

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS



**LA EXCUSA ABSOLUTORIA COMO UNA EXCLUYENTE DE PUNIBILIDAD A
LOS DELITOS REFERENTES A LA DEFRAUDACIÓN DEL FISCO EN EL
SALVADOR**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

CIERRA ORELLANA, KAREN LIZETH
NOVOA DUARTE, GEORGINA CONCEPCIÓN
RODRÍGUEZ UCEDA, HÉCTOR LEONEL

DOCENTE ASESOR:

LICENCIADO JONATHAN NEFTALÍ FUNES

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MAYO DEL 2017.

TRIBUNAL CALIFICADOR

LIC. JOSÉ DAVID CAMPOS VENTURA

PRESIDENTE

LIC. MARVIN HUMBERTO FLORES

SECRETARIO

JONATHAN NEFTALÍ FUNES ALVARADO

VOCAL

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MAESTRO ROGER ARMANDO ARIAS
RECTOR

DOCTOR MANUEL DE JESUS JOYA
VICERRECTOR ACADEMICO

INGENIERO NELSON BERNABÉ GRANADOS AREVALO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

MAESTRO CRISTÓBAL RÍOS
SECRETARIO GENERAL

LICENCIADA DINA ALHELY CASTELLÓN
FISCAL GENERAL INTERINA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DECANA

DOCTOR JOSÉ NICOLÁS ASCENCIO HERNÁNDEZ
VICEDECANO

LICENCIADO JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ
SECRETARIO

LICENCIADO RENÉ MAURICIO MEJÍA MÉNDEZ
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO MIGUEL ÁNGEL PAREDES BERMÚDEZ
DIRECTOR GENERAL DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

LICENCIADA MARÍA MAGDALENA MORALES
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA DE
CIENCIAS JURÍDICAS

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por estar en todo momento, guiándome en cada decisión que tomo para mi vida, por ayudarme e iluminarme y darme fortaleza siempre, y por permitirme lograr mis metas y propósitos y principalmente el de culminar con éxito mi carrera.

A mi papá, por ser el motor fundamental en mi vida, que me ha guiado con sabiduría a lo largo de los años, sus consejos y regaños, han sido de gran importancia, y que sin su ayuda no hubiese sido posible estar culminando mi carrera en este momento.

A mi familia; a mi abuelita Rosita porque siempre creíste en mí y haz estado conmigo en todo momento brindándome siempre tu amor de madre, a mis tías Flor y Lucy por apoyarme y brindarme su ayuda en todo momento, por la paciencia y la confianza que siempre han tenido en mí y por animarme siempre a seguir adelante.

A A.C., por todo tu apoyo, tú amor sincero y honesto, por tú paciencia, y por tus consejos tan valiosos para seguir adelante.

A nuestro asesor de tesis Lic. Jonathan Funes, por la amabilidad, comprensión, colaboración, y dedicación que nos brindó para desarrollar satisfactoriamente nuestro trabajo. A todos los docentes que contribuyeron en mi formación integral durante toda la carrera y especialmente por transferirme su valioso conocimiento.

A mis compañeros de tesis Leonel Uceda y Karen Cierra, por su comprensión, trabajo, y esmero que aplicaron en la investigación, y por todos los años convividos, que principalmente nos ayudaron para concluir exitosamente nuestra carrera universitaria.

Georgina Concepción Novoa Duarte.

A mi Dios, porque en mi vida he podido ver su amor y fidelidad en cada una de las etapas, porque en todo el camino para este sueño a punto de culminar he podido ver Su mano en mi vida, y es por su misericordia que ahora puede estar a punto de terminar mi carrera universitaria. Porque hasta aquí no puedo dudar de su fidelidad, amor, provisión y misericordia en cada etapa de mi vida.

A mi familia, por todo el amor y apoyo durante todos mis años de estudio, gracias por cada vez que me dieron ánimo. A mi abuela por todo su apoyo, por toda su comprensión y por ser la que más me ha soportado a través de los años. A mi mami, gracias por siempre confiar en mi capacidad y por creer en mi profesionalmente, gracias por toda tu inversión en mi vida. A mi papá por su ejemplo profesional, y por el apoyo que me brindó en mi carrera. A mis tíos, gracias por amarme más de lo que me he imaginado, y por todo su apoyo en esta etapa que culminó. ¡Lo logramos!

A RM, gracias por tu apoyo incansable a través de los años, por tu ejemplo profesional, por animarme cuando ya no quería más, gracias porque tu compañía en esta etapa ha sido fundamentalmente.

A todos los amigos, docentes, personas que influenciaron en mi vida y en especial en mi carrera, a todos los que me apoyaron y me dieron ánimo, sin duda son parte importante en esta etapa, y las páginas no me alcanzarían para nombrarlos a todos.

A mi asesor Jonathan Neftalí Funes, gracias por todo el tiempo que nos dedicó, por instruirnos y por siempre estar disponible para nosotros, su ejemplo profesional sin duda es invaluable.

A mis compañeros de tesis Héctor Uceda y Georgina Novoa, porque no solo es la tesis la que compartimos, sino años de carrera, por ser más que compañeros, amigos, por todo lo que compartimos.

Karen Lizeth Cierra Orellana.

A Dios todo poderoso por darnos la oportunidad de superarnos y poner empeño en nuestras labores; a mi madre Andrea Uceda por todo lo que me ha dado y enseñado, principalmente sus valores, fortaleza y paciencia; agradezco y dedico a mi padre Salvador Reynaldo Rodríguez Valle, por transmitirme sus bases éticas y sus enseñanzas que junto a la de mi madre, son motivación para seguir adelante.

A mi hermano Moisés Uceda, por darme todo su apoyo y comprensión en los buenos y malos momentos de mi vida, que nunca has permitido que me diera por vencido y que siguiera con paso firme hasta el logro de mis ideales.

A mis compañeros de tesis Georgina Novoa y Karen Cierra por su amistad, confianza y dedicación para culminar a la brevedad esta etapa de nuestra vida y a nuestro asesor de tesis, Licenciado Jonathan Neftalí Funes por su confianza, orientación y guía académica para realizar con éxito nuestra investigación.

A mis amigas Laura Argueta, Susana Cabrera, Claudia Luna, Ingrid Osorio, Lizandra Velasco y Virna Rodríguez con quienes he compartido su amistad al estudiar en la Universidad, gracias por su apoyo incondicional y por tenerme paciencia a lo largo de estos años.

A mis grandes amigos Evelyn Cornejo, Eber Flores y Luis Morales quienes son la familia que la vida escogió en mi camino y quienes me motivaron a seguir adelante aun ante la adversidad y contra todo pronóstico apoyándome en las buenas y en las malas, gracias por sus palabras y consejos.

A mi amiga Ana Yamileth que Dios te tenga en su santa gloria, fuiste una gran amiga en tu estadía en esta tierra, gracias por llenar mi vida de felicidad y motivación, ahora vives entre los ángeles, siempre te tendré presente en mi corazón. Gracias por todo. Amén.

Héctor Leonel Rodríguez Uceda.

INDICE

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	ii
ABREVIATURAS Y SIGLAS	iv

CAPITULO I.

ANTECEDENTES DE LA FIGURA DE LA EXCUSA

ABSOLUTORIA.

1.1. Generalidades.....	1
1.1.1. La Teoría del Delito.....	2
1.2. Elementos del Delito.....	4
1.2.1. La Acción.....	4
1.2.2. La Omisión.....	6
1.2.3. El Tipo.....	7
1.2.4. Tipicidad.....	8
1.2.4.1. La Atipicidad.....	9
1.2.5. La Antijuridicidad e Injusto Penal.....	10
1.2.5.1. Causas de Justificación.....	12
1.2.6. Imputabilidad.....	14
1.2.6.1. Teoría de la Motivación.....	15
1.2.6.2. La inimputabilidad.....	15
1.2.7. Culpabilidad.....	16
1.2.8. La Punibilidad.....	17
1.2.8.1. La Excusa Absolutoria como Aspecto Negativo de la Punibilidad.....	19
1.3. Origen del Término de Excusa Absolutoria.....	20

1.4. Denominaciones de la Excusa Absolutoria.	23
1.5. Reseñas Internacionales de la Excusa Absolutoria.....	27
1.5.1 Alemania.	27
1.5.2. España.	27
1.5.3. Francia.	29
1.5.4. Guatemala.....	29
1.5.5. Italia.....	30
1.6. Reseña Histórica del Régimen Tributario en la Defraudación al Fisco en El Salvador.....	31
1.6.1. Excusa absoluta y la Hacienda Pública.....	31
1.6.2. Surgimiento de la Dirección General de Impuestos Internos.....	32
1.6.3. Surgimiento del Código Tributario.	34
1.7. Antecedentes de la Excusa Absolutoria en la Defraudación al Fisco en El Salvador.	35
1.7.1. La Figura de Excusa Absolutoria en la Defraudación al Fisco en la Legislación Penal Salvadoreña.	35

CAPITULO II.

MARCO CONCEPTUAL DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA.

2.1. Definición.	39
2.2. Sujetos.	41
2.2.1. Sujeto Activo.	42
2.2.2. Sujeto Pasivo.	43
2.3. Fundamento.	45
2.4. Características.	47
2.5. Clasificación de la Excusa Absolutoria.....	48

2.5.1. Atendiendo a sus Efectos.....	49
2.5.1.1. En Sentido Estricto.....	49
2.5.1.2. Atenuantes.	49
2.5.2. Atendiendo a su Fundamento.	49
2.5.2.1. Utilitarias.....	49
2.5.2.2. Reparación del Mal Causado por El Delito.....	50
2.6. Clasificación Sistemática de la Excusa Absolutoria.	50
2.6.1. Las Excusas Absolutorias Preexistentes a la Comisión del Delito.	50
2.6.2. Las Excusas Absolutorias Posteriores a la Comisión del Delito.	50
2.6.3. Las Excusas Absolutorias Personales.	50
2.6.4. Las Excusas Absolutorias Obligatorias y Facultativas.	51
2.6.5. Las Excusas Absolutorias Totales.....	51
2.7. Condición Resolutoria de la Excusa Absolutoria.....	51
2.7.1. Excusa Absolutoria Pendiente.....	53
2.7.2. Excusa Absolutoria Realizada o Cumplida.....	53
2.7.3. Excusa Absolutoria Fallida.	54
2.8. Distinción con Otras Figuras.	54
2.8.1. Condiciones Objetivas de Punibilidad.	55
2.8.1.1. Condiciones Objetivas de Punibilidad Propias e Impropias.....	57
2.8.2. Requisitos de Perseguibilidad.	58
2.8.3. Inmunidades o Fueros.....	60
2.8.4. Inviolabilidad.....	62

2.8.5. Causas de Inimputabilidad.....	63
2.8.6. Extinción de la Responsabilidad.....	66

CAPÍTULO III.

MARCO JURÍDICO DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA.

3.1. Normativa Primaria.....	68
3.1.1. Constitución de la República de El Salvador.....	68
3.2. Normativa Secundaria.....	72
3.2.1. Código Tributario.....	72
3.2.1.1. Tipos Penales.....	72
3.2.1.2. Principio de Prejudicialidad.	73
3.2.1.3. Pago Voluntario.....	75
3.2.2. Código Penal.....	75
3.2.2.1. Defraudación Fiscal.....	77
3.2.2.1.1. Definición.....	77
3.2.2.1.2. Elementos de la Defraudación Fiscal.	78
3.2.2.1.2.1. Elementos Objetivos.....	78
3.2.2.1.2.1.1. Conducta o Hecho.....	78
3.2.2.1.2.1.2. Tipicidad.	78
3.2.2.1.2.1.3. Antijuricidad.....	79
3.2.2.1.2.1.4. Imputabilidad.	80
3.2.2.1.2.2. Elementos Subjetivos.	80
3.2.2.1.2.2.1. Dolo.	80
3.2.2.1.2.2.2. Culpa.	81
3.2.2.1.2.3. Elementos del Delito con Relación a la Excusa	81
3.2.2.1.3. Objeto Material en el Delito de Defraudación Fiscal.....	82

3.2.2.1.3.1. Impuestos.....	83
3.2.2.1.3.2. Tasa.....	84
3.2.2.1.3.3. Contribuciones Especiales.....	85
3.2.2.1.4. Bien Jurídico Protegido.....	86
3.2.2.1.4.1. Orden Público Económico.....	86
3.2.2.1.4.2. El Deber de Lealtad.....	87
3.2.2.1.4.3. Función del Tributo.....	87
3.2.2.1.4.4. La Fe Pública.....	88
3.2.2.1.4.5. El Patrimonio.....	89
3.2.2.1.4.6. La Hacienda Pública.....	90
3.2.2.2. Bien Jurídico Protegido y la Excusa Absolutoria.....	91
3.2.2.3. La Excusa Absolutoria en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.....	92
3.2.3. Código Procesal Penal.....	94
3.3. Defraudación fiscal proveniente de ganancias ilícitas.....	95
3.3.1. Generalidades.....	96
3.3.1.1. Vector Error.....	96
3.3.1.2. Indicios de Operaciones Sospechosas.....	96
3.3.1.3. Actuar por Otro.....	96
3.3.1.4. Responsabilidad Civil Derivada del Delito de Defraudación al Fisco.....	97
3.3.2. Normativa que Regula Acciones Provenientes de Ganancias Ilícitas.....	98
3.3.2.1. Ley Contra El Lavado de Dinero y de Activos.....	98
3.3.2.1.1. El Bien Jurídico del Delito Previo como Bien	

Jurídico del Blanqueo de Capitales.	99
3.3.2.2. Ley Especial de Extinción de Dominio y de La Administración de Los Bienes de Origen o Destinación Ilícita (LEEDABODI).....	103
3.4. Resoluciones Judiciales de la Excusa Absolutoria.....	109
3.4.1. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con referencia: 15-R-94.....	109
3.4.2. Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, con referencia: 134-A-98.....	110
3.4.3. Juzgado Noveno de Paz de San Salvador, con referencia: 53-1R-14.	111

CAPÍTULO IV.

PROCEDIMIENTO DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA.

4.1. Procedimiento a Priori a la Excusa Absolutoria.....	113
4.1.1. La Administración Tributaria.....	113
4.1.2. Procedimiento Administrativo.	113
4.1.2.1. Procedimiento de Fiscalización.	115
4.1.2.1.1. Gestiones Preliminares.	116
4.1.2.1.1.1. Unidad de Selección de Casos.....	116
4.1.2.1.1.2. Dirección de Fiscalización.	117
4.1.2.1.1.3. Auto de Designación de Auditor.	117
4.1.2.1.1.4. Requerimiento de Exhibición de Información.	118
4.1.2.1.2. Notificación de la Designación de Auditor.	118
4.1.2.1.3. Planificación de la Auditoría.	121
4.1.2.1.4. Ejecución de la auditoría.	121

4.1.2.1.4.1. Requerimientos de Información Probatoria.	122
4.1.2.1.5. Elaboración del Informe de Auditoria.....	123
4.1.2.1.6. Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba.	124
4.1.2.1.7. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA).	125
4.1.2.1.8. Sala de lo Contencioso Administrativo.	126
4.1.2.1.9. Unidad de Investigación Penal Tributaria.	127
4.2. Sede Judicial de la Excusa Absolutoria.....	128
4.2.1. Delito fiscal o Infracción Tributaria.	128
4.2.2. Competencia Judicial.	133
4.2.2.1. Competencia por Razón de la Materia.	133
4.2.2.1.1. Juzgado de Paz.....	133
4.2.2.1.2. Juzgado de Instrucción.....	134
4.2.2.1.3. Tribunal de Sentencia.....	134
4.2.3. Actos Iniciales del Proceso Penal.	135
4.2.3.1. Formas de Iniciar el Proceso en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.....	135
4.2.3.1.1. Por Aviso.	135
4.2.4. Procedimiento en Vía Penal.....	135
4.2.4.1. Audiencia Inicial.	136
4.2.4.2. Etapa de Instrucción Formal.....	137
4.2.4.2.1. Audiencia Preliminar.....	139
4.2.4.3. Fase Plenaria.	140
4.2.4.3.1. Audiencia de Vista Pública.	140
4.2.4.4. Fase Impugnativa y la Excusa Absolutoria.....	142

4.2.5. Salidas Alternas a la Excusa Absolutoria.	143
4.2.5.1. Procedimiento Abreviado.	143
4.2.5.2. Suspensión Condicional del Procedimiento.	144
4.2.6. Oportunidad Procesal para Alegar la Excusa Absolutoria.	145
4.2.7. Efectos de la Excusa Absolutoria en el Procedimiento.	145
4.2.8. Autor y Participe en la Excusa Absolutoria.	146
4.2.9. Sobreseimiento en la Excusa Absolutoria.	148

CAPÍTULO V.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1. Conclusiones.	151
5.2. Recomendaciones.	153

BIBLIOGRAFÍA	157
---------------------------	-----

ANEXOS	170
---------------------	-----

1. Resolución de La Sala de lo Constitucional de La Corte Suprema de Justicia, con Referencia: 15-R-94.	171
2. Sentencia de La Sala de lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia, con Referencia: 134-A-98.	173
3. Acta De Audiencia Inicial Del Juzgado Noveno De Paz De San Salvador, con Referencia: 53-1r-14.	200
4. Solicitud De La Excusa Absolutoria Por Parte De La Fiscalía General De La República, con Referencia. 89-CO-2012.	218

RESUMEN

El punto de partida de esta investigación nació, en la necesidad de estudiar la excusa absolutoria con todos sus atributos, origen, características, naturaleza, sin embargo, al entrar en materia en relación con los delitos relativos a la defraudación contra el fisco, se consiguió que esta figura conlleva consecuencias que a la larga afecta pecuniariamente al fisco y por lo tanto a la misma sociedad salvadoreña, ya que al no percibir esos impuestos, el Estado empieza a endeudarse para cubrir las necesidades sociales.

El contribuyente abusa de esta figura para evadir impuestos, ya que, en el código penal, no se encuentra regulado cuantas veces se puede recurrir a este medio, a falta de esta regulación, varios de los contribuyentes que logran evadir impuestos, son en algunas ocasiones personas que cometen otros ilícitos como por ejemplo el lavado de dinero.

Se necesita de una reforma al artículo 252 del Código Penal, sin embargo, por cuestiones políticas no se logra un consenso en la Asamblea Legislativa para que se lleve a cabo una reforma que evite que los contribuyentes abusen de esta figura y evadan impuestos, por consecuencia el fisco ya no tendría problemas en percibir esos impuestos que se evaden.

En Ministerio de Hacienda a través de la unidad de impuestos internos, se sigue el procedimiento administrativo, en el cual al detectar que se está cometiendo un ilícito por principio de prejudicialidad, es remitido a la Fiscalía General de la Republica, el cual inicia el correspondiente proceso penal en cual el imputado puede recurrir a la excusa absolutoria.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, se presenta para obtener el título de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, en el cual se ha desarrollado el tema: “la excusa absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador”, en dicho trabajo, ha sido aplicado todo el conocimiento adquirido durante los cinco años de carrera universitaria, y que está orientado a generar un impacto hacia los lectores, y así crear conciencia de las consecuencias de los delitos relativos a la Hacienda Pública y los efectos que contraen al patrimonio del Estado como ente recaudador de los impuestos, que afectan al desarrollo, crecimiento social y económico del país.

Con el desarrollo de esta investigación también se pretende, cumplir con la misión de contribuir como ciudadanos y profesionales en el estudio de la excusa absolutoria, que, en nuestro ámbito jurídico, ha sido poco o nula su investigación, y es de hacer notar la importancia de este estudio, ya que trae consigo grandes beneficios para el imputado y consecuencias para el patrimonio del Estado, lo que genera problemas fiscales que al final de cuentas lo paga la Sociedad salvadoreña.

Es por ello que en el primer capítulo, se desarrollan las generalidades de la teoría del delito, esto con el objetivo de tener una mejor noción de dónde y porque surge una excusa absolutoria en el derecho penal, asimismo para comprender y estudiar las actuaciones realizadas por los contribuyentes como hechos generadores de defraudación fiscal; a la vez se hace mención, de los antecedentes históricos de la excusa absolutoria a nivel internacional de una manera general, y de una manera particular en nuestro país, dando a conocer la línea de tiempo en que surgió, la figura estudiada en nuestro derecho sustantivo penal.

En el segundo capítulo se plantea, el marco doctrinario de la excusa absolutoria, por los distintos autores que estudiaron esta temática en su entorno social, además se hace mención de una definición propia como grupo de investigación, asimismo se determinó las diferentes clasificaciones y

características, así como los sujetos, fundamentos y una distinción de terminología con otras figuras jurídicas.

En el tercer capítulo, se desarrolla un análisis legal, acerca de los delitos relativos a la Hacienda Pública, en el cual se tramita un procedimiento administrativo y un proceso penal, además se analiza una serie de leyes relacionadas con la evasión fiscal.

En el cuarto capítulo, se describe el procedimiento administrativo, así como también el proceso penal, explicando cada una de sus etapas y determinando los momentos procesales oportunos para solicitar la aplicación de la excusa absolutoria, además se hace un estudio acerca del principio de prejudicialidad.

El objetivo principal de esta investigación, es estudiar la excusa absolutoria, actuando como una excluyente de punibilidad de los delitos relativos a la hacienda pública, asimismo analizando el cumplimiento de las normas jurídicas establecidas, que son las herramientas que garantizan la efectividad del proceso que se sigue penalmente, de tal manera que al identificar los vacíos o deficiencias que puedan existir en la normativa, se puede formular propuestas de reforma a nuestro código penal.

Para lograr el objetivo se desarrolló una estrategia metodológica encaminada a la investigación bibliográfica, recopilando información de libros, tesis, revistas, leyes, reglamentos, instrumentos internacionales, y resoluciones, así como también se realizó una investigación de campo, visitando la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) con la finalidad de obtener información de cómo en la práctica se llevan a cabo las fiscalizaciones a los contribuyentes, sin embargo, en la Fiscalía General de la República (FGR) se tuvo dificultades de acceso a cierta información, pues se nos argumentó que es información clasificada como confidencial, aunque en diferentes unidades de la (DGII), se nos concedió una entrevista con un auditor de la Unidad de Auditoría y con algunos jefes de sus diferentes unidades, de lo anterior se ha tenido como resultado las temáticas que se desarrollan en la presente investigación.

ABREVIATURAS Y SIGLAS

ABREVIATURAS

Cn.	Constitución De La República.
A.L.	Asamblea Legislativa.
Art.	Artículo.
C.T.	Código Tributario.
C. Pn.	Código Penal.
C. Pr. Pn.	Código Procesal Penal.
C.M.	Código Municipal.
D.L.	Decreto Legislativo.
D.O.	Diario Oficial.

SIGLAS

DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.
CADH	Convención Americana Sobre Derechos Humanos.
PIDCP	Pacto Internacional De Derechos Civiles y Políticos.
MCTAL	Modelo De Código Tributario Para América Latina.
LOFGR	Ley Orgánica De La Fiscalía General De la República.
LGTM	Ley General Tributaria Municipal.

LMED	Ley Modelo Sobre Extinción De Dominio.
LAPLAC	Programa De Asistencia Legal En América Latina y El Caribe.
UNODC	Oficina De Las Naciones Unidas Contra La Droga y El Delito.
UIPT	Unidad de Investigación Penal Tributaria
LEEDABODI	Ley Especial De Extinción De Dominio y De La Administración De Los Bienes De Origen O Destino Ilícita.
LCLDA	Ley Contra El Lavado De Dinero y Activos.
LCCODRC	Ley Contra El Crimen Organizado y Delitos De Realización Compleja.
LPMPAAONC	Ley De Proscripción De Maras, Pandillas, Agrupaciones, Asociaciones y Organizaciones De Naturaleza Criminal.
LECAT	Ley Especial Contra Actos De Terrorismo.
LRARD	Ley Reguladora De Las Actividades Relativas A Las Drogas.
LODGII	Ley Orgánica De La Dirección General De Internos.
LOFTAIIA	Ley De Organización y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas.
LJCA	Ley De La Jurisdicción De Lo Contencioso Administrativo.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA FIGURA DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA

El capítulo establece la estructura del delito en relación a la figura de la excusa absolutoria, presentando detenidamente cada uno de los elementos, tanto positivos como negativos; además, desarrollando una comparación entre cada uno de ellos, para entender cómo surge la excusa absolutoria como una excluyente de punibilidad y por qué un delito va ser sancionable o simplemente se le exonerará de la pena establecida en la ley.

1.1. Generalidades.

La realidad social en que se desenvuelve el ser humano desde que nace hasta que muere, está sometida a una serie de normas, estas normas vienen determinadas por los medios de control social, que establecen comportamientos que deben o no admitirse en la sociedad. Es así que se establecen figuras jurídicas dentro del ordenamiento jurídico de cada país dependiendo de su realidad social, en las cuales se prohíben ciertas conductas para proteger intereses sociales los cuales van evolucionando poco a poco.

El Derecho Penal es parte de ese conjunto de normas y disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto de delito como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo y asociando a la infracción de la norma, una pena finalista o una medida aseguradora¹. Y es así que el delito siempre ha existido con mayor o menor recurrencia con mayores o menores hechos de sangre, por fines de honor, de lucro o inclusive por necesidad, las conductas socialmente no aceptadas han ido tipificándose por los legisladores como delitos, En ciertos casos el Estado considera la situación especial en que el autor de un delito se encuentra, en la cual el orden jurídico estima más conveniente, por diversas

¹ Luis Jiménez de Asúa, *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997), 14.

razones, no imponer pena al imputado. Esta ausencia de pena no se determina en razón de que la ley estime lícita o justa la conducta realizada, ni tampoco en razón de no poder formular un juicio de reproche a su respecto. Se hace por la simple consideración de que el interés social exige no imponer la pena en tales circunstancias, porque las desventajas que podrían derivarse resultan mayores que las ventajas². Estas situaciones, que son excepcionalmente y que requieren un texto expreso que las consagre, se llaman excusas absolutorias o también conocidas como excusas legales absolutorias.

Las excusas absolutorias o excluyentes de imputabilidad, como también se les ha denominado, debido a que constituyen el aspecto negativo de la penalidad o punibilidad, este y otros aspectos se desarrollara en el presente capítulo.

1.1.1. La Teoría del Delito.

La teoría del delito es un sistema de hipótesis que exponen, a partir de una determinada tendencia dogmática, cuáles son los elementos que hacen posible o no la aplicación de una consecuencia jurídico penal a una acción humana³.

El sistema de la teoría del delito es un instrumento conceptual que tiene la finalidad de permitir una aplicación racional de una ley a un caso. En este sentido, es posible afirmar que la teoría del delito es una teoría de la aplicación de la ley penal, y como tal pretende establecer básicamente un orden para el planteamiento y la resolución de los problemas que implica la aplicación de la misma, valiéndose para ello de un método analítico, es decir, procurar separar los distintos problemas en diversos niveles o categorías.

Desde este punto de vista, la teoría del delito cumple con una doble función mediadora. Por un lado, media entre la ley y la solución del caso concreto, es decir, entre la norma general, que expresa la valoración del legislador, y la concertación

² Michael Amiroff Tinoco, *Las excusas legales absolutorias*, (Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, 1967), 2.

³ Francisco Muñoz Conde, *Derecho penal: Parte general*, (España: Tirant lo Blanch, 2002), 203.

de esta en una norma particular que decide sobre el caso concreto. Por otro lado, existe también una mediación entre la ley y los hechos objeto del juicio, pues cada una de las categorías de la teoría del delito hacen referencia a determinados aspectos del hecho que constituyen el material objetivo al que se debe aplicar la ley.

Los distintos conceptos o categorías que componen la teoría del delito provienen de una selección y generalización de los elementos que se repiten en la aplicación de cada disposición legal que establece un delito.

Francisco Carrara, define al delito como la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, y que resulta de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso⁴.

Para Carrara el delito es un ente jurídico (creación de la ley) y no un fenómeno social (ente de hecho). Es un ente jurídico porque es una contradicción entre el hecho del hombre y la ley. Por eso no se define como acción sino como infracción, lo que supone que la antijuridicidad es la esencia del delito y no solo su elemento. Cabe destacar que lo sancionado por la ley, son los actos externos del ser humano. Al decir “acto externo” se refiere a que no son sancionables los actos internos o pensamientos, sino sólo los actos exteriorizados del hombre. El pensar en matar no es delito, mientras no lo exteriorice o realice actos para materializar este acto. Mientras que un “acto positivo” se refiere a las acciones voluntarias humanas. Con acto negativo se refiere a un no hacer lo que la ley manda a hacer, esto es, una omisión. “moralmente imputable”, significa, que el sujeto comete el delito en base a su libre albedrío. El sujeto puede escoger entre la comisión de un delito o no. El ser humano puede elegir un comportamiento (mores, “costumbre”, “comportamiento”) particular o no, por lo tanto, si decide cometer un delito, este resulta ser moralmente imputable. Con “políticamente dañoso” se refiere a que el

⁴ Francisco Carrara, *Programa de Derecho Criminal*, (Colombia: Edit. Temis, 1983), 43.

delito, al vulnerar los derechos subjetivos de otra persona, también está perjudicando la sociedad.

Se considera al delito, para su análisis, como un todo compuesto por siete elementos que son: el acto, la adecuación típica (tipicidad), la antijuricidad, la imputabilidad, la culpabilidad, la penalidad y, en ciertos casos, la condición objetiva de punibilidad. La ausencia de cada uno de estos elementos positivos antes dichos, crea un instituto jurídico penal de gran importancia, así: el acto (acción u omisión), su aspecto negativo constituye la ausencia de acto; la tipicidad, cuyo aspecto negativo constituye la ausencia de tipo; la antijuricidad, su ausencia origina las llamadas causas de justificación; la imputabilidad, cuya ausencia da lugar a las causas de inimputabilidad; la culpabilidad, cuyo aspecto negativo configura las causas de inculpabilidad; la condicionalidad objetiva, su aspecto negativo; la falta de tales condiciones; y la punibilidad o sanción, cuya ausencia determina el nacimiento de las excusas legales absolutorias⁵.

1.2. Elementos del Delito.

1.2.1. La Acción.

Al respecto de este elemento se utilizan varias denominaciones, como, por ejemplo: conducta o actividad, la acción estrictu sensu es una actividad, un movimiento del organismo del hombre capaz de percibirlo por los sentidos.

Las normas del derecho penal tienen por objeto acciones humanas, que se refieren tanto a la realización de una acción en sentido estricto como comportamiento activo, como la omisión de un comportamiento determinado.

Acción, es la conducta voluntaria que consiste en un movimiento del organismo destinado a producir cierto cambio, o la posibilidad de un cambio, en el

⁵ José Dimas Romano Cruz, "Caso Fortuito en lo Penal", (Tesis de Doctorado en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1969), 55.

exterior del mundo, de vulnerar una norma prohibitiva, que está dirigida a un fin u objetivo.

La conducta activa debe ser voluntaria. Si es involuntaria (por ejemplo, en el caso fortuito), la acción se excluye del campo delictivo.

La conducta activa debe exteriorizarse en el mundo material; si ocurre en el fuero interno y no llega a manifestarse, la acción también se excluye del campo delictivo, y no puede ser considerada como acción en sentido estricto. La posibilidad de cambio se da en los delitos frustrados y en la tentativa. En estos delitos no es imprescindible que se produzca el cambio, en tal virtud quedan sujetos a sanción delictiva⁶.

La función del concepto acción no es otra que la de establecer el mínimo de elementos que determinan la relevancia de un comportamiento humano para el derecho penal. En ese sentido, el concepto de acción establece las formas de determinación de un suceso por parte de un ser humano, por lo que no puede ser sino una abstracción⁷.

Pero, además, el concepto de acción debe tener caracteres que no excluyan ab initio, la posibilidad eventual de afirmar que ese comportamiento es culpable. Por lo tanto, la acción se define como un comportamiento exterior evitable, es decir que el autor habría podido evitar si se hubiera motivado para hacerlo.

Un comportamiento es evitable cuando el autor, si hubiera tenido motivos para ello, tenía la posibilidad de dirigirlo a un fin que fuera diferente a la comisión de algún hecho delictivo

⁶ Oscar Peña González, *Teoría del Delito: Manual Práctico para su Aplicación en la Teoría del Caso*, (Perú: Nomos & Thesis E.I.R.L., 2010), 102.

⁷ Enrique Bacigalupo, *Lineamientos de la Teoría Del Delito*, 3° Edición, (Argentina: Hammurabi S.R.L., 1994), 57-58.

1.2.2. La Omisión.

La omisión se contrapone a la acción, es considerada por algunos autores como una sub- clase de la conducta humana independiente que está determinada en la ley penal y que es susceptible de regirse por la voluntad.

Los hechos omisivos pueden ser dolosos y culposos. La omisión dolosa como forma del hecho punible es de naturaleza especial al igual que el delito culposo. Su distinción con los delitos de acción o comisivos está en el hecho de requerir una adaptación a los mismos, ya que en la omisión se da una frustración de una determinada acción por parte del autor, conteniendo en su estructura elementos particulares que no corresponde a los delitos de comisión.

La omisión no es sinónimo de quietud, inactividad, pasividad, no hacer nada. El verbo es de carácter transitivo pues lo que se omite es hacer algo que era requerido de hacer, por ello la omisión esta siempre en referencia a una determinada acción cuya realización no se emprende⁸.

La omisión, es el delito o falta consistente en la abstención de una actuación que constituye un deber legal, como la asistencia a menores incapacitados o a quien se encuentra en peligro manifiesto y grave.

Es el comportamiento voluntario de no hacer algo que el ordenamiento jurídico esperaba que el sujeto hiciese. Esta acción negativa u omisión vulnera la norma imperativa⁹.

Para que se configure esta omisión se deben considerar estos elementos:

- a) Inactividad o abstención voluntaria: Se da en los delitos de simple actividad.
- b) Resultado antijurídico: es decir, la producción de resultado que el emitente tiene el deber de impedir.

⁸ Muñoz, Derecho Penal: Parte General, 237.

⁹ Peña, Teoría del Delito, 115.

- c) Relación de causalidad: Es el resultado antijurídico que debe ser consecuencia del comportamiento omisivo.

1.2.3. El Tipo.

El tipo penal es la descripción de la conducta prohibida por una norma. El hecho será, por lo tanto, típico si se ajusta a esa descripción¹⁰.

La finalidad práctica de la teoría del tipo penal consiste en permitir establecer que la acción realizada es la acción prohibida por la norma y sancionada con pena por la ley. Para ello la teoría del tipo procede descomponiendo cada uno de los elementos que integran la descripción. El elemento fundamental de la descripción es la acción.

El tipo es una figura que crea el legislador para hacer una valoración de determinada conducta delictiva. En sencillas palabras, podemos decir que es una descripción abstracta de la conducta prohibida. Es un instrumento legal, lógicamente necesario y de naturaleza predominantemente descriptiva, que tiene por función la individualización de las conductas humanas penalmente relevantes¹¹.

Los elementos subjetivos son características y actividades que dependen del fuero interno del agente. Son tomados en cuenta para describir el tipo legal de la conducta, por eso estos elementos tienen que probarse.

Los elementos normativos se presentan cuando el legislador considera y describe conductas que deben ser tomados como delitos. Cuando el juez examina el hecho para establecer su adecuación al tipo penal respectivo.

Elementos objetivos: Son los diferentes tipos penales que están en la parte especial del código penal y que tienen como punto de arranque una descripción objetiva de determinados estados y procesos que deben constituir base de la responsabilidad criminal.

¹⁰ Bacigalupo, Lineamientos de la Teoría del Delito, 60.

¹¹ Peña, Teoría del Delito, 123.

Elementos constitutivos: Sujetos (activo y pasivo), conducta y objetos (material y jurídico).

Existen tipos penales de cuya causalidad se duda o que, siendo causales, se duda de su tipicidad.

El ejemplo más claro de esta crítica son los delitos omisivos. En estos tipos, la no realización de una conducta es lo que se pena, pero no es racionalmente posible atribuir a esa inacción el posible resultado posterior, pues no se sabe qué sucedería si el agente hubiese actuado como se lo pide la norma.

Ante este obstáculo, la doctrina ha elaborado la teoría del “riesgo típicamente relevante”, para poder atribuir tipicidad a una acción. En primer lugar, se analiza si, efectivamente, la conducta realizada despliega un riesgo de entre los tutelados por la norma penal.

1.2.4. Tipicidad

Es la adecuación del acto humano voluntario, ejecutado por el sujeto a la figura descrita por la ley penal como delito. Es la adecuación, el encaje, la subsunción del acto humano voluntario al tipo penal.

Si se adecua es indicio de que es delito. Si la adecuación no es completa no hay delito. La adecuación debe ser jurídica, no debe ser una adecuación social.

La tipicidad es el resultado de la verificación de si la conducta y lo descrito en el tipo, coinciden. A este proceso de verificación se denomina juicio de tipicidad, que es un proceso de imputación donde el intérprete, tomando como base el bien jurídico protegido, va a establecer si un determinado hecho puede ser atribuido a lo contenido en el tipo penal¹². La tipicidad es la adecuación de un hecho cometido a la descripción que de ese hecho hace la ley penal¹³.

¹² Felipe Villavicencio, *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, (Perú: Cultural Cuzco, 1990), 296.

¹³ Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, 4º Ed., (Valencia: Tirant lo Blanch, 2007), 496.

1.2.4.1. La Atipicidad.

Se da cuando la conducta no se adecua a lo que está señalado en las leyes, motivo por el cual se considera que no existe el delito. Cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo penal se presenta el aspecto negativo del delito.

Se presenta cuando el legislador deliberada o inadvertidamente, no describe una conducta, que, según el sentir general, debería ser incluida en el catálogo de los delitos.

En toda atipicidad hay falta de tipo; si un hecho específico no encuadra exactamente en el descrito por la ley, respecto de él no existe tipo.

Dependiendo de los resultados a que lleve el juicio de tipicidad en un caso concreto, podemos hablar de tipicidad de la conducta, esto es, de la congruencia típica por presentarse los elementos objetivos y subjetivos de la figura; o en caso contrario, negarla, cayendo en el terreno de la no tipicidad o de la atipicidad.

La atipicidad a su vez puede ser de carácter absoluto (cuando la conducta examinada no es subsumible en ningún tipo penal) o relativo (por no aparecer alguno o algunos de los elementos de la descripción comportamental), cuando hablamos de atipicidad relativa, nos encontramos con la falta de adecuación típica que se refiere a uno de los elementos que integran el tipo, así: los sujetos, la conducta o el objeto.

Habrá atipicidad relativa en relación con los sujetos activo o pasivo, cuando el hecho descrito en la ley penal es realizado por persona que no reúne las condiciones señaladas en el tipo, o cuando el titular del bien jurídico tutelado tampoco presenta dichas calidades.

La atipicidad será relativa respecto de la conducta, cuando el comportamiento del actor no puede subsumirse dentro de un determinado tipo penal por falta de un elemento descriptivo o normativo señalado en dicho tipo; cabe aclarar que al mencionar elemento descriptivo de la conducta típica nos referimos

igualmente a una cualquiera de las circunstancias modales, temporales o espaciales que integran tal elemento.

Finalmente, habrá atipicidad relativa con el objeto material cuando éste no reúna las características señaladas en el respectivo tipo

La atipicidad absoluta supone, que la conducta examinada no sea subsumible en ningún tipo penal porque no está en absoluto descrita en la ley como hecho punible. En este caso, hay una verdadera ausencia de tipo penal y, por ende, hay una verdadera imposibilidad de aplicar sanción alguna. La atipicidad absoluta se puede predicar bien porque nunca ha existido el tipo penal, bien porque el tipo penal ya fue derogado.

1.2.5. La Antijuridicidad e Injusto Penal.

En el concepto de delito, no interesa cualquier conducta que sea antijurídica, sino sólo las que, siendo penalmente típicas, también son antijurídicas. De la misma manera, una conducta típica y antijurídica es un injusto penal. Claus Roxin, indica que una conducta típica es antijurídica si no hay una causa de justificación (como legítima defensa o estado de necesidad,) que excluya la antijuridicidad¹⁴. La antijuridicidad significa contradicción entre el comportamiento y la norma, es decir, el desvalor de la conducta frente a la cultura en un medio y una época determinados. Existe pues una cultura con sus componentes éticos que exige cierta conducta la valora como plausible y rechaza otra, la califica de ilícita, injusta y delictiva.

Para que la conducta de un ser humano sea delictiva, debe contravenir las normas penales, es decir, ha de ser antijurídica.

Roxin, afirma que en vez de causas de justificación también se puede hablar de "causas de exclusión del injusto", en lo que no hay una diferencia de significado. Concretamente, la admisión de una causa de justificación no implica afirmar que la

¹⁴ Claus Roxin, *Fundamentos de la teoría del delito*, (Madrid: Civitas, 1997), 554.

conducta justificada deba valorarse positivamente. Dicha conducta no es desaprobada por el ordenamiento jurídico y con ello es aceptada por éste, pero la emisión de ulteriores juicios de valor positivos no pertenece a los cometidos del Derecho penal¹⁵.

Los conceptos sistemáticos penales de la "antijuridicidad" y del "injusto" se distinguen en que la antijuridicidad designa una propiedad de la acción típica, a saber, su contradicción con las prohibiciones y mandatos del Derecho penal, mientras que por injusto se entiende la propia acción típica, y antijurídica, o sea el objeto de valoración de la antijuridicidad junto con su predicado de valor. Así pues, en el concepto del injusto se reúnen las tres categorías delictivas de la acción, tipicidad y antijuridicidad.

El injusto penal, dado que presupone un tipo penal, es siempre una materia específicamente jurídico-penal; junto al mismo hay también injusto civil (como puede ser la realización arbitraria de la propia fuerza), injusto administrativo, etc. En cambio, la categoría de la antijuridicidad o de la juridicidad o conformidad a Derecho, aunque puede estar limitada también al Derecho penal, por regla general va mucho más allá. Así la legítima defensa y el estado de necesidad en la mayoría de los casos excluyen la antijuridicidad en todo el ámbito del ordenamiento jurídico, al igual que a la inversa los derechos de intromisión procedentes de otros campos del Derecho (el derecho de corrección del Derecho de familia, el derecho de detención del Derecho procesal, etc.) eliminan la antijuridicidad de las correspondientes realizaciones de los tipos penales.

En cambio Wesel¹⁶, dice que antijuridicidad es una característica de la acción y, por cierto, la relación que expresa un desacuerdo entre acción y orden jurídico. En cambio, lo injusto es la acción antijurídica como totalidad; por tanto, el objeto junto con su predicado de valor, es decir, la acción misma valorada y declarada antijurídica.

¹⁵ *Ibíd.* 558.

¹⁶ Hans Wesel, *Derecho Penal: Parte General*, (Argentina: Roque de Palma, 1956), 86.

Lo injusto es un sustantivo: la acción antijurídica, la antijuricidad, en cambio, solamente una relación, la característica axiológica de referencia en la acción. Esta diferencia puede llegar a ser dogmáticamente de gran significación.

La antijuricidad, como pura relación entre un objeto (acción) y el derecho, es una sola en la totalidad del orden jurídico. Lo injusto, como objeto valorado antijurídico, es, en cambio, múltiple, tanto como acciones antijurídicas hay en el derecho. Por esa razón, hay ciertamente injusto específicamente penal, pero ninguna antijuricidad específicamente penal.

Una acción antijurídica es formalmente antijurídica en la medida en que contraviene una prohibición o mandato legal; y es materialmente antijurídica en la medida en que en ella se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales¹⁷.

Una acción típica, por tanto, será también antijurídica si no interviene en favor del autor una causa o fundamento de justificación. La tipicidad de una acción es, consecuentemente, un indicio de antijuricidad. Precisamente porque la tipicidad señala esta posibilidad de la antijuricidad debe verificarse si existe o no una causa o fundamento de justificación. Esta verificación es una tarea independiente de la comprobación de la tipicidad y en cierto sentido inversa. Es independiente porque sólo cabe plantearse la cuestión de la antijuricidad cuando se ha llegado a la conclusión de que la acción es típica, es decir, que se subsume bajo un tipo penal. A la vez es inversa porque consiste en la verificación de que el caso no se subsume bajo el supuesto de hecho de una causa de justificación¹⁸.

1.2.5.1. Causas de Justificación.

El aspecto negativo de la antijuricidad lo constituyen las causas de justificación, que son las razones o circunstancias que el legislador consideró para invalidar la antijuricidad de la conducta realizada, al considerarla lícita.

¹⁷ Roxin, Fundamentos de la Teoría del Delito, 559.

¹⁸ Bacigalupo, Lineamientos de la Teoría del Delito, 118.

La característica fundamental de una causa de justificación es la de excluir totalmente la posibilidad de toda consecuencia jurídica: no sólo penal, sino también civil, administrativa, etc.; no sólo respecto del autor, sino también de quienes lo han ayudado o inducido. En el ordenamiento jurídico, sin embargo, el único dato con el que puede identificarse una causa de justificación es la exclusión de la pena. Pero esta característica es compartida por las causas de justificación con las que excluyen la atribuibilidad, que no alcanzan a los partícipes y que no eliminan la responsabilidad civil, tanto como con las excusas absolutorias, que sólo afectan a la punibilidad.

Esto plantea la cuestión de cómo sabe el intérprete que una determinada circunstancia es una autorización o permisión de realizar un hecho típico y no simplemente una disculpa o una eximición de pena. Esta situación conforma el trasfondo de toda la discusión relativa a si el estado de necesidad es una causa de justificación o de inculpabilidad o simplemente una excusa absoluta.

Las causas de justificación se denominan también causas eximentes o causas de exclusión del injusto. Son situaciones admitidas por el propio derecho penal que eliminan la antijuridicidad de un acto voluntario inasumible en un tipo de delito y lo tornan jurídicamente lícito. Es decir, las acciones hacen en tipicidad (el acto se subsume al tipo), pero no en antijuridicidad, donde el comportamiento es justo. Estas situaciones que “hacen perder la antijuridicidad” a la acción típica tienen origen en un estado de necesidad como es la legítima defensa, el ejercicio de un derecho, oficio o el cargo, o cumplimiento de la ley o un deber¹⁹.

La teoría de los elementos negativos del tipo expone que la tipicidad cierra el juicio de antijuridicidad y las causas de justificación actúan como elementos negativos del tipo.

¹⁹ Peña, Teoría del Delito, 128.

1.2.6. Imputabilidad.

La imputabilidad es la capacidad de querer y entender, en el campo del Derecho penal. Querer es estar en condiciones de aceptar o realizar algo voluntariamente y entender es tener la capacidad mental y la edad biológica para desplegar esa decisión.

La imputación nace cuando se declara mediante la relación externa e interna de un delito, que determinado individuo es responsable ante la sociedad de un hecho cometido por éste. Es decir, que para que un juez impute criminalmente a una persona por una acción que ya fue declarada por la ley como delito, es necesario que se haga estos tres razonamientos: TU LO HICISTE, imputación física; TÚ LO HICISTE VOLUNTARIAMENTE, imputación moral; TÚ OBRASTE CONTRA LA LEY, imputación legal. Hasta después que el Juez haya obtenido el resultado de estas tres interrogantes, es que puede imputarle a dicha persona la comisión de un delito. Y es porque se ha establecido entonces la relación interna y externa del mismo²⁰.

La realización del injusto penal (conducta típica y antijurídica) no basta para declarar al sujeto culpable. Es necesario que el autor posea ciertas condiciones mínimas psíquicas y físicas que le permitan comprender la antijuricidad de su acción y de poder adecuar su conducta a dicha comprensión. Al estudio de estas condiciones corresponde el concepto de imputabilidad. Así, imputabilidad o capacidad de culpabilidad es la suficiente capacidad de motivación del autor por la norma penal. En este sentido, si un individuo no padece de anomalía psíquica o una grave alteración de la conciencia o de la percepción, posee ese mínimo de capacidad de autodeterminación que el orden jurídico exige para afirmar su responsabilidad, en consecuencia, este hecho origina que, frente al poder penal, la persona se encuentre en una situación de inexigibilidad²¹.

²⁰ Mateo Sánchez, "Consideraciones sobre la Imputabilidad", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2005), 56.

²¹ Villavicencio, Lecciones de Derecho Penal, 127.

1.2.6.1. Teoría de la Motivación.

En la terminología tradicional se designa a este elemento como imputabilidad, queriéndose hacer referencia con ello a las condiciones para la imputación subjetiva de un hecho determinado, es decir, a la atribución de una acción a un sujeto como su acción.

Esta terminología tradicional es, en realidad, poco práctica porque no señala el elemento que realmente importa, sino el problema, en forma muy general, que se quiere resolver. Al remplazarse esa terminología por la de "capacidad de motivación" o "capacidad de culpabilidad", se logra un mejor acercamiento al núcleo del problema dentro de la sistemática moderna. La cuestión de la capacidad de motivación es de naturaleza eminentemente jurídica: no debe confundirse, por lo tanto, con una cuestión médica o psiquiátrica, aunque sea necesario determinar algunos aspectos mediante conceptos médicos²².

La capacidad de motivación es la capacidad de determinarse por el cumplimiento del deber. Esta capacidad requiere:

- a) La capacidad de comprender la desaprobación jurídico-penal, y
- b) La capacidad de dirigir el comportamiento de acuerdo con esa comprensión.

1.2.6.2. La inimputabilidad.

El aspecto negativo de la imputabilidad es la inimputabilidad, consistente en la incapacidad de querer y entender en el mundo del Derecho. Son aquellas causas en las que, si bien el hecho es típico y antijurídico, no se encuentra el agente en condiciones de que se le pueda atribuir el acto que perpetró. Es decir que, en este tipo de situaciones, si bien la conducta es típica y antijurídica, no es posible atribuir el acto realizado al sujeto por no concurrir en él varias condiciones, como, por ejemplo: salud mental, conciencia plena, suficiente inteligencia o madurez psíquica.

²² Bacigalupo, Lineamientos de la Teoría del Delito, 156-157.

1.2.7. Culpabilidad.

La comprobación de la realización de una acción típica, antijurídica y atribuible no es suficiente para responsabilizar penalmente a su autor. La responsabilidad penal o responsabilidad criminal depende de que el autor haya obrado culpablemente. La culpabilidad, por tanto, constituye el conjunto de condiciones que determinan que el autor de una acción típica, antijurídica y atribuible sea criminalmente responsable de la misma.²³

La culpabilidad, es el juicio de reproche de una conducta típica y antijurídica a su autor, por la disposición interna contraria al derecho que éste manifiesta cuando pudiendo actuar motivado en la norma y de acuerdo a ella no lo hizo y en cambio optó por el ilícito penal.

La culpabilidad es un elemento básico del delito y es el nexo intelectual y emocional que una al sujeto con el acto delictivo.

No basta que el autor haya realizado una acción típica y antijurídica para castigarlo, sino que es indispensable que haya también obrado culpablemente, lo que, a su vez, presupone su imputabilidad. Vale decir, que la culpabilidad supone la constatación del carácter antijurídico de la acción y su atribución al autor²⁴.

La naturaleza de la culpabilidad se deja caracterizar lo más acertadamente posible por la palabra, idiomáticamente no muy elegante, "reprochabilidad". Que es aquella cualidad de la acción antijurídica que posibilita hacer un reproche personal al autor, porque no la ha omitido.

Representándose también aquí el orden jurídico personificado por el legislador o el juez, se denomina muchas veces la reprochabilidad también como reproche de culpabilidad, y la culpabilidad como juicio de culpabilidad.

²³ *Ibíd.* 148.

²⁴ José Hurtado Pozo, *Manual de Derecho Penal*, (Perú: EDDILI, 1987), 216.

Culpabilidad, en su más propio sentido, es solamente la reprochabilidad como valoración de la voluntad de acción; objeto de esa valoración es la voluntad antijurídica de acción (y por ella, toda la acción antijurídica). Esta voluntad de acción valorada como culpable, es denominada ahora también como culpabilidad²⁵.

1.2.8. La Punibilidad.

La punibilidad es uno de los caracteres más destacados del delito. Además de los requisitos de antijuricidad, tipicidad y culpabilidad, el delito debe reunir el de la punibilidad, siendo de todos ellos éstos el de mayor relieve.

Una acción puede ser antijurídica y culpable y, sin embargo, no ser delictuosa, podría, constituir una infracción de carácter civil o administrativa, más para que constituya un delito, es preciso que su ejecución se halle conminada por la ley con una pena, que sea punible²⁶.

Cuando se tiene la certeza que ha existido una conducta antijurídica, y culpable, nos encontramos ante un acto delictivo, que de acuerdo a la teoría general del delito se encuentra complementado en todos sus elementos. Por lógica sabemos que la consecuencia técnico jurídica de violar una norma penal será la imposición de una pena, sea esta como retribución o como castigo.

La punibilidad como merecimiento o como necesidad de imponer una pena a una persona resulta ser no apropiada a pesar de haberse observado aquellos elementos positivos que dan origen al delito, pero cómo es posible que existan conductas que resultan ser antijurídicas y no se les imponga una pena, se trata de las llamadas excusas absolutorias que son las que determinan la exclusión de la pena en un comportamiento antijurídico y culpable²⁷.

²⁵ Wessel, Derecho Penal: Parte General, 148-149.

²⁶ Romano, Caso Fortuito en lo Penal, 58.

²⁷ Organismo Especializado de las Naciones Unidas, Enciclopedia Jurídica, disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/excusas-absolutoria.html>, sitio web visitado el uno de marzo de 2016.

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena, en función o por razón de la comisión de un delito; dichas penas se encuentran señaladas en nuestro Código Penal.

Una vez que el delito se ha manifestado en su forma típica y en sus formas antijurídica y culpable, corresponde imponer una pena, como consecuencia jurídica.

La categoría de la punibilidad se va a fundamentar en la diferencia entre merecimiento de la pena y necesidad de imponerla. Al afirmar que un comportamiento reúne todos los elementos del delito, se afirmará que el mismo es merecedor de la pena, sin embargo, una política criminal permite al legislador diferenciar situaciones en las que además de ser merecedoras de pena se determine también que la pena ha de ser necesaria. De esta forma el legislador crea unas causas de restricción de la pena, que son de dos tipos:

- a) Causas personales de exención de la pena o excusas absolutorias.
- b) Condiciones objetivas de punibilidad, que benefician a todos los partícipes en el hecho delictivo.

Excusas absolutorias: Son requisitos o circunstancias directamente relacionadas con la persona del autor. Tienen carácter personal, lo que significa que sólo en quienes concurra se dará la exclusión de la pena.

Condiciones objetivas de punibilidad: Son una serie de requisitos que el legislador ha añadido en los correspondientes artículos, pero que no pertenecen ni al tipo de injusto ni a la culpabilidad. Se encuentran en relación con el hecho y no con las personas.

Las condiciones se refieren directamente a la pena o la entidad de la pena, y no tienen por qué ser abarcadas por el dolo del autor.

Las condiciones objetivas de punibilidad pueden o no concurrir, de tal forma que si la condición no concurre el hecho será impune para todos los intervinientes en el mismo.

Las circunstancias que han de añadirse a la acción que realiza un injusto responsable para que se genere la punibilidad, se denominan condiciones objetivas de punibilidad. Entre ellas se cuentan, ante todo, determinados resultados que fundamentan la punibilidad y a los que no es preciso que se refieran el dolo o la imprudencia del autor²⁸.

En contraposición a las condiciones objetivas de punibilidad, las causas de exclusión de la punibilidad (o de la pena) son aquellas circunstancias cuya concurrencia excluye la punibilidad, o cuya no concurrencia, es presupuesto de la punibilidad. A este respecto es frecuente volver a distinguir entre causas personales de exclusión de la punibilidad, causas materiales (objetivas) de exclusión de la punibilidad y causas de supresión de la punibilidad.

En las causas personales de exclusión de la punibilidad la exclusión de la pena no afecta a todos los intervinientes, sino sólo a aquél en cuya persona concorra el elemento excluyente de la punibilidad.

El aspecto negativo de la punibilidad se llama excusa absolutoria.

1.2.8.1. La Excusa Absolutoria como Aspecto Negativo de la Punibilidad.

Las excusas absolutorias revestían formas heterogéneas, debido principalmente a que en este grupo se ubicaban todos aquellos casos que no tuvieron cabida en los otros grupos de eximentes de responsabilidad.

Jiménez de Asúa²⁹, dice: Son excusas absolutorias las causas que hacen que, a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública. Las excusas absolutorias son aquellas circunstancias específicamente señaladas en la ley y por las cuales no se sanciona al agente.

²⁸ Roxin, Fundamentos de la Teoría del Delito, 959.

²⁹ Jiménez, Principio de Derecho Penal, la Ley y el Delito, 120.

Los hechos amparados son verdaderos delitos sin pena. Se trata de situaciones en que la ley generalmente por motivos de utilidad y política criminal considera preferible prescindir de la pena por razones especialísimas.

Por tal razón, estas excusas tienen carácter individual y solo van excluyendo los efectos estrictamente penales del delito, dejando subsistentes las demás consecuencias resultantes del hecho típicamente antijurídico y culpable.

La excusa absolutoria no es un elemento ni circunstancia del delito. No pertenece al tipo penal, por cuyo motivo no beneficia a los partícipes.

Precisamente la posibilidad que el mismo hecho conduzca a una pena para los no alcanzados por el beneficio de la excusa, es prueba cabal de que el hecho reúne todas las características del delito, ya que la excusa absolutoria hace desaparecer la pena, pero no el delito³⁰.

1.3. Origen del Término de Excusa Absolutoria.

El origen o el punto inicial de esta figura denominada excusa absolutoria fueron las circunstancias o razones de liberación de responsabilidad penal a ciertas personas que realizaban un delito tipificado en una norma penal que sustentaba la protección de la sociedad. El principal rasgo histórico sobre esta figura inició en el país de Francia por motivos de parentesco o por causas de política criminal del Estado³¹.

Por lo tanto, este tema de relevancia social y político se estudió más detenidamente por los juristas españoles, conociéndolo en este país como una forma de extinguir la pena o la punibilidad, fue hasta que, en el año de 1870 en el Código Penal Español³², donde Luis Silvela y de Le Vielleuze usaron por primera vez la terminología de “excusa absolutoria” para referirse a la extinción de la pena

³⁰ Hugo Mario Sierra, *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*, (Argentina: Universidad Nacional del Sur, 2005), 62.

³¹ Juan Felipe Higuera Guimera, *Excusas absolutorias*, (Madrid: Marcial Pons, 1993), 22.

³² Enrique Bacigalupo, *Delito y Punibilidad*, (Madrid, Civitas, 1983), 668-680.

o como otros autores la llamaban como causa o forma de extinción de la punibilidad³³.

Para mayor entendimiento se separa el término de “excusa absolutoria”, de tal forma, la palabra “Excusa” hace referencia al derecho penal material, que consiste en el instrumento altamente formalizado que está sometido el ser humano por diversos medios de control social, que establecen qué comportamientos deben o no admitirse en la sociedad cuyo fin es el mantenimiento del orden social, por tal razón, es comprendido al aludir una obligación, no exigibilidad y disculpar una acción u omisión, la acepción de “excusa” hace referencia a algo que impide que se produzca un efecto determinado³⁴.

En términos generales “excusa” es definido: como la razón o la justificación por la realización de un hecho cuyo fin es lograr el perdón de la acción que sea cometido.

La palabra “absolutoria”, hace referencia al derecho procesal, y en concreto a un proceso judicial de carácter penal, de tal manera que su definición va encaminado a un determinado fallo, sentencia o declaración con motivos de absolver la responsabilidad penal de una persona, que ha realizado un delito en específico, es decir, la exención o extinción de la pena que es establecida por un juez en un previo proceso penal esto siempre y cuando ha sido comprobado el supuesto de hecho que da origen a la misma³⁵.

Abordado el significado sobre excusa y absolutoria es preciso manifestar una breve reseña sobre la definición de excusa absolutoria que es el principal tema de esta investigación para una mayor comprensión en el estudio que se está realizando.

³³ Luis Silvela, *El Derecho Penal Estudiado en Principios y en la Legislación Vigente en España*, (Madrid, Edit. M.G. Hernández, 1879), 249-254.

³⁴ Higuera, *Excusa Absolutoria*, 11.

³⁵ *Ibíd.* 12.

En ese orden de ideas se confirma que la excusa absolutoria es la figura jurídica que excluye de la pena atribuible a un hecho realizado por una persona con características o elementos de la teoría del delito de ser típico, antijurídico y culpable pero no sancionable, es decir, no imponiéndole una pena al sujeto activo del delito.

Establecido el significado de la terminología de la excusa absolutoria, es preciso establecer que el fundamento por el cual recae esta figura en la vida penal, es estrictamente por consideraciones de política criminal, que son decisiones de poder que tiene las instituciones del Estado para categorizar determinados hechos como delictivos o no, con el fin de contrarrestar y controlar el índice de delincuencia de un país, es decir, que las excusas absolutorias se van a decidir por razones, generalmente utilitarias o de conveniencia, cuándo un hecho que reúne todos los requisitos necesarios para considerarse como delito, se va a considerar conveniente no castigarlo.

Esto es por ser una política criminal de modelo democrático ya que nuestra constitución en el artículo 85 es muy clara al establecer que El Salvador es un gobierno democrático. De tal manera que la política criminal está caracterizada por ser: desconcentración, fraccionamiento y limitación, lo que indica que el poder del Estado debe descansar en tres órganos que son: ejecutivo, legislativo y judicial³⁶.

Pero el encargado por mandato constitucional de imponer una pena o sanción de un hecho previsto como ilícito es el órgano judicial, de tal forma, tiene como finalidad de castigar o imponer una pena, es decir, de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, con el objeto de proteger una sociedad determinada a través de una norma específica, ya que el derecho penal tiene como prioridad prevenir y proteger toda conducta ilícita que esté en contra de la norma penal.

³⁶ María Elena Acosta Fuentes et. al., "Análisis de la Política Criminal en El Salvador", (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2005), 23.

Lo anterior es previsto como la teoría absoluta de la pena en la que consiste en el restablecimiento del orden de la sociedad, con el fin que se cumpla lo establecido en la ley penal, con ello reduciendo la criminalidad.

Es por ello que el derecho penal tiene como misión, ejercer un efecto de intimidación sobre el delincuente teniendo a la par la reeducación y reinserción social de la persona delictiva, manifestándose esencialmente la teoría relativa de la pena que tiene como objeto la prevención, que consiste en una advertencia para todas las personas logrando la abstención de delinquir.

Por lo tanto, las excusas absolutorias son creadas e interpuestas por el legislador cuando una determinada conducta delictiva no va estar encaminada a los fines de la pena, ni de la prevención general permitiendo absolver a la persona del hecho ilícito cometido³⁷.

1.4. Denominaciones de la Excusa Absolutoria.

En el derecho penal, se ha manifestado una figura que exime de la pena establecido en algún ordenamiento jurídico, a lo largo de la historia esta figura se ha dado a conocer o a denominar de distintas formas a través del amplio número de juristas o estudiosos del derecho.

Los autores al avanzar en el estudio de la teoría del delito en cuanto a las consecuencias que se manifestaban, si una persona realizaba un hecho contrario a los normas, que la misma sociedad había establecido, para las seguridad de los mismos ciudadanos, este prevé, un efecto que, todo hecho punible cometido tenía un resultado conocido como la responsabilidad penal que podemos definir como: aquella situación jurídica en que se encuentra la persona obligada por la ley a someterse a la pena prevista, que los órganos del Estado reciben la orden de imponerla³⁸.

³⁷ Iñigo Olza Sanz, "La excusa absolutoria del Artículo 268 del Código Penal", (Tesis de Máster en Acceso a la Abogacía, Universidad Pública De Navarra, Pamplona, España, 2014), 14-15.

³⁸ Michael Amiroff Tinoco, "Las Excusas Legales Absolutorias", (Tesis de grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de Costa Rica, 1967), 1.

Varios autores definen a la excusa absolutoria, entre ellos están:

Max Ernst Mayer, que denomina a las excusas absolutorias como: “causas que dejan subsistente el carácter delictivo del acto” estableciendo su significado como: la acción de excluir la pena.

Augusto Kohler, al observar la definición establecida por Max Ernst Mayer se vio en la tarea de pronunciarse en esta temática, logrando con ello una definición más amplia: “Son circunstancias que a pesar de subsistir la antijurídica y culpabilidad, queda excluida desde el primer momento la posibilidad de imponer una pena”.

De tal forma las definiciones dadas por Max Ernst Mayer y Augusto Kohler, coincidían con los tratadistas alemanes, y con el autor que se asemejaba era con Franz Von Liszt³⁹, por lo tanto, había un acuerdo de ideas en el significado de excusa absolutoria, pero no coincidían en su denominación porque los tratadistas alemanes la denominaban como: “causas personales que excluyen de la pena”⁴⁰.

Existieron algunos tratadistas que confundieron el significado con la denominación establecida por los alemanes: “causas personales que excluyen de la pena” con la “ausencia personal de inculpabilidad”, perdiendo con ello el sentido de la excusa absolutoria, entre estos autores tenemos: R. Von Hippel, Listz-Schimidt, Mezger y Karl Peters.

El jurista C. Degeois coincidía mucho con el pensamiento de Max Ernst Mayer, por ello, estableció una definición para esta figura que extinguía la pena para ciertos delitos que imponía una norma penal en la que manifestaba que: “son hechos determinados por la ley, que, sin borrar el carácter delictivo de un acto sin suprimir la culpabilidad de su autor, producen sin embargo una excepción de la penalidad”⁴¹.

³⁹ Franz, Von Liszt, *Tratado de Derecho Penal*, 2ª ed. (España, Reus, 1927), 369.

⁴⁰ José García Puente Llamas, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, (España, 1981), 6.

⁴¹ Degeois, citado por Gómez Eusebio, *Tratado de Derecho Penal*, (Argentina: Edit. Compañías Argentina, 1939), 538.

Otro de los juristas del derecho penal, que podemos mencionar que realizó estudios exhaustivos sobre la excusa absolutoria, es Luis Jiménez de Asúa, que denominaba a la excusa absolutoria como “causas de impunidad o excusas absolutorias”, este autor las definió: como un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable que no se asocia pena alguna por razones de utilidad pública⁴².

Alfredo Etcheberry, denominaba a las excusas absolutorias como “eximentes o excusas legales absolutorias” y las definía como: “aquellas en las cuales el legislador ha renunciado a la imposición de la pena por razones de conveniencia social o política, pero subsisten todos los caracteres constitutivos y valorativos del delito”⁴³.

La introducción del término de excusa absolutoria en el derecho penal fue realmente por Luis Silvela, quien fue el escritor del primer tratado importante de la parte general del derecho penal español, con su obra “El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España”.

Por lo tanto, Luis Silvela fue quien encontró que en el código penal español existían una serie de causas que producían el efecto de eximir la responsabilidad penal a las personas que realizan un acto castigado por la ley⁴⁴.

Anton Oneca⁴⁵, dice que, la doctrina española, sobre materia de excusa absolutoria arranca principalmente con Luis Silvela, quien además de las causas de justificación y de las de inimputabilidad (bajo cuyo nombre abarca a todas las causas de inculpabilidad) admite otras causas o motivos, mediante los cuales no se impone pena aun quedando subsistentes la antijuricidad y culpabilidad, que pueden llamarse excusas absolutorias. El concepto que hizo Silvela ha sido seguido por la mayoría de tratadistas españoles

⁴² Amiroff, *Las Excusas Legales Absolutorias*, 32.

⁴³ Alfredo, Etchberry, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª Ed., (Chile: Edit. Carlos E. Gibbs A, 1964), 10.

⁴⁴ Silvela, *El Derecho Penal Estudiado en Principios y en la Legislación Vigente en España*, 249.

⁴⁵ Anton Oneca, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª Ed., (Madrid, Edit. Akal, 1989), 385.

Asimismo, también Augusto Khöler de la escuela alemana, denomina a la excusa absolutoria con las siguientes palabras: persönliche Straffreiheitsgründe que significan “circunstancias personales en que, a pesar de existir la antijuricidad y la culpabilidad, queda excluida desde el primer momento la posibilidad de imponer una pena al autor”⁴⁶.

Uno de los nombres con los que se daban a conocer la excusa absolutoria fue “causas personales de anulación o levantamiento de la pena”, así nombrado por Johannes Wessels. Para este autor consistía que era una circunstancia personal, surgida o realizada tras el delito, que impide la responsabilidad penal.

Como denominación más acertada por los fundamentos de su terminología que se mencionó anteriormente, ya que engloba las tendencias modernas del derecho penal, es la concepción de Luis Silvela como “excusa absolutoria” y definiéndose como tal como: “la figura jurídica que excluye de la pena atribuible a un hecho realizado por una persona con características o elementos de la teoría del delito de ser típico, antijurídico y culpable pero no sancionable”.

Del término excusa absolutoria, se han desarrollado diversas denominaciones en el transcurso del tiempo, con ello logrando distintos criterios, significados y definiciones para poder establecer y acercarse más, a un concepto, acertado por los autores del derecho penal.

La mayor parte de los autores han concluido, que el propio ordenamiento jurídico libera de la carga de sufrir la pena al agente responsable de una conducta ilícita; eliminando su responsabilidad penal en su totalidad.

Es por ese motivo que las excusas absolutorias son consideradas como causas de impunidad o eximentes de responsabilidad penal, logrando con ello la absolucón del agente ilícito en un caso determinado.

⁴⁶ Jorge Machicado, *Las excusas absolutorias*, disponible en: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/04/caim.html#sthash.ZthgAUxT.dpuf>, sitio web visitado el 12 de marzo de 2016.

1.5. Reseñas Internacionales de la Excusa Absolutoria.

1.5.1 Alemania.

El jurista Günter Stratenwerth, pone de relieve la existencia de comportamientos en los cuales, la necesidad de una intervención punitiva, resulta fundamentada por circunstancias que están más allá de lo ilícito y la culpabilidad, de tal manera que este autor admite que el aforismo romano “error juris nocet”, podría justificarse en la medida en que el derecho penal se limitara a la represión de infracciones de normas elementales de convivencia y bajo el supuesto de que los individuos rara vez salieran de su ciudad, no conocieran las leyes que prohíben una conducta determinada en el país que no sea de origen de su nación, permitiendo según la doctrina en base a la teoría restringida de la culpabilidad que limita el alcance del error de prohibición, a la creencia falsa e invencible de que la conducta realizada no está penalmente prohibida. Para los defensores de esta teoría de los elementos negativos del tipo, la visión errónea e insuperable de que se actúa al amparo de alguna causa de justificación, excluye la tipicidad, por ello a este sector, le resulta superfluo analizar en el ámbito del error de prohibición, los problemas inherentes a las eximentes putativas o excusa absoluta quedando extinta la acción u omisión de un hecho penal⁴⁷.

El autor alemán, Johannes Wessels, manifiesta que las causas personales de anulación o levantamiento de la pena son circunstancias que se producen solamente con posterioridad a la comisión de la acción punible es decir la excusa absoluta, se dará después que la acción del hecho punible se haya realizado, perdonando la pena correspondiente para tal hecho ilícito⁴⁸.

1.5.2. España.

La figura de la excusa absoluta tiene su origen según el jurista Juan Felipe Higuera Guimerá⁴⁹, en Francia pero la mayor parte de estudios de la excusa

⁴⁷ Gunter Stratenwerth, *Derecho Penal: Parte General*, 2ª Ed., (España, Edit. Edersa, Traducción: Gladys Romero, 1982), 72-73.

⁴⁸ Johannes, Wessels, *Derecho penal: Parte General*, (Argentina, Edit. Depalma, 1980), 143.

⁴⁹ Higuera, Excusa Absolutoria, 8.

absolutoria se remiten en España en el código penal español que era conocido como forma de extinguir la pena o la punibilidad⁵⁰.

Los autores que más ha profundizado en el estudio de esta terminología de las excusas absolutorias han sido Enrique Bacigalupo en su libro titulado “Delito y Punibilidad”, García Puente, en su libro llamado “Nuestra Concepción de las excusas absolutorias⁵¹, y Bustos Ramírez en su libro “Manual de Derecho Penal Parte General”.⁵²

España específicamente en los códigos penales de los años 1822, 1848, 1870, 1928 y 1932 ha establecido una reseña histórica de las excusas absolutorias que han venido desarrollando en su código penal hasta la actualidad, para que el imputado a quien se le acuse de un delito se le extinga la pena es decir quedando sin sanción penal.

En el Código Penal Español del año 1822, fue la primera vez donde surge en este país europeo la forma de extinguir la pena, donde se perdona de la sanción penal al imputado que admitía o daba aviso antes que sucediera un hecho penalmente sancionado es decir la tentativa de un delito de tal forma este código penal le facultaba a la sede judicial de extinguir la sanción a la persona que había informado sobre tal hecho punible permitiendo que se desapareciera la pena, causando la imputabilidad⁵³.

Fue en el código penal Español de 1870, donde “Luis Silvela y de Le Vielleuze” uso por primera vez la terminología de “Excusa Absolutoria” para referirse a la extinción de la pena o como otros autores lo llamaban como causa o formas de extinción de la punibilidad.

⁵⁰ Bacigalupo, Delito y Punibilidad ,668-680.

⁵¹ García Puente Llamas, *Nuestra Concepción de las Excusas Absolutorias*, (España: Edit. Trotta, 1981), 81-98.

⁵² Juan Bustos Ramírez, *Manual de Derecho Penal: Parte General*, 3ª Ed., (Barcelona, España, 1989), 251-255.

⁵³ Silvela, *El Derecho Penal Estudiado en Principios y en la Legislación Vigente en España*, 249-254.

La reforma que más sobresalía en este Código era sobre el delito de hurto, defraudación por parte de familiares, donde hacía una especificación de las personas a las que se les podían conceder la excusa absolutoria.

En los Códigos Penales de 1928 y 1932 hasta la actualidad lo que han hecho ir adaptando la excusa absolutoria a los nuevos delitos que van surgiendo en la sociedad por la razón de la modernización de la cultura.

1.5.3. Francia.

El Código Penal Francés es claro en cuanto a las excusas absolutorias en que declara exento de pena aquella persona que antes de la ejecución o de la tentativa de un crimen o delito contra la seguridad del Estado da el primer aviso o da a conocer del hecho ilícito a las autoridades administrativas o judiciales, entre los delitos que concede la excusa absolutoria son:

- a) Falsificación de monedas y documentos del Estado,
- b) Negligencia de un guardia; y
- c) Denuncia de parientes o amigos.

1.5.4. Guatemala.

En el código penal vigente de Guatemala están contempladas las excusas absolutorias las que se encuentran inmersas en algunos artículos, como por ejemplo: el aborto terapéutico, el cual no es impune, asimismo la tentativa de aborto y el aborto culposo; también se conoce como excusa absolutoria las lesiones e incluso la muerte provocada por las mismas que provengan del ejercicio de algún deporte y sin violar las normas de dicha actividad deportiva.

Otra excusa absolutoria, resulta de ciertas características como el parentesco, tal es el caso del artículo 280 del mencionado Código Penal que habla que el hurto, robo, estafa, apropiación indebida y daños no merecen pena, cuando son cometidos entre parientes.

Es necesario aclarar, que, en el caso de Guatemala, las excusas absolutorias funcionan de manera diferente a la que funcionan en nuestro país; en Guatemala las excusas absolutorias pueden definirse como: “Aquellas causas que vinculadas a la persona por razones de parentesco o por afectar únicamente al sujeto activo del delito lo eximen de responsabilidad, dejando dicha conducta típica, antijurídica y culpable de manera impune”.

Se observa que en Guatemala la excusa absolutoria va ligada a la persona, mientras este realiza una conducta típica, antijurídica y culpable, pero que esta conducta por una situación especial del mismo imputado no afecta a terceros, sino únicamente a él; de igual manera tiene que ver en gran manera con el grado de parentesco que el imputado pueda tener con la víctima, no siendo aplicado de esa manera en nuestra legislación salvadoreña⁵⁴.

1.5.5. Italia.

En la doctrina penal italiana las circunstancias o causas de extinción de la pena (excusa absolutoria) tendrían la naturaleza de jurídica o bien de ser un hecho de extinción o de que se trate de una categoría autónoma de circunstancias que excluyen la pena cuando por estrictas razones de utilidad en relación a la protección del bien jurídico excluyen la imposición de una pena.

La doctrina italiana ha individualizado situaciones para caracterizar porque el hecho no es punible derivándose siempre de un acontecimiento posterior sobrevenido a la comisión del delito los cuales son:

- a) Un comportamiento del imputado que tenga un valor inverso a la conducta delictiva.
- b) Por una manifestación de voluntad del sujeto pasivo.
- c) Por el ejercicio del poder discrecional del juez.

⁵⁴ Néstor Ulises Orozco Barrios, “Reparación del delito como una posible forma de sustituir las penas o de ser computada para atenuarlas en el derecho penal guatemalteco”, (Tesis de grado, facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007), 20.

1.6. Reseña Histórica del Régimen Tributario en la Defraudación al Fisco en El Salvador.

1.6.1. Excusa absolutoria y la Hacienda Pública.

Existe una relación entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, se generan una serie de obligaciones por ambas partes. Al inscribirse al Registro Público de Contribuyentes, el contribuyente adquiere la obligación de determinar impuestos, enterarlos y pagarlos, entre otras obligaciones que Hacienda Pública establece.

Es entonces que siendo el tributo un medio necesario para la existencia del Estado y el cumplimiento de sus fines, se justifica la represión de las conductas que violen dichas obligaciones.

La existencia del tributo está justificada en nuestra Constitución, en cuyo preámbulo enuncia los fines que persigue: la justicia, la seguridad jurídica y el bien común. Y es así que el Estado está obligado asegurar a los habitantes el goce de la libertad, cultura, bienestar económico y justicia social. El fundamento constitucional de los tributos lo encontramos en el artículo 131 de la Constitución, la cual estipula lo siguiente:

6º.- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias.

Asimismo, en el código tributario, que contiene en su conjunto, los principios y normas jurídicas que son aplicables a todos los tributos internos del país que están legalmente bajo la competencia jurídica de la administración tributaria. Estos principios y normas jurídicas son aplicables a las relaciones jurídicas de carácter tributario que se originen por los tributos impuestos legalmente por la administración tributaria.

Los delitos que son sancionados en el código penal son:

- a) Evasión de impuestos.
- b) Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos;
- c) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y;
- d) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

La determinación de la sanción que se señala a cada uno de estos delitos mencionados se ha realizado por los legisladores determinando desde las penas pecuniarias hasta las consistentes en la privación de libertad del autor, dependiendo ello del grado de responsabilidad del contribuyente o de los intereses que se pretenden tutelar con la prohibición. Es así que de manera general se sigue un procedimiento administrativo para sancionar a los infractores y al agotarse esta instancia pasa a sede penal, en algunos casos; mientras que en otros como se podrá apreciar en las páginas siguientes, se detiene el proceso administrativo para empezar el proceso penal respectivo.

1.6.2. Surgimiento de la Dirección General de Impuestos Internos.

El Estado observó la necesidad de obtener ingresos que ayuden a cubrir las obras públicas y que contribuyan a mejorar las condiciones del país, razón por la cual se crea el Ministerio de Hacienda en 1829, cuando asume el gobierno de El Salvador, don José María Cornejo⁵⁵.

Con la problemática que se manifestaba en ese tiempo sobre la recaudación de los tributos por razones de evasión a los impuestos, tasas y contribuciones

⁵⁵ Ministerio de Hacienda, Historia del Ministerio de Hacienda, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda, sitio web visitado el 09 de junio del 2016.

especiales, se emite el Decreto Legislativo número 451, por la Asamblea Legislativa a los 22 días del mes de febrero de 1990 y publicado en el Diario Oficial número 56, tomo 306 del 7 de marzo de 1990, donde se crea un órgano adscrito al ramo del Ministerio de Hacienda que es denominado como la “Dirección General de Impuestos Internos”, iniciativa que fue realizada por el Lic. Alfredo Félix Cristiani Burkard por las facultades constitucionales que se le atribuyen como presidente del país⁵⁶.

Este órgano adscrito al ramo del Ministerio de Hacienda, se le asignan las funciones de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, han sido asignados por Ley y en general la asistencia al contribuyente.

La Dirección General de Impuestos Internos o conocida según su abreviación DGII, nace por la necesidad de reestructurar la administración tributaria con el fin de propiciar la mayor facilidad de coordinar y controlar las recaudaciones sin cargar en exceso a los contribuyentes. De tal manera, que esta institución controlará a toda persona natural y jurídica obligada a soportar patrimonialmente el pago de los tributos con el fin de financiar al Estado, como también velará la existencia de algún delito relativo a la Hacienda Pública determinado en el Código Penal, razón por la cual se remitirá a la fiscalía general de la república específicamente en la Dirección de la Defensa de los Intereses del Estado.

La DGII es creada para conocer en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos entre otras competencias que se le confieren por ley; con el motivo que los impuestos son aportes que deben hacer las personas y las empresas o personas jurídicas, obligados por una normativa legal, para que el Estado tenga los recursos suficientes para brindar los bienes y servicios públicos que necesita la comunidad en general.

⁵⁶ Karla Vanesa Arias Hernández, et.al., “Reformas Al Código Tributario: Su Incidencia en los Registros Contables de los Contribuyentes y Elaboración de una Guía para el Cumplimiento de las Nuevas Obligaciones Fiscales 2010”, (Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Miguel, El Salvador, 2010), 19.

Por tal motivo, hay que ser énfasis que los impuestos son de gran importancia porque con este tipo de tributo, el Estado puede obtener los recursos para poder brindar educación, salud, seguridad, justicia, obras públicas y apoyo a los más necesitados, entre varias cosas más.

1.6.3. Surgimiento del Código Tributario.

El Código Tributario fue constituido por la necesidad de corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que agilizaran la recaudación fiscal.

Además, esta norma tributaria tiene el propósito de garantizar los derechos y obligaciones recíprocos entre “el Fisco y los Contribuyentes” que permite dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y seguridad jurídica.

Con estos motivos, el Estado de El Salvador al ver la dificultad que se vivía con respecto a las leyes tributarias por ser insuficientes para poder garantizar los derechos de los contribuyentes y las obligaciones que tenían estos con el Fisco, se emite el Código Tributario aprobado por la Asamblea Legislativa, mediante el D. L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año, entrando en vigencia el uno de enero del año 2001⁵⁷.

Con un alto índice de violaciones a la recaudación realizada por el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos o DGII, entre estas violaciones tenemos la evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos entre otros, razón por la cual se manifiesta la defraudación al fisco, existiendo un hecho ilícito que da inicio a un proceso penal siempre y cuando el proceso administrativo sea agotado

⁵⁷ *Ibíd.* 21.

correspondientemente o cuando Dirección General de Impuestos Internos establezca la existencia de un delito sin haber concluido el proceso administrativo⁵⁸.

De tal manera que el código tributario emplea el principio de prejudicialidad cuando se manifiesta un hecho cuyo conocimiento está atribuido a otro orden jurisdiccional, razón por la cual se da inicio un proceso penal, de lo cual hablaremos más adelante.

1.7. Antecedentes de la Excusa Absolutoria en la Defraudación al Fisco en El Salvador.

1.7.1. La Figura de Excusa Absolutoria en la Defraudación al Fisco en la Legislación Penal Salvadoreña.

Antes de iniciar el estudio del origen y evolución histórica del concepto de excusa absoluta en nuestra legislación penal, es conveniente mencionar que un código penal es un conjunto unitario, ordenado y sistematizado de las normas jurídicas punitivas de un Estado democrático de Derecho.

Por lo tanto, al crear un código penal se ha observado la necesidad de adecuar normativas penales a la nueva orientación doctrinaria que el país vive, que hay considerar que el derecho penal es el último recurso para resolver los conflictos sociales y también como el instrumento más efectivo para lograr la paz y seguridad jurídica de un país.

Es con ello, donde se fundamenta el principio de subsidiariedad penal o de ultima ratio penal en la que consiste: “al crear una normativa penal tiene como función eminentemente protectora de los bienes jurídicos, interviniendo únicamente cuando fracasan las demás ramas del derecho, es decir, cuando la protección otorgada por las demás ramas del derecho no satisface en su totalidad a las necesidades de prevención y seguridad de la sociedad”⁵⁹.

⁵⁸ Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

⁵⁹ Muños, Teoría General del Delito, 74.

En esta medida, las actuales circunstancias correspondientes al fenómeno de la defraudación al fisco han venido evolucionando, en la cual como primera reseña histórica en El Salvador podemos mencionar el código penal del año 1974⁶⁰, que se creó tomando a consideración varios proyectos entre los cuales están⁶¹:

- a) El proyecto del código penal salvadoreño de 1943,
- b) El proyecto del código penal venezolano,
- c) El anteproyecto del código penal mexicano,
- d) El proyecto de código López-Rey para Bolivia; y
- e) El código tipo para América Latina.

En este Código de 1974, no se hacía mención de excusa absolutoria, pero si regulaba el delito de evasión de impuestos en el artículo 352 en su título III: Delitos contra el orden económico, Capítulo I: Delitos contra la economía nacional, sección tercera: Destrucción de bienes económicos o de medios de producción.

Fue hasta en el año 1998, donde nace la base del Código Penal actual donde se implementa la figura de la excusa absolutoria bajo el título IX referido a los delitos relativos al orden socio económico, capítulo V: De los delitos relativos a la Hacienda Pública, en el artículo 252⁶².

Este código, cuya vigencia data del 20 de abril de 1998, y se mantiene hasta nuestros días con un gran número de reformas, consagra muchos cambios en la parte general, no obstante, algunas figuras nuevas como la excusa absolutoria que es tema principal en esta investigación. La figura de la excusa absolutoria no tuvo mayor relevancia después de su creación sino hasta en el año 2015⁶³, que los

⁶⁰ Código Penal de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1973).

⁶¹ Nelson Enrique Portillo Viana, "Consecuencias Jurídicas De La Falta De Precisión En Los Conceptos De Autoría Y Participación En La Legislación Penal Salvadoreña", (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1997), 5.

⁶² Código Penal de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997).

⁶³ Norma Guevara De Ramirios, *Delitos contra la hacienda pública y municipal, deben tener una sanción penal*, Publicado el 28 de septiembre, 2015, San Salvador, El Salvador, disponible en: <http://www.diariocolatino.com/delitos-contra-la-hacienda-publica-y-municipal-deben-tener-unasancion-penal/>, sitio web visitado el 6 de marzo de 2016.

diputados del partido Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional (FMLN) propusieron al pleno legislativo reformar el código penal y el procesal penal con el objeto de establecer que los delitos relativos a la Hacienda Pública sean imprescriptible como lo son los delitos como el genocidio, los actos de terrorismo, la tortura y la desaparición forzada que son delitos de lesa humanidad y, por tanto, son imprescriptibles, es decir, pueden perseguirse penalmente sin importar si fueron cometidos hace diez, veinte o cien años⁶⁴.

De manera, que lo anterior es por el simple hecho que el mundo se mantiene en constante modernización y en este sentido surge en la sociedad nuevas formas o espacios que las leyes penales no han regulado de tal motivo permite a la mente criminal eludir y evadir obligaciones en cuanto a los tributos; este fue el motivo por el cual el partido Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional (FMLN) busca implementar o cerrar las nuevas alternativas para la realización de hechos delictivos que estimulan una conducta irresponsable de personas naturales y jurídicas obligadas a tributar.

Por lo tanto, la iniciativa de reforma al Código Penal de los delitos de defraudación a la Hacienda Pública que fue propuesta por la fracción partidaria del Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional (FMLN), pero no tuvo apoyo por los demás partidos por los siguientes motivos:

- a) El partido Alianza Republicana Nacionalista (ARENA), manifiesta que la propuesta elimina garantías y derechos de orden procesal. Con ello, hace que se tenga una serie de observaciones tendientes a evitar que se vaya a hacer arbitrariedades con las personas inocentes.
- b) Los partidos políticos Gran Alianza por la Unidad Nacional (GANU) como el Partido de Concertación Nacional (PCN) destacaron que la propuesta necesita mayor análisis ya que existen inconsistencias de forma en la aplicación.

⁶⁴ Karen Eugenia Molina Velásquez, *El FMLN Endurece Mecanismos para Captar más Tributos*, Publicado en: Diario La Página, 03 de noviembre de 2015, San Salvador, El Salvador, Disponible:<http://www.elsalvador.com/articulo/nacional/fmln-endurece-ecanismos-para-captar-mas-tributos-92082>, sitio web visitado el 6 de marzo de 2016.

El partido Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional (FMLN), reitera que lo más probable es que la propuesta se vuelva a presentar a la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa para poder lograr el cierre de vacíos legales que tiene la legislación penal en cuanto a la evasión y la elusión de impuestos⁶⁵.

⁶⁵ Teresa Andrade, *La Evasión Fiscal no debe Prescribir porque lo Robado no puede Legalizarlo el Tiempo*, Publicado el 28 de diciembre de 2015, San Salvador, El Salvador, disponible en: [http:// www.lapagina.com.sv/entrevistas/113233/Jackeline-Rivera-La-evasion-fiscal-no-debe-prescribir-porque-lo-robado-no-puede-legalizarlo-el-tiempo](http://www.lapagina.com.sv/entrevistas/113233/Jackeline-Rivera-La-evasion-fiscal-no-debe-prescribir-porque-lo-robado-no-puede-legalizarlo-el-tiempo), sitio web visitado el 6 de marzo de 2016.

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA

En este capítulo se realiza detenidamente el objeto de estudio de la figura jurídica de la excusa absolutoria, se desarrolla su origen en los diferentes países del mundo, así como también el surgimiento legal en el código penal de El Salvador, como también se concretiza, las características, clasificación, y su fundamento en la política criminal que es de vital importancia para comprender por qué se excluye la pena a ciertos delitos tipificados como delitos.

2.1. Definición.

Si acudimos al diccionario de la Academia de la Lengua Española⁶⁶, podremos observar las dos palabras que componen “excusa absolutoria”, así por “excusa” encontraremos tres acepciones, a saber:

- a) Acción de excusar.
- b) Motivo o pretexto que se invoca para eludir una obligación o disculpar una omisión.
- c) Excepción (motivo jurídico que hace ineficaz la acción del demandante).

Esta última acepción ya hace referencia a “algo” que impide que se produzca un efecto determinado.

Respecto al segundo elemento, “absolutoria” encontramos que como definición nos ofrece la siguiente: “dicho de un fallo, de una sentencia, de una declaración, de una actitud, etc.: que absuelven”.

Por tanto, sumando ambos elementos, se comprende que la excusa absolutoria es un hecho que impide que se produzca un efecto que se tiene por negativo. Las excusas absolutorias establecen la exención del reproche penal en atención a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino

⁶⁶ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en <http://dle.rae.es/?id=HDaaQhK|HDahKpU>, sitio visitado el día 20 de julio de 2016.

con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento pos delictivo positivo. Por tanto, se van a relacionar con las causas de exclusión de la punibilidad.

El jurista Jiménez de Asúa⁶⁷, expresa que son causas de impunidad o excusas absolutorias, las que hacen que, a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna, por razones de utilidad pública, es decir, que son motivos de impunidad necesidad o causas de inculpabilidad (no exigibilidad de otra conducta).

Por otro lado, el autor Franz Von Liszt llama a las excusas absolutorias como causas personales que liberan de la pena⁶⁸.

Max Ernst Mayer nos dice que son las causas que dejan subsistente el carácter delictivo del acto y que no hacen más que excluir la pena.

Mientras que el autor Degois, según cita que hace Eusebio Gómez⁶⁹, manifiesta que “son hechos determinados por la ley que, sin borrar el carácter delictuoso de un acto, sin suprimir la responsabilidad de su autor, producen una excepción de la penalidad que, ordinariamente, se asocia a la perpetración de una infracción”.

Alfredo Etcheberry⁷⁰, expresa que “quedan actualmente en esta clase de eximentes (excusas legales absolutorias) solo aquellas en las cuales el legislador ha renunciado a la imposición de la pena por razones de conveniencia social o política, pero subsistente todos los caracteres constitutivos y valorativos del delito”.

Anton Oneca⁷¹, dice que la doctrina española sobre la materia arranca con Silvela, quien además de las causas de justificación y de las de inimputabilidad (bajo cuyo nombre abarca a todas las causas de inculpabilidad) admite otras

⁶⁷ Asúa, Principios de Derecho Penal, la Ley y el Delito, 433.

⁶⁸ Franz Von Liszt, *Tratado de Derecho Penal*, 2º Ed., (Madrid: Edit. Reus, 1927), 369.

⁶⁹ Degois, *Tratado de Derecho Penal*, 538.

⁷⁰ Alfredo Etchberry, *Derecho Penal, parte General*, 4ª Ed., (Chile, Edit. Carlos E. Gibbs, 1998), 10.

⁷¹ Oneca, *Derecho Penal: Parte General*, 385.

causas o motivos, mediante los cuales no se impone pena aun quedando subsistentes la antijuricidad y culpabilidad, que pueden llamarse excusas absolutorias. El concepto y enumeración que hizo Silvela ha sido seguido por la mayoría de tratadistas españoles.

Asimismo, también Augusto Khöler de la Escuela Alemana denomina a la excusa absoluta con las palabras persönliche Straffreiheitsgründe que significan “circunstancias personales en que, a pesar de existir la antijuricidad y la culpabilidad, queda excluida desde el primer momento la posibilidad de imponer una pena al autor”⁷².

De estas definiciones hay ciertos elementos que al cometerse un delito y al estar tipificada la excusa absoluta en la ley para determinados delitos o acciones delictuosas se exime de la pena como tal por política criminal o como nos dice Jiménez de Asúa por utilidad pública.

Es por ello, que se procede a determinar una definición de excusa absoluta: “Son causas personales de impunidad que el legislador por política criminal, tipifica en aquellos delitos menos nocivos o peligrosos para la sociedad, que hacen que el autor de un delito se le excluya de la pena a pesar de que exista una conducta típica, antijurídica y culpable”.

2.2. Sujetos.

Los diversos tratadistas en Derecho Penal como por ejemplo Jiménez de Asúa, Edmundo Mezger, Claus Roxin, Hans Wesel y entre otros, convienen que el delito solo puede cometerlo el hombre, aquel que ejecute la conducta prevista en el tipo. En vista de esto ejecutaremos un análisis de a quienes se le puede asignar las calidades de sujeto activo y pasivo, puesto que al hablar de las excusas absolutorias como excluyente de punibilidad a los delitos relativos a la defraudación al fisco, estamos integrando el derecho tributario en el cual las calidades de sujeto

⁷² Jorge Machicado, *Causas de Impunidad*, disponible en: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/04/caim.html#sthash.ZthgAUxT.dpuf>, sitio web visitado el día 12 de marzo de 2016.

activo y pasivo como normalmente lo conocemos en el derecho penal, varían en concordancia a la relación jurídico tributaria.

2.2.1. Sujeto Activo.

Es El Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho⁷³. Como expresa nuestro Código Tributario, en los artículos 19⁷⁴ y 173⁷⁵; estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

La obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones.

De acuerdo al Código Tributario, el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado actuando como fisco, aunque en determinadas ocasiones y en virtud del cúmulo de funciones que éste tiene, suele delegar en entes con cierto grado de autonomía la recaudación de determinados tributos⁷⁶.

⁷³ Erodina Azucena Cruz Juárez, "Cumplimiento de las Obligaciones Formales y Sustantivas de los Contribuyentes Contenidos en el Código Tributario de El Salvador", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011), 26.

⁷⁴ Código Tributario. -Artículo 19.- Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo.

⁷⁵ Código Tributario. -Artículo 173.- La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria.

⁷⁶ Alejandra Isabel Juárez Rodríguez, "La Eficacia de los Tributos como Fuente de Ingreso Público en El Salvador", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 67.

2.2.2. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al fisco la prestación pecuniaria.

Según el artículo 30 del Código Tributario⁷⁷, es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente o un tercero). Son las personas individuales o colectivas que de acuerdo a la ley se encuentran obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias.

En la legislación se manifiesta que el contribuyente: es aquel quien realiza una acción determinada por la ley tributaria, o el que produce el hecho generador de una obligación tributaria según el artículo. 38 C. T⁷⁸.

Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho, u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

El contribuyente: es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. El contribuyente es quien merece propiamente el nombre de destinatario legal tributario; el contribuyente que es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre.

El responsable se establece en el artículo 42 del Código tributario: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

⁷⁷ Código Tributario. -Artículo 30.- Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

⁷⁸ Código Tributario. -Artículo 38.- Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Los responsables solidarios: se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria). Nexos obligatorios comunes que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello.

Es necesario apuntar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria:

- a) Solidaridad entre Contribuyentes: es la realización del hecho imponible es atribuida a varios sujetos pasivos, cada uno de los cuales actúa a título de contribuyente.
- b) Solidaridad entre el contribuyente y el tercero ajeno a la realización del hecho imponible: cuando coexisten el responsable por deuda propia o destinatario legal tributario y el tercero extraño a la realización del hecho imponible⁷⁹.
- c) Los responsables sustitutos: Se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible.
- d) El responsable por sucesión: La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba⁸⁰.

Solo la persona que además sea imputable podrá cometer los delitos relativos a la Hacienda Pública, lo podrá llevar a cabo aquella persona que reúna la calidad de contribuyente o responsable, será el que incurra en la conducta típica antijurídica

⁷⁹ Código Tributario. -Artículo 41.- Los comisionistas, consignatarios, subastadores y todos aquellos que vendan, transfieran o subasten bienes o presten servicios en forma habitual por cuenta de terceros, son contribuyentes debiendo pagar el impuesto proveniente del monto de su comisión o remuneración. Los terceros representados o mandantes son, por su parte, contribuyentes obligados al pago del impuesto generado por la transferencia de bienes muebles o la prestación de servicios.

⁸⁰ Código Tributario. - Artículo 40.- Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor o sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario.

y culpable y que será beneficiado en su momento, si lo solicita, con la excusa absolutoria.

2.3. Fundamento.

Al respecto el jurista argentino Alberto Binder Barzziza opina que: “La política criminal es, pues, un conjunto de decisiones (técnico-valorativas) relativas a determinados instrumentos. Sus instrumentos son muchos, pero sin duda son los principales las normas penales (que definen las conductas prohibidas y las sanciones a esas infracciones) y las normas procesales (que definen el modo como el Estado determinará que esa infracción ha existido, quiénes serán los protagonistas de ese segundo proceso de definición, quién será el sancionado y cuál será la clase o gravedad de esa sanción). Sin embargo, la política criminal incluye también decisiones referidas a las reglas que permiten la correcta utilización de esos instrumentos⁸¹.

El jurisconsulto argentino hace una importante precisión al afirmar que “Sus instrumentos son muchos, pero sin duda son los principales las normas penales y las normas procesales”.

Esto significa que la política criminal está relacionada con la política social, pero el núcleo de la política criminal está formado por las decisiones relativas a las normas penales y procesales, es decir a los sistemas penales.

La política criminal es un cúmulo de decisiones políticas, estas son tomadas por sujetos que ejercen poder sobre los demás y estas decisiones están relacionadas con los sistemas penales y los mecanismos no represivos⁸².

Es necesario agregar que dichas decisiones se caracterizan por ser dinámicas, es decir cambiantes a través del tiempo, asimismo toda política criminal

⁸¹ Alberto Binder, *Introducción al Derecho Procesal Penal*, 2ª Ed., (Buenos Aires: Edit. Ad-Hoc, 1999), 47 - 48.

⁸² Jonatan Mitchel Sisco Martínez, “La Política Criminal en El Salvador y su Efectividad en el Combate contra la Criminalidad” (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011), 9.

es producto de una serie de sujetos que ejercen poder, por lo cual no podemos hablar de una política criminal como producto de una sola persona.

En ese orden de ideas, también agregar que las decisiones pueden variar desde programas para controlar la comisión de delitos pertenecientes a los mecanismos no represivos de la política criminal hasta la configuración del sistema penal, definiendo los delitos, el tipo de proceso penal, las penas a imponer, las medidas de seguridad, así como la organización y funcionamiento de las instituciones públicas.

Por tanto, las cuestiones de política criminal van a decidir por razones, generalmente utilitarias o de conveniencia, cuándo un hecho que reúne todos los requisitos necesarios para considerarse como delito, se va a considerar conveniente no castigarlo.

Respecto a dichos fundamentos que inspiran la creación de las excusas absolutorias podemos señalar y/o destacar que son: razones utilitaristas: prevención general y especial.

Las razones utilitaristas o de conveniencia son la fundamentación básica de las excusas absolutorias. En una concepción utilitaria de la pena, como la de los penalistas ilustrados, el motivo de la no punibilidad de las conductas en las que concurre una excusa absoluta vendría dado en que esa reacción del derecho penal no cumple con su finalidad protectora.

El Derecho Penal tiene como finalidad proteger a la sociedad de determinadas conductas que, por su gravedad, se tutelan a través de él. Los fines de dicha regulación son de prevención general, amenaza que va dirigida a la globalidad de la ciudadanía con el fin de dirigir su comportamiento para que sea conforme a Derecho y de prevención especial que son dirigidas a aquéllos ciudadanos que han delinquido y se obtienen mediante la aplicación de las consecuencias jurídicas del delito: las penas y medidas de seguridad que han de ejercer tanto un efecto de intimidación sobre el delincuente, como de reprehensión.

2.4. Características.

Las excusas absolutorias existen únicamente por mandato expreso de la ley; de ahí el nombre que algunos autores le han dado “excusas legales absolutorias”. No pueden por lo tanto aplicársele la analogía⁸³.

Producen una exención de pena, un perdón legal, que no está sujeto al arbitrio del juez, ya que, de ser así, nos encontraríamos en presencia de un perdón judicial, que es una facultad que la ley concede al juez, generalmente expresada en la frase “podrá eximir”. Mientras que en la excusa legal absolutoria se usan frases categóricas como “está exento de pena”, “no es punible”, etc.

Como ya se mencionó en líneas supra se fundamentan en razones de política criminal y de utilidad práctica.

No tienen efecto eximente sobre la responsabilidad civil que continúa subsistiendo, lo que nos viene a demostrar que el acto cometido es antijurídico y el autor culpable, ya que esta responsabilidad debe tener como fundamento el dolo o la culpa.

Son personales, solo benefician a las personas que indica la misma ley. De ahí que si en un delito concurren varios partícipes, y solo uno se beneficia de una excusa absolutoria, la responsabilidad penal subsistirá íntegra para los demás.

George Vidal, nos dice al respecto que “a la par de las causas de inimputabilidad están las excusas legales absolutorias o causas de impunidad, que también impiden una condena, pero difieren de la primera en que: el acto es delictuoso, y por otra, el autor del mismo se encuentra en condiciones normales de imputabilidad (es decir es imputable). Si la ley impide que se condene en estos casos especiales excusando al autor, no es porque no merece ser castigado, sino que es por razones de política criminal y de utilidad práctica, “utilitatis causa”. Las excusas absolutorias son limitadas en número, tienen un carácter excepcional y

⁸³ Amiroff, Las Excusa Legales Absolutorias, 33-35.

existen únicamente a texto expreso de la ley. En estos diversos casos de excusa, la ley no declara que no hay crimen ni delito por los que se benefician de la excusa, o que estos individuos excusados no son culpables: se limita a declararlos exento de pena. Son casos de impunidad⁸⁴.

Las causas de justificación y las causas de inimputabilidad tienen de común que hacen desaparecer la culpabilidad: son causas de irresponsabilidad penal; esto las diferencias de las excusas absolutorias.

La excusa absoluta inhibe de aplicar la pena; ninguna condena se pronuncia, pero la culpabilidad subsiste. El beneficiario de una excusa absoluta es culpable, pero no es castigado, por razones de política criminal, susceptibles de variar.

Eusebio Gómez⁸⁵, se refiere a la característica de ser personales, cuando dice: El efecto de estas (las excusas) es el de suprimir la punición de un hecho delictuoso, aun mediando todos los requisitos para que ella se produzca, porque razones de distinta índole aconsejan la impunidad. Esas razones son, siempre, de orden personal, en el sentido de que tienen su fundamento en situaciones de tal carácter y no benefician sino a los que en esas situaciones se encuentran.

2.5. Clasificación de la Excusa Absolutoria.

A lo largo de la historia se ha desarrollado una distinguida clasificación de la figura jurídica, a través de los diversos juristas del derecho penal, determinando una variedad de efectos y consecuencias que lleva a cabo la excusa absoluta, que es causa de imponibilidad de ciertos delitos tipificados en el ordenamiento jurídico, liberando al sujeto de acción ilícita de la pena.

Por lo tanto, se desarrolla una breve clasificación de la figura de la excusa absoluta que los juristas han establecido, a continuación:

⁸⁴ George Vidal, *Cours de Droit Criminel et de Science Penitentiare*, (Edit. Cienqueme, 1916), 204.

⁸⁵ Eusebio Gómez, *Tratado de Derecho Penal*, (Argentina: Compañía Argentina, 1939) 537.

2.5.1. Atendiendo a sus Efectos.

2.5.1.1. En Sentido Estricto.

La excusa absolutoria es disposición legal que expresamente indica en casos especiales de conductas típicas, antijurídicas y culpables no merecen sanción penal porque generarían mayor daño que el propio hecho, por lo cual el legislador las tipifica en aquellos delitos que no causan un daño a la integridad de las personas, en este caso es al Estado al que se le perjudica con un daño pecuniario al cometerse uno o varios delitos relativos a la defraudación fiscal, pese haberse seguido un proceso administrativo y penal como lo explicaremos más adelante, al solicitar la excusa absolutoria, se le exceptúa totalmente de la pena que se le puede imponer al sujeto que cometió el delito.

2.5.1.2. Atenuantes.

Estas excusas absolutorias son las que únicamente y como su nombre indica atenuarían la pena, por ejemplo, se atenúa la pena, pero en razón de ello debe de cancelar una multa por el daño generado a la víctima.

2.5.2. Atendiendo a su Fundamento.

2.5.2.1. Utilitarias.

Como ya se ha mencionado antes las excusas absolutorias radican en los fundamentos de la política criminal, y por razones utilitarias no se castiga con una pena determinados delitos, ya que, al imponer una pena, sería más gravoso para el Estado, es decir generaría, más daño que el que ya se ha causado⁸⁶.

⁸⁶ Sanz, La Excusa Absolutoria del Artículo 268 del Código Penal, 16.

2.5.2.2. Reparación del Mal Causado por El Delito.

Por reparación ha de entenderse la recuperación o restablecimiento del bien jurídico atacado o cesación del peligro creado, es decir reparación del daño se caracteriza por su naturaleza político-criminal y post-delictual, atendiendo a exigencias de prevención tanto general como especial, según las circunstancias.

La excusa absolutoria como excluyente de la pena trata también de resarcir el daño ocasionado, excusando al sujeto de la pena, pero con la condición que cumpla con lo previsto en la ley.

2.6. Clasificación Sistemática de la Excusa Absolutoria.

2.6.1. Las Excusas Absolutorias Preexistentes a la Comisión del Delito.

Las excusas absolutorias preexistentes son aquellas circunstancias que ya de antemano están establecidas en la ley, existen aun antes de que el sujeto realice la acción delictiva.

La terminología alemana vendría a ser las denominadas causas personales de exclusión de la pena, es decir, aquellos actos o acciones que determina la ley, concediendo un perdón judicial.

2.6.2. Las Excusas Absolutorias Posteriores a la Comisión del Delito.

Las excusas absolutorias posteriores, son aquellas circunstancias que la ley prevé, pero que se producen con posterioridad a la comisión del delito, una vez que el autor ha cometido una acción típica, antijurídica y culpable.

2.6.3. Las Excusas Absolutorias Personales.

Por excusas absolutoria personal se comprende como: aquellas circunstancias que están vinculadas con la persona, es decir, por el autor.

Es una condición personal del sujeto que hace desaparecer ex lege la necesidad de sancionar. Al ser una condición personal, ésta no puede extenderse a los intervinientes en quienes no concurra y no tiene que ser abarcada por el dolo.

2.6.4. Las Excusas Absolutorias Obligatorias y Facultativas.

Las excusas absolutorias una vez establecidas por el legislador, son obligatorias, excluyéndose de la punibilidad.

2.6.5. Las Excusas Absolutorias Totales.

Las excusas absolutorias tienen como finalidad excluir totalmente la punibilidad como elemento del delito, cuando esto acaece estamos frente a las excusas absolutorias totales.

Aclarar que la Excusa Absolutoria que se deriva de los delitos relativos a la Hacienda Pública, que es el objeto de esta investigación, tiende a comprender una clasificación mixta, es decir, está determinada por la clasificación de excusa absolutoria posterior a la comisión del delito y la excusa absolutoria total, ya que la figura estudiada del artículo 252 del Código Penal, se manifiesta cuando el actuar del sujeto pasivo ha realizado acciones con el motivo de defraudar al fisco y de manera posterior se discute ante un tribunal competente, solicitando exonerar la responsabilidad penal de manera total, es decir, desaparecer la pena prevista por la normativa penal.

2.7. Condición Resolutoria de la Excusa Absolutoria.

El fundamento de las excusas absolutorias es la causa donde se deja sin efecto la sanción penal de un determinado delito, ya sea por conveniencia pública o por política criminal, es decir, el hecho que podría ser sancionable se deja sin responsabilidad penal, de tal manera existen determinadas excusas absolutorias que se necesitan de una condición en específica para dejar sin efecto la sanción penal que se le atribuye en un delito.

Estas excusas absolutorias son denominadas “excusas absolutorias condicionales”, en las que consisten: “la ausencia de pena para una conducta típica y antijurídica, imputable pero no reprochable ni condenable en atención al cumplimiento de la condición determinada por la ley, para calificar el hecho como no punible ni proceder a su investigación”.

Según Carlos Alfonso Burgos Silva, nos establece que la ausencia de la pena que es un elemento negativo del delito es lo opuesto al elemento positivo que es la sanción o pena, es decir, que el elemento negativo es denominado como excusa absolutoria.

Con ello se ha manifestado para determinar cómo excusas absolutorias condicionales se debe al elemento positivo del delito, específicamente la tipicidad⁸⁷.

De manera que la excusa absolutoria condicional depende de la tipicidad o sea que la conducta del sujeto pasivo se adecua a la descripción legal del tipo, es decir que se manifieste en la ley; pues la conducta del sujeto pasivo desde el principio encaja en el delito que la ley tipifica como tales en su descripción pero que por no haberse llenado el requisito o el incumplimiento de la condición no se puede hablar todavía de que haya delito.

De tal forma, viene a ser una ficción legal por cuanto que estando descrita la conducta como delito en la norma no se reputa punible aún.

La excusa absolutoria condicional no es reprochable, ni condenable en atención al cumplimiento de la condición; por lo tanto, que se necesita realizar el requisito tipificado en la ley para que se cumpla la condición. No se le califica como excusa absolutoria condicional sino ha procedido al requisito o condición establecido por la ley penal⁸⁸.

⁸⁷ Carlos Alfonso Burgos Silva, “Requerimiento Penal”, (Tesis de Doctorado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1977), 55.

⁸⁸ *Ibíd.* 60.

Por tal motivo la excusa absolutoria condicional para poder clasificarse como tal, se hace radicar la condición en el cumplimiento por parte del imputado, devolviendo o entregando la cosa o su valor, o resarcido el daño causado al agraviado, ya que la falta a esa obligación una vez exigida da lugar a que el hecho realizado por el agente activo sea punible o sancionable.

2.7.1. Excusa Absolutoria Pendiente.

Según Juan Felipe Higuera Guimera, la excusa absolutoria está pendiente cuando el hecho o condición descrito y exigido por la ley penal no se ha realizado aun, pero es posible que se realice.

Por lo tanto, esta excusa absolutoria debe ser cumplida o que se manifieste las condiciones que una norma penal determine para que se deje sin efecto la responsabilidad penal que esta descrita en la ley⁸⁹.

Sin embargo, sucede que el sujeto queda inconcluso en el tiempo a realizar las acciones que se describen en la norma penal para que la sanción penal no tenga efecto en él, por ese motivo son denominadas pendientes porque el sujeto pasivo no ha realizado en un tiempo determinado el cumplimiento de los hechos descritos en la ley penal.

2.7.2. Excusa Absolutoria Realizada o Cumplida.

Esta clasificación de excusa absolutoria consiste cuando el autor cumple la condición para que proceda la exención de la pena, es decir, cuando se produce el hecho o condición a que hace referencia una ley penal, da como resultado el cesamiento o la eliminación del elemento de la punibilidad que hasta ese momento existe y hace que la acción típica, antijurídica y culpable no sea punible.

En esta excusa absolutoria es existente cuando el sujeto pasivo realiza la acción determinada por una norma penal, hasta que se cumpla con lo establecido

⁸⁹ Higuera, Excusa Absolutoria, 39.

en la ley se puede manifestar la esencia de una excusa absolutoria realizada o cumplida⁹⁰.

Al manifestarse lo descrito por la ley penal por parte del sujeto para poder resarcir el daño causado y establecer efectividad concreta de la excusa absolutoria para la no imposición de una sanción penal o pena.

2.7.3. Excusa Absolutoria Fallida.

La excusa absolutoria fallida consiste cuando el hecho que da lugar a la exención de la pena no se produce entonces lo que acaece es que queda constituida plenamente la punibilidad.

Entonces, se habla de fallida cuando el sujeto no realiza la condición que está determinada por la ley, para que este no se le imponga una sanción, es decir, que se incumple con las formalidades que la norma penal establece como control del orden social⁹¹.

Es entonces que el elemento del delito, específicamente la punibilidad queda constituida, cuando el sujeto omite o no realiza la acción que la norma penal establece, es decir, que el sujeto pasivo no es excluido de la pena, en tal sentido, que se le impone una sanción penal por manifestar una acción que es considerada como delito y no cumplir la condición que es descrita en la ley, para que se le establezca la excusa absolutoria, es por ello que la excusa absolutoria es fallida.

2.8. Distinción con Otras Figuras.

Debido a la gran semejanza en su naturaleza y en sus efectos que guardan las excusas absolutorias con otras figuras jurídicas, es conveniente realizar distinciones para aclarar y diferenciar conceptos:

- a) Condiciones Objetivas de Punibilidad,
- b) Requisitos de Perseguibilidad,

⁹⁰ *Ibíd.* 40.

⁹¹ *Ibíd.* 41.

- c) Inmunidades o Fueros,
- d) Inviolabilidad,
- e) Causas de Inimputabilidad, y
- f) Extinción de la Responsabilidad.

2.8.1. Condiciones Objetivas de Punibilidad.

La teoría del delito nos manifiesta que es una conducta típica, antijurídica y culpable. De tal forma, de ello se extrae la consideración como elementos del delito a la Tipicidad, la Antijuridicidad y la Culpabilidad⁹².

Por ello, es de entender que la “tipicidad” es la confrontación de un determinado hecho se adecua a la descripción de un tipo legal; La “antijuridicidad” es la verificación de si el hecho típico cometido es o no conforme a derecho; y la culpabilidad es la indagación sobre la posibilidad de atribuir el hecho típico y antijurídico a su autor.

De tal forma, lo anterior se enmarca en una concepción tripartita del delito; existen autores quienes ven más allá de estas tres categorías, es por ello que se manifiesta una adicional a la cual se ha venido en denominar “Penalidad o Punibilidad” en la que se incluyen determinadas circunstancias objetivas o personales de las que vendría a depender la imposición de la pena, aun cuando la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, ya hayan sido calificadas positivamente.

La elaboración conceptual de las condiciones objetivas de punibilidad plantea serias dificultades expositivas, toda vez que, bajo esta denominación se concentra un grupo heterogéneo de elementos, sobre los cuales existe diversidad de criterios. Es por ello, antes de profundizar las condiciones objetivas de punibilidad se debe de diferenciar tres concepciones las cuales son:

- a) **Punibilidad:** “es la aptitud para ser penado” o “la cualidad de un acto que lo hace susceptible de ser sancionado penalmente” o “la nota o

⁹² Sanz, La Excusa Absolutoria del Artículo 268 del Código Penal, 17.

característica inherente al concepto de delito según la cual puede ser sancionado penalmente con el particular tipo o especie de sanción jurídica que es la pena⁹³.

- b) **Penalidad:** se debe entender por tal “la amenaza penal, esto es, la pena abstracta, señalada en abstracto o de manera abstracta en la ley para una hipótesis delictuosa como tal, que se aplicará y hará efectiva concretamente en y para cada caso particular en que la hipótesis se actualice, pasando de ser un mero supuesto legal a ser una realidad humana y social”⁹⁴.
- c) **La pena:** “es la consecuencia que la ley señala cuando se ha producido el quebrantamiento de la norma. Intrínsecamente, es una pérdida o menoscabo de derechos personales que sufre el autor de la transgresión”⁹⁵.

La importancia de la punibilidad, se refiere a que los elementos de los que depende, ya no es la antijuricidad del hecho, ni la culpabilidad de sus agentes, sino la necesidad o no de sancionar, es decir, establecer un margen de que acciones son sancionables o merecedores de una pena en contribución a los hechos que realicen el agente porque la punibilidad es la necesidad de aplicar en concreto una pena según las acciones que son descritas en la ley penal⁹⁶.

De tal forma, la relevancia penal de un comportamiento depende de la conducta realizada para poder establecer el daño causado a otra persona y así poder establecer si hay un valor o desvalor a la conducta que se ha efectuado, pueden existir algunas consideraciones de política criminal que afectan a la conveniencia o de no castigar.

Con este motivo es apropiado realizar una definición sobre las condiciones objetivas de punibilidad: “son aquellas circunstancias de las que el legislador hace

⁹³ Manuel Rivacoba, *Función y Aplicación de la Pena*, (Argentina: Edit. Depalma, 1993), 4.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ Etcheberry, *Derecho Penal: Parte General*, 30.

⁹⁶ José del Carmen Grandes Odiaga, *Condiciones objetivas de punibilidad*, Revista Jurídica Cajamarca, disponible: <http://www.derechoycambiosocial.com/RJC/Revista14/punibilidad.htm>, sitio web visto el 20 de julio de 2016.

dependen, en una serie de casos, la punibilidad de la conducta pero que, por ser extrínsecas e independientes del acto punible mismo, no han de ser barcadas por el conocimiento del agente”.

Es por ello, que se entiende como condiciones objetivas de punibilidad las que tienen un carácter “suplementario”, es decir, implican una exigencia adicional para la aplicación de la pena en el caso de un delito que ya se ha configurado; es decir, son presupuestos que el legislador exige para la punibilidad, que suponen la existencia previa de un hecho típico, antijurídico y culpable⁹⁷.

2.8.1.1. Condiciones Objetivas de Punibilidad Propias e Impropias.

Existen dos clases de condiciones objetivas de punibilidad que son las “propias” que son definidas como: “elementos que presuponen un comportamiento típico, antijurídico y culpable y que tienen la misión de restringir la punibilidad”.

Por el contrario, las condiciones “impropias” no presuponen un comportamiento como el descrito, sino que contribuyen a fundamentar el injusto, por lo que no pueden ser consideradas como causas limitadoras de punibilidad, sino que en la mayoría de los casos contribuyen a agravarla⁹⁸.

La básica diferenciación entre condiciones propias e impropias es que las condiciones propias “constituyen simples causas de restricción de la pena, que representan la contrapartida objetiva de las causas personales de exclusión y levantamiento de la pena y las impropias suponen causas encubiertas de agravación o de fundamentación de la pena, que se hayan desvinculadas de la culpabilidad del autor y que, por tanto, encierran restricciones al principio de culpabilidad”⁹⁹.

⁹⁷ Ingrid Cisterna González, “Las Condiciones Objetivas De Punibilidad En El Derecho Penal Chileno”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de Chile, Santiago, Chile, 2008), 7.

⁹⁸ Carlos Martínez Pérez, *Las Condiciones Objetivas de Punibilidad*, (Madrid: Edit. Edersa, 1989), 32.

⁹⁹ Santiago, Mir Puig, *Derecho Penal. Parte General*, (España: Edit. Reppertor, 1998), 145.

2.8.2. Requisitos de Perseguibilidad.

Para iniciar el procedimiento y pueda darse válidamente el proceso, doctrinaria y legalmente se hace necesidad ineludible la existencia de ciertos elementos que le den vida a la persecución penal.

Este término de elementos utilizado es lo que la mayoría de autores denominan “presupuestos o requisitos de procedibilidad”, que son aquellas condiciones que legalmente deben satisfacer para proceder en contra de quien ha infringido una norma determinada de Derecho Penal.

De manera, que cuya connotación se refiere a los antecedentes jurídicos previos a la realización del proceso, esto nos lleva pues al estudio de los presupuestos procesales¹⁰⁰.

La relación procesal no existe propiamente sino hasta que se ha promovido la acción penal, parte de ahí para establecer como presupuestos procesales los siguientes:

- a) La Iniciativa del Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal;
- b) La legítima constitución del juez; y
- c) La intervención, la asistencia y eventualmente, la representación del imputado en los casos y en las formas que establece la ley.

Es importante establecer para iniciar la persecución penal se debe de realizar por medio de una denuncia, querrela y requerimiento, que son actos jurídicos, que pueden influenciar en la constitución de la relación procesal están tomados en el sentido de que el ofendido por un hecho punible cometido en sus bienes o persona lo puede hacer del conocimiento del órgano competente para su averiguación o investigación, previa constitución de los demás presupuestos procesales, para la validez del proceso¹⁰¹.

¹⁰⁰ Colín Sánchez, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, Ed. 2ª, (México: Edit. Porrúa, 1970), 237.

¹⁰¹ *Ibíd.* 238.

Es decir, que la denuncia, querrela y el requerimiento en dicha exposición sirve para hacer del conocimiento de la autoridad judicial la comisión de un hecho punible y así dar inicio al proceso penal. De tal forma al no tener un precedente de declaración a la irregularidad o ilegalidad de una acción impiden la imposición de pena si no llega a cumplirse, en esta medida no se podría establecer la punibilidad del delito realizado, recayendo en ello la liberación del sujeto que ocasión los hechos que afecta el orden social¹⁰².

Por tal motivo, al no estar completo algún requisito de perseguibilidad penal, no se puede llevar a cabo el proceso penal, ya que estos requisitos permiten que el sistema de justicia se implemente en el desarrollo del procedimiento, el cual se realiza para la imposición de una pena o sanción.

En cuanto a la perseguibilidad de los delitos relativos a la hacienda pública que con lleva a una alternativa para poner fin a la persecución penal, podemos manifestar un irrespeto al principio de responsabilidad penal o de culpabilidad, que consiste en el conjunto de presupuestos que permiten atribuir un hecho antijurídico a su autor, es decir, que se determina ciertos elementos para constituir a una persona culpable de las acciones u omisiones que realice.

Además, de los presupuestos para considerar si es o no culpable también podemos determinar otro principio, que es el principio de protección de los bienes jurídicos o de lesividad, este principio señala que para que una conducta determinada se configure como delito, primero debe de existir un daño a un bien jurídico legalmente protegido, que en este caso es el orden público económico donde se ve afectado la recaudación monetaria que sirve para el funcionamiento de los proyectos o servicios que el Estado brinda a la población en general.

Como último principio a establecer es el principio de prejudicialidad, este se produce cuando en un proceso se pone de manifiesto un hecho cuyo conocimiento está atribuido a otro orden jurisdiccional siendo, no obstante, su resolución

¹⁰² Sanz, La Excusa Absolutoria del Artículo 268 del Código Penal, 17.

influyente para que el juzgador pueda resolver sobre el fondo del asunto, es decir, para los delitos relativos a hacienda pública, se debe de agotar primeramente la vía administrativa que le corresponde al ramo adscrito al Ministerio de Hacienda Pública, que es la Dirección General de Impuestos Internos, el cual es el encargado de dar a conocer los delitos a la Fiscalía General de la Republica, sobre la violación del bien jurídico protegido que es el orden público económico.

2.8.3. Inmunidades o Fueros.

La inmunidad se define como la imposibilidad de ser detenido salvo que no cumpla con determinados requisitos que la ley establece, ejemplo claro es el caso de los diputados en su artículo 238 de la constitución de la República de El Salvador.

Esta es una situación especial del que gozan determinadas personas en virtud del cual no puede ser perseguido, detenido, ni procesado, sino se ha cumplido previamente con las prerrogativas procesales para poder ser procesada penalmente¹⁰³.

La inmunidad se justifica en atención al cargo de especial relevancia que ocupa una determinada persona reconociéndoles el derecho a ser juzgados por un tribunal superior.

Esta figura protege a determinadas personas con el objeto de que no puedan ser perseguidas penalmente durante el tiempo que dura su cargo, ya sea desempeñando una función política interna, o una función política externa o diplomática¹⁰⁴.

Se coinciden en que la inmunidad es una prerrogativa funcional, es decir que es un privilegio en virtud del cargo que ostentan los funcionarios públicos que gozan

¹⁰³ *Ibíd.* 18.

¹⁰⁴ Pedro Antonio Novoa, "Aplicación De La Ley Penal En Relación A Las Personas", (Tesis de doctor, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1970), 10.

de ella. Esa prerrogativa impide que a ellos se les pueda aplicar la ley penal, haciendo imposible su persecución¹⁰⁵.

Pero también hay que identificar que esta prerrogativa no es permanente, sino que es temporal, es decir, que la inmunidad que tienen los funcionarios públicos solo va durar en el tiempo que este desempeñando un cargo público en específico. Así lo podemos consagrar en el Inc. 2º del artículo 238 de la Constitución de la República de El Salvador, el cual expresamente dice que por los delitos menos graves y faltas que cometan durante el mismo período no podrán ser detenidos o presos, ni llamados a declarar sino después de concluido el período de su elección.

También esta figura de la inmunidad está contemplada en el Inc. 2º del artículo 17 del código penal, el cual literalmente dice: “No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, no se aplicará la ley penal salvadoreña, cuando la persona goce de privilegios según la Constitución de la República y el Derecho Internacional y cuando goce de inviolabilidad en determinadas materias, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución de la República”.

Además, en El Salvador ha reconocido la figura de la inmunidad en el Derecho Internacional, en la Convención de Viena en sus artículos 297 y 298, estableciendo que gozan de inmunidad diplomática los Jefes de Estados Extranjeros que se encuentran en Territorio Nacional, los representantes diplomáticos acreditados en el país y además personas que gocen de inmunidad según las Convenciones y Tratados Internacionales vigentes en El Salvador.

La inmunidad es la exclusión de la pena por altos fines políticos, es decir, que la inmunidad tiene como objetivo la exclusión de la sanción penal, es decir que aquí el imputado no puede ser sometido a ningún proceso a fin de evitar ser sancionado con alguna clase de pena.

¹⁰⁵ María Antonia Ángel De La Cruz, “Modalidades De Procedimiento Penal A Seguir En Caso De Antejudio”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2004), 19.

En el caso de la Excusa Absolutoria se entiende que no forma parte de la figura de inmunidades o fueros, ya que estos son determinados para ciertos cargos públicos que determina la ley, dejando de un lado a las personas que se les aplica la Excusa Absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Pública.

2.8.4. Inviolabilidad.

Una de las garantías que excluyen de la pena, es precisamente la inviolabilidad, como ejemplo principal, el grupo parlamentario, es decir, los diputados por sus votos y opiniones, que tienden a confundirse con el concepto de inmunidad.

En términos generales, el profesor Guillermo Cabanellas de Torres, establece una definición de inviolabilidad: “Incolumidad, intangibilidad, santidad, prohibición rigurosa de tocar, violar o profanar una cosa, de infringir un precepto o de atentar contra alguien o contra algo”¹⁰⁶.

Por lo tanto, se entiende que la inviolabilidad, es manifestada a las opiniones expresadas en el ejercicio de las funciones públicas, que gozan los miembros del grupo parlamentario. Dicha irresponsabilidad es absoluta y perpetua, quedando liberada, en cualquier tiempo, de las acciones penales, civiles y administrativas que puedan dirigirse contra ellos.

De tal forma, hay que diferenciar los conceptos de gran similitud que son “la inmunidad y la inviolabilidad”. La inmunidad, exime de ser detenidos o presos, salvo los casos dispuestos por las leyes, y procesados o juzgados sin la expresa autorización del respectivo cuerpo legal. En cambio, la inviolabilidad está prevista a las opiniones expresadas en el ejercicio de las funciones públicas liberando durante el tiempo de sus funciones las acciones penales que realicen durante su periodo como funcionario público.

¹⁰⁶ Miguel Ángel, Garcés Villamil y Navi Guillermo, Lamk Castro, “Inviolabilidad Congresional”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de Bogotá, Santafé, 2000), 21.

La inviolabilidad no permite sufrir ninguna clase de pena a la persona que la goza; pero no hay que confundir el hecho de no aplicarse la pena con el hecho de estar fuera de la ley penal, sino estaríamos aplicando de que el gobernante no está sujeto a la ley, y ejerce su gobierno sin límites ni restricción alguna más que consigo mismo (principio *legibus solutus*), esto último iría contra el principio de la igualdad ante la ley penal o estar por encima de las leyes.

Con tal motivo la inviolabilidad consiste en una exención de responsabilidad penal para ciertas personas, es decir, protegen a un cierto grupo que tengan cargos de funcionarios públicos. Por lo tanto, esta figura implica la exención total de responsabilidad penal, civil, administrativa o laboral por las opiniones y actos realizados en el tiempo que ejerzan las funciones representativas¹⁰⁷.

Tanto las inviolabilidades como las inmunidades, en función de la persona afectada, exceptúan o limitan la aplicación de la ley penal, por motivos de orden público, ya sean estatales o internacionales. Las inviolabilidades en el derecho penal representan excepciones al principio de igualdad ante la ley, pero no suponen un privilegio para esas personas, sino que se establecen para salvaguardar las instituciones a las que pertenecen, o representan esas personas¹⁰⁸.

2.8.5. Causas de Inimputabilidad.

Es necesario que toda persona que cometa un hecho ilícito tenga la capacidad psíquica para comprender la trascendencia de las acciones realizadas para poder establecer la responsabilidad penal en a través de un juicio. La imputabilidad, es definida como: “Las condiciones físicas y psíquicas exigidas por la ley para que una persona capaz de derecho penal, pueda ser estimada como violadora de una norma penal”¹⁰⁹.

¹⁰⁷ *Ibíd.* 22.

¹⁰⁸ Carmelo Jiménez Segado, *La exclusión de la Responsabilidad Criminal*, (España: Edit. Dykinson, 2003), 107.

¹⁰⁹ José Rafael Mendoza, *Curso de Derecho Penal Venezolano*, 4° Edición, (Venezuela: Editorial Empresa El Cojo, 1961), 91.

Por lo tanto, son las condiciones subjetivas que se reúnen para que el perpetrador de un delito, suponiendo en él la capacidad de conocer y comprender dicha ilicitud para que sea factible colocar en sus manos las consecuencias de su acto.

Concretamente puede decirse que las causas de inimputabilidad serán aquellas que marquen los casos en que el sujeto que ha ejecutado una conducta típica y antijurídica, no resulta imputable por que no reúne las condiciones psíquicas previstas en la norma, es decir: trastorno mental, desarrollo intelectual retardado, miedo grave y minoría de edad¹¹⁰.

De manera que, una persona puede dejar de ser imputable o perseguido penalmente por las llamadas “causas de inimputabilidad”.

Las causas de inimputabilidad son aquellas situaciones que, aunque la conducta es antijurídica, hacen que no sea posible declarar responsable del acto realizado al sujeto siendo con ello liberado de la responsabilidad penal o del hecho ilícito realizado.

La figura de la inimputabilidad en la legislación penal es denominada como “excluyente de la responsabilidad penal”, contemplado en el artículo 27 del Código Penal, que nos establece una serie de circunstancias o causas que eximen del hecho ilícito realizado.

Para determinar las causas de inimputabilidad los sistemas normativos han seguido los siguientes métodos: biológicos, psicológicos y mixto.

Sobre los aspectos biológicos como causas de inimputabilidad se hace referencia a cuestiones de desarrollo mental, de madurez de los sujetos, es decir,

¹¹⁰ Carlos César Bove Somoza, “Teoría Jurídica Del Delito”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2006), 15.

cuando la persona que realizó la acción ilícita no pueda comprender sobre el acto que ha cometido.

En el otro método que es el psicológico o psiquiátrico, se basa en el trastorno mental, sea transitorio o permanente denominado como: enfermedad mental o anomalía psicosomática, es decir, que la persona debe estar en un estado total de compresión de salud mental para poder procesado penalmente.

El mixto es comprendido por la realización de distintas combinaciones, como; “psicológica-psiquiátrica, biológica-psiquiátrica y las más común biopsicosocial. Este sistema debe existir armonía en el desarrollo biológico, psicológico y la integración social para que el sujeto tenga la capacidad de valorar la ilicitud de la conducta¹¹¹.

Por lo tanto, para establecer las causas de inimputabilidad es necesario conocer y comprender de dos factores que son:

- a) La capacidad de comprender la ilicitud del hecho; y
- b) La capacidad de dirigir la actuación conforme a dicho entendimiento.

De este modo, un sujeto no deja de ser imputable sólo por la causa biológica de padecer una patología mental, sino para ser considerado como no imputable, se debe demostrar que el sujeto no puede comprender la ilicitud del hecho o no puede comportarse de acuerdo a dicha comprensión, por tal razón, son los requisitos para la comisión del delito.

No hay que confundir la figura de la Excusa Absolutoria con las causas de inimputabilidad, por la razón, que la primera es aplicada a la persona que tiene discernimiento, es decir juicio de la razón, ya que puede entender los fenómenos de su entorno y en cuanto a la segunda figura este carece de todo sentido mental o psíquico impidiendo saber su comportamiento con la sociedad, es decir, no

¹¹¹ Federico Carlos Soto Acosta, *Los Menores de Edad Frente al Derecho Penal*, (México: Tribunal Superior de Justicia del Estado de Zacatecas, 2002), 68.

comprende los actos o acciones que se están realizando en su entorno o ambiente de donde se encuentra.

En este sentido, la Excusa Absolutoria es aplicada a la persona con capacidad de conocer su actuar, es decir, la persona que comprende las acciones que realiza, con ello, construyendo acciones ilícitas en cuanto a la evasión fiscal, y por tal motivo solicita la aplicación de la Excusa Absolutoria para absolverse de toda responsabilidad penal.

2.8.6. Extinción de la Responsabilidad.

La Extinción consiste en el cese de una acción o acto realizado, en sentido amplio extinguir significa, cesación, término, conclusión, desaparición de una situación o relación de sus efectos y consecuencias

Al referirse de la extinción penalmente podemos establecer que la acción y la pena se extinguen por el transcurso del tiempo, mediante la institución de la prescripción. La responsabilidad penal desaparece por la amnistía, el indulto, el perdón judicial¹¹².

Sin embargo, débase de distinguir la concepción entre la “extinción de la responsabilidad y excusa absolutoria”; la primera concepción es el género, y la segunda concepción es la excusa absolutoria esta es la especie, puesto que es una de las causas que excluyen, extinguen la responsabilidad.

Las causas de la extinción de la responsabilidad penal son determinadas después de la realización del hecho ilícito, es decir, después de la comisión del delito, con tal motivo, la extinción de la responsabilidad penal se caracteriza por la destrucción de una pretensión punible preexistente, con ello eliminando cualquier

¹¹² César Nicolás Perén Apén, “Análisis Crítico De La Extinción De La Responsabilidad Penal Contenida En La Ley De Reconciliación Nacional”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad De San Carlos De Guatemala, Guatemala, 2007), 6.

posibilidad de que la acción procesal se ponga en movimiento contra quien se haya en esa situación o posición criminal.

Por otra parte, en el artículo 31 del Código Procesal Penal se establece que la persecución penal se extingue: 1) Muerte del imputado; 2) Prescripción; 3) Por la autorización y cumplimiento del acuerdo de mediación o conciliación, en los términos establecidos en este Código; 4) Amnistía; 5) Por el pago del máximo previsto para la pena de multa, en los casos de delitos sancionados sólo con esa clase de pena; 6) Aplicación de un criterio de oportunidad; 7) Revocación de la instancia particular; 8) Por la renuncia o abandono de la acusación o persecución exclusiva de la acción civil, respecto de los delitos de acción privada; 9) Por la muerte de la víctima en los casos de delitos de acción privada, salvo que la acción ya iniciada por ella sea continuada por sus herederos o sucesores; 10) Por el perdón de la víctima cuando esté expresamente autorizado; 11) Por falta de pronunciamiento del fiscal superior, en el caso de haber sido intimado y el querellante no haya presentado acusación en los términos establecidos en este Código; 12) Por el cumplimiento del plazo de prueba, en los casos de suspensión condicional del procedimiento; 13) Caducidad de la acción privada en los casos de conversión; 14) Cuando dentro del año de dictado el sobreseimiento provisional, no se haya solicitado al juez la reapertura de la instrucción¹¹³.

Como se puede observar en el código procesal penal se incluyeron las causas que impiden la perseguibilidad en el proceso penal, que, aunque los efectos son diferentes a las causas de extinción de la responsabilidad penal contenidas el código penal en su artículo 27, ambos códigos deben guardar concordancia, porque el Código Procesal Penal está inspirado por corrientes doctrinarias más modernas, en virtud que el derecho en sí está en constante evolución y dinamización por no ser una disciplina estática.

¹¹³ Código Procesal Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009).

CAPÍTULO III

MARCO JURÍDICO DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA

El presente capítulo aborda, el marco dogmático jurídico, consistente en la prevención de los actos delictivos relativos a la defraudación fiscal, con ello, exonerando las sanciones a los sujetos que concurren a circunstancias contrarias a la ley, con respecto a las declaraciones de los impuestos, con el objeto de evitar consecuencias penales.

3.1. Normativa Primaria.

3.1.1. Constitución de la República de El Salvador.

La constitución es la norma jurídica suprema y fuente primaria que regula el funcionamiento de las instituciones del Estado, así como los principios, derechos y obligaciones que se incorporan en la misma. Se hace hincapié a la figura de la “excusa absoluta” en cuanto a la defraudación al fisco, por el motivo que vulnera el bien jurídico protegido por el Estado, consistente en el orden público económico, por el cual una de las funciones de la carta magna es el mantenimiento del orden jurídico en el aspecto económico, que propicia el desarrollo del país¹¹⁴.

Al establecer que la Constitución de la República protege un bien jurídico económico, es preciso mencionar que lo hace por medio de la institución encargada de administrar y dirigir las finanzas públicas a fin de garantizar la sostenibilidad fiscal para impulsar el desarrollo económico y social del país¹¹⁵.

Dicha institución es el Ministerio de Hacienda que por medio de su órgano adscrito denominado “Dirección General de Impuestos Internos o DGII”, es el

¹¹⁴ Asamblea Legislativa de El Salvador, *Constitución de la República de El Salvador*, disponible en: <http://www.asamblea.gob.sv/asamblea-legislativa/constitucion>, sitio web visitado el 14 de septiembre de 2016.

¹¹⁵ Ministerio de Hacienda, *Filosofía de la Administración Tributaria: Misión, Visión, Valores*, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Filosofia, sitio web visitado el 16 de septiembre del 2016.

competente para garantizar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Es por ello, que la institución es de gran importancia en el orden económico del país y de tal forma nace jurídicamente en la constitución de la república, establecido en los artículos 223 al 234 de la misma, donde nos manifiesta específicamente en el artículo 223 la creación de dicha institución, concretamente en el numeral 4° en el cual se le otorga la capacidad de aplicar todas las leyes que tengan que ver con cualquiera de los medios de recaudación que el ministerio público pueda asignar¹¹⁶.

La Dirección General de Impuestos Internos o DGII, es uno de los órganos por el cual está constituido el Ministerio de Hacienda distribuyendo, los deberes y obligaciones que tiene la institución, es con este motivo que puede garantizar y velar las contribuciones que el contribuyente realiza para el beneficio del país.

Las funciones que realiza este órgano adscrito al Ministerio de Hacienda son la de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, la recepción y fiscalización de declaraciones, el control de contribuyentes y el pronunciamiento de resoluciones emitidas. Todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima¹¹⁷.

También hay que hacer mención, que nuestra constitución, da la facultad a la Fiscalía General de la República para defender los intereses fiscales, siempre y cuando la vía administrativa se agote, es decir, cuando la Dirección General de Impuestos Internos o DGII, manifieste la existencia de operaciones sospechosas con el motivo de defraudar al fisco o cuando manifieste algún delito relativo a la hacienda pública.

¹¹⁶ Constitución de la República de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

¹¹⁷ Ministerio de Hacienda, *Áreas De Trabajo del Marco Institucional del Ministerio*, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Areas_de_trabajo#dgii, visto web el día 16 de septiembre de 2016.

Por lo tanto, el Ministerio de Hacienda tiene la obligación de reportar lo ocurrido a la Fiscalía General de la República por ser el ente que vela y defiende los intereses del Estado, según lo regulado en el artículo 193 de la Constitución de la República¹¹⁸ y el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República. En este orden de ideas, hay que aclarar la conceptualización, cuando se habla de la figura de excusa absolutoria como una excepción de extinción de la pena por una deuda contraída al contribuyente al no declarar los impuestos a la administración tributaria en este caso es el Ministerio de Hacienda, es de interés establecer la diferencia que nos manifiesta el artículo 27 de la Constitución de la República, cuando nos dice: “Que no hay prisión por deuda”, es por ello, que se comprende a nivel general que al tener una deuda no se le hará responsable penalmente por lo dicho en la carta magna.

Es, por lo tanto, aclarar que en el artículo 27 de la Constitución de la República, se debe de comprender que no habrá prisión por deuda en los casos de préstamos u otra operación económica que son inminentemente civiles o mercantiles, donde se manifiesta como deuda el compromiso de pago obligado entre dos personas naturales o jurídicas.

También hay que hacer énfasis que no solo en nuestra normativa primaria se prohíbe la prisión por deuda, sino que también en algunos tratados internacionales que se ha suscrito El Salvador, específicamente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el artículo 7 numeral 7, donde establece que: “Nadie será detenido por deudas”, haciendo alusión a lo manifestado en la Constitución de la República; de esta manera se puede relacionar que no solo una normativa interna del país fundamenta de forma negativa la imposición de pena de prisión¹¹⁹.

Además, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 11, nos determina que: “Nadie será encarcelado por el solo hecho de no poder

¹¹⁸ Constitución de la Republica de El Salvador. - Art. 193.- Corresponde al Fiscal General de la República: 1º- Defender los intereses del Estado y de la sociedad.

¹¹⁹ Convención Americana Sobre Derechos Humanos, (Costa Rica, Organización de los Estados Americanos, 1978).

cumplir una obligación contractual”, se determina de manera específica el área de derecho en un lineamiento que puede ser civil o mercantil, es ahí donde se manifiesta el acuerdo entre dos o más partes que se comprometen recíprocamente a respetar y cumplir una serie de condiciones concretizándolo en un documento donde se obligan el uno con el otro y al incumplimiento de este recaerá en una deuda¹²⁰.

Es importante recalcar que en el artículo 27 de la constitución, se prohíbe la prisión por deudas y en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública, previstos en los artículos 249 al 251 del Código Penal se castiga con pena de prisión, es por el motivo que estos últimos no es la deuda por la cual se está procesando, sino más bien por la conducta delictiva de incumplimiento a la Hacienda Pública que se lleva a cabo, es decir, cumple con la tipificación establecida en cada uno de los tipos penales de la normativa de control social, a diferencia de la prohibición de regreso al incumplir la obligación con la Hacienda Pública; se incumple el deber del ciudadano de garantizar el funcionamiento del Estado y actuar a favor de este, y es entonces donde nace la noción de defraudación.

Al defraudar al Fisco y no cumplir con las obligaciones tributarias, en este caso nos referimos específicamente a los impuestos, los cuales son tributos fiscales que no implican recibir algo a cambio de parte del Estado, simplemente se deben por ley, por la razón que el Ministerio Público tiene la facultad para establecerlos y a su vez determinar los medios de recaudación que serán aplicados al contribuyente, por lo tanto, no hay contratación alguna que refleje la obligación contractual de una deuda y con este motivo se puede sancionar con pena de prisión conductas ilícitas relativas a la hacienda pública.

¹²⁰ Pacto Internacional De Derechos Civiles Y Políticos, (Estados Unidos: Asamblea General de las Naciones Unidas, 1976).

3.2. Normativa Secundaria.

3.2.1. Código Tributario.

Es la fuente principal del sistema tributario por la cual se regula el procedimiento de fiscalización, que da inicio al estudio de la figura de la excusa absoluta, dado que es la vía administrativa que conoce preliminarmente sobre la existencia de una defraudación fiscal.

Cuando se tiene un mero conocimiento sobre el actuar del contribuyente, se realiza las diligencias de investigación por parte del Ministerio de Hacienda para verificar tales acciones fraudulentas.

3.2.1.1. Tipos Penales.

Tipo penal o tipificación tanto en el código penal como en el código tributario, se establece la descripción precisa de las acciones u omisiones que son considerados como delitos a la hacienda pública y a los que se les asigna una pena o sanción estas son los siguientes¹²¹:

- a) Evasión de Impuestos; (Art. 249-A)
- b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias; (Art. 250)
- c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos (Art. 250-A);
- d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia

¹²¹ Código Tributario. Artículo. - 23 inc. 2. - En los casos que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa que sean remitidos a la fiscalía general de la república para la investigación de delitos de evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, el monto de los impuestos evadidos, retenciones, percepciones apropiadas indebidamente y de reintegros, compensaciones o acreditamientos indebidamente se harán constar en el correspondiente informe de auditoría, y el juez establecerá la existencia o no del delito y se pronunciará sobre el monto de los sumas evadidas o apropiadas indebidamente, imponiendo la pena que corresponda cuando hubiere lugar a ello. En los delitos de falsedad se hará constar en el informe de auditoría los documentos que la contienen.

o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y;

- e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores. (Art. 251)

Como requisito indispensable, existe el previo agotamiento de la vía administrativa, para algunos de estos delitos, procedimiento tipificado en el código tributario, antes de pasar a la sede penal. Esto lo encontramos establecido en el artículo Art. 251-A, del Código Tributario que para proceder en los casos de conducta delincuenciales constitutivas de delitos de defraudación al fisco serán los siguientes casos:

- a) Art. 249-A numerales 3 cuando la información sea inexacta, 4 y 7.
- b) Art. 250-A literales d) y f) del inciso segundo
- c) Art. 284 Inciso tercero cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En estos casos, se exige el previo agotamiento del proceso en sede administrativa, antes de iniciarlo en sede penal; todos lo demás casos en relación, será la administración tributaria, que cuando tenga el conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General De La República para que realice las respectivas diligencias de investigación, con el motivo para iniciar la vía penal.

3.2.1.2. Principio de Prejudicialidad.

En este contexto la administración tributaria, en uso de sus facultades y conforme al procedimiento establecido en la ley tributaria correspondiente, declara en primer lugar, la existencia y la cuantía de la obligación tributaria, para posteriormente remitirlo a la jurisdicción penal, a los efectos de que el órgano

jurisdiccional determine si el incumplimiento tributario constituye o no una figura delictiva de conformidad con la ley penal¹²².

El derecho tributario cuenta con principios e instituciones propias y diferentes al derecho penal, por lo cual resultaría sumamente difícil a los jueces penales comprender los aspectos tributarios de los hechos punibles sometidos a su juzgamiento, puesto que los mismos, no solamente deberán conocer los principios propios del derecho penal, como ser la "Teoría del Delito" sino, además, deberán comprender el alcance de cada uno de los elementos integrantes de la relación jurídico tributaria.

El requisito de prejudicialidad administrativa, constituye una de las formas de evitar que se produzcan resoluciones contradictorias en sede penal y administrativa.

Víctor De Santo¹²³, define cuestiones prejudiciales como aquellas cuestiones jurídicas cuya resolución constituye un presupuesto para la decisión de la controversia principal sometida a proceso.

Si bien es cierto que pueden existir infracciones tributarias administrativas que no constituyan delitos tributarios, por no estar tipificadas como tales, o por la no concurrencia de los presupuestos de punibilidad dispuestos en la legislación penal, como ser dolo, error, etc., no es recomendable sancionar en sede penal, una conducta que en sede administrativa no ha sido calificada como infracción tributaria, puesto que en la legislación salvadoreña, el delito de evasión de impuestos se configura como un delito de resultado y no de mera actividad, al requerirse un perjuicio patrimonial al fisco. Además, se hace necesario determinar en el procedimiento administrativo, otros elementos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria y su consecuente liquidación impositiva.

¹²² Corte Suprema De Justicia, *La Prejudicialidad Administrativa En El Proceso Penal Nociones Generales*, Tomo I, (Paraguay, 2005), 10.

¹²³ Víctor De Santo, *Diccionario de Derecho Procesal*, (Argentina: Universidad de Buenos Aires, 1991), 88.

Cabe recordar que, en materia tributaria, los impuestos son liquidados por el propio contribuyente, mediante el mecanismo de “auto declaración”, el que posteriormente puede ser corroborado por la administración tributaria, a través de los procesos de verificación de la información o de fiscalización.

Ahora bien, si la administración tributaria considera que el auto declaración no es correcto, procede a la apertura del correspondiente procedimiento administrativo y posterior determinación de la obligación tributaria.

3.2.1.3. Pago Voluntario.

Por su parte el cumplimiento voluntario de las infracciones tributarias se puede realizar en cualquier momento, hasta antes que haya algún tipo de involucramiento de parte de la administración pública por medio del ministerio de Hacienda.

Incluso el pago voluntario se entiende que opera en los primeros actos administrativos de recuperación de la Hacienda Pública, es decir subsana conscientemente el vector de error.

Dicho cumplimiento voluntario se da por medio de la manifestación del contribuyente de la existencia de una infracción en contra de la Administración Pública, el contribuyente puede acercarse al Ministerio de Hacienda para solicitar el cálculo de la multa e intereses provocados por la omisión de alguna infracción tributaria, y con la hoja proporcionada puede pagar en cualquier banco o colecturía del país.

Como se mencionó supra, el cumplimiento voluntario puede hacerse en cualquier término de tiempo, media vez no exista ninguna intervención del Ministerio de Hacienda.

3.2.2. Código Penal.

El derecho, es el encargado de verificar la organización del orden social, atiende de manera especial al orden económico; por ello, actualmente existe un

derecho económico que se manifiesta mirando la intervención estatal en la economía¹²⁴.

La trasgresión del orden económico es al mismo tiempo una trasgresión de las normas jurídicas que protegen a dicho orden, por tanto, los ilícitos de carácter penal en este ámbito devienen en ilícitos penales de orden económico.

El orden económico establece los parámetros y las relaciones jurídicas entre la institucionalidad estatal y los agentes económicos privados; en ese contexto, el derecho tributario que es un derecho económico regula con ayuda del derecho penal las infracciones o los castigos para el no cometimiento de estas conductas ilícitas de defraudación al ente encargado de la administración pública¹²⁵.

Por tal motivo, se crearon nuevos apartados en el código penal para evitar acciones que transgreden el orden económico del Estado, el cual entro en vigencia el 20 de abril de 1998, que contiene en su regulación los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Libro II, Título IX, Capítulo V, donde se manifiesta como presupuesto, la previa existencia de una determinada relación jurídica - tributaria entre el contribuyente y la Administración Pública.

Y es, en ese año donde se corrigió vacíos y deficiencias normativas que se reflejaban en la práctica, las conductas de defraudación a la Hacienda Pública, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que increpen tales conductas perjudiciales en el área de derecho público.

Es por ello, que se emite un nuevo marco legal que combate frontalmente las acciones fraudulentas de algunos contribuyentes que perjudican las finanzas del Estado, cerrando las nuevas formas utilizadas para defraudar al fisco y que,

¹²⁴ Miguel Bajo Fernández, Derecho Penal Económico, (Madrid: Edit. Civitas, 1978), 36.

¹²⁵ Alberto Freire, "Delitos contra la Hacienda Pública", (España: Universidad de Cádiz, publicado el 27 de noviembre de 2015, disponible en: <http://www.infoderechopenal.es/2015/11/delitos-hacienda-publica.html>, sitio web visitado el día 20 de septiembre de 2016).

además, disuade el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos obligados a declarar los impuestos.

3.2.2.1. Defraudación Fiscal.

3.2.2.1.1. Definición.

Defraudación Fiscal, constituye la ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del Impuesto establecido del Código Tributario .

No hay que confundir la defraudación con el no pago de impuestos porque la defraudación requiere la realización de maniobras para engañar al Fisco y así pagar menos impuestos y el contribuyente tiene plena conciencia y voluntad de estar engañando al Fisco para pagar menos o no pagar; en cuanto al no pago de los impuestos se denomina como deuda tributaria que es existente a partir del día siguiente del día que termine el periodo tributario según lo regulado en el artículo 264 del Código Tributario¹²⁶.

Sin embargo, se encuentra algunas definiciones de autores que la definen, el licenciado López Velarde expone: “La defraudación tributaria es un acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena o efectuar lo que la misma prohíbe”¹²⁷.

También el tratadista Héctor Villegas manifiesta como defraudación tributaria lo siguiente: “Defraudación Tributaria es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones sustantivas y formales”¹²⁸.

¹²⁶ Ministerio de Hacienda, “*Glosario Institucional del Ministerio de Hacienda*”, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=D, sitio web visitado el día 21 de septiembre de 2016.

¹²⁷ Guillermo Fernández, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, (Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, 2011), 217.

¹²⁸ *Ibíd.*

3.2.2.1.2. Elementos de la Defraudación Fiscal.

La defraudación fiscal, se produce cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones y obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco ya sea con cualquier clase de engaño o aprovechándose de errores normativos, de tal forma para concretizarse como un delito se desarrolla ciertos elementos.

3.2.2.1.2.1. Elementos Objetivos.

3.2.2.1.2.1.1. Conducta o Hecho.

Consiste en una conducta o acción que el contribuyente realiza de forma voluntaria para omitir la declaración al pago de los impuestos, cometiendo la violación a las prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento jurídico penal.

Cuando el contribuyente realiza actuaciones con el objeto de engañar, destruir, omitir, ocultar o no exhibir las declaraciones al fisco, de manera que el imputado estando en sede judicial, procede a la excusa absolutoria, con lo que se determina, una aceptación de la conducta, por el simple hecho que el imputado satisface de manera económica lo evadido a la administración pública, es decir, confirma sus acciones al momento de solicitar la figura de la excusa absolutoria.

3.2.2.1.2.1.2. Tipicidad.

Este elemento está relacionado con el principio de la legalidad en materia tributaria, por la cual se indica que no se puede imponer ninguna sanción a un contribuyente si no existe una ley previa que lo establezca.

En el derecho penal tributario, el mandato cuya transgresión constituye la infracción se encuentra en las normas que, con relación a cada tributo, disciplinan las obligaciones y deberes formales del contribuyente. Por lo tanto, la tipicidad se justifica la prohibición del empleo de la analogía como un instrumento de integración

de normas en el ámbito penal, ya que únicamente podrá ser considerada como delito de defraudación aquella conducta que haya sido tipificada y catalogada como tal, en el código penal de acuerdo al ilícito cometido¹²⁹.

La relación de la figura de la excusa absolutoria y la tipicidad es determinada en el momento que el imputado solicita su aplicación en el proceso penal para poder pagar la deuda adquirida por su intención de evadir impuestos, es decir, que la excusa absolutoria es una figura tipificada o establecida en el ordenamiento jurídico penal, con ello, buscando la extinción de la responsabilidad penal para no contraer la pena correspondiente del catálogo de delitos relativos a la Hacienda Pública.

De manera, cuando se utiliza la excusa absolutoria se reconoce ante el proceso penal, las ventajas y desventajas que se obtienen ante esta figura, principalmente, liberándose de la privación de libertad y remunerando de forma económica lo evadido.

3.2.2.1.2.1.3. Antijuricidad.

La antijuricidad, de acuerdo a la defraudación fiscal, consiste en un ataque al interés financiero del Estado, es decir, un perjuicio o daño a la recaudación económica que el Estado realiza obligatoriamente al contribuyente para llevar a cabo distintos proyectos en beneficio de la sociedad.

El delito de defraudación tributaria es una conducta que lesiona un bien jurídico por infringir o violar una norma jurídica, con ello, convirtiéndose en antijurídica y por tanto en ilícito¹³⁰.

Al desarrollar acciones de defraudar a la administración pública estamos ante acciones ilícitas determinadas por la normativa penal, consistiendo en delitos relativos a la Hacienda Pública, con ello, realizando conductas que prohíbe la ley.

¹²⁹ *Ibíd.* 223.

¹³⁰ *Ibíd.*

Con la implementación de la excusa absolutoria en el proceso penal se determina, que se ha realizado una conducta antijurídica por el imputado y lo que se quiere lograr con esta figura es enmendar la defraudación cometida ante el ente recaudador de los impuestos, con ello extinguiendo la antijuricidad realizada por el imputado, es decir liberándolo de su responsabilidad penal que es la imposición de una pena privativa de libertad.

3.2.2.1.2.1.4. Imputabilidad.

La imputabilidad, es la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual de valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese conocimiento, es decir, la capacidad para responder de los actos realizados o la aptitud para gozar de un derecho o para adquirir una obligación.

El delito de defraudación en cuanto a la imputabilidad es la voluntad libre y consiste en exteriorizar una conducta de engaño a la administración pública para evadir el impuesto a declarar y con ello es necesario que pueda ser atribuido a la persona que realizó tal acción¹³¹.

La excusa absolutoria en el proceso penal por parte del imputado, la figura de la imputabilidad se determina positivamente, ya que se especifica que ha evadido al Ministerio de Hacienda, por ello quiere consolidar el perdón de la responsabilidad penal por medio del pago de lo que ha defraudado ante sus actuaciones consientes de engaño a la administración tributaria y ante la aplicación de la figura de la excusa absolutoria durante la fase judicial, se logra eliminar toda consecuencia jurídica en la vía penal.

3.2.2.1.2.2. Elementos Subjetivos.

3.2.2.1.2.2.1. Dolo.

El dolo como elemento subjetivo del delito de defraudación fiscal consiste en la expresa y clara intención o propósito de no pagar o evadir de forma engañosa

¹³¹ *Ibíd.*

una cantidad económica consistente a financiar gastos públicos que tiene el Estado, como la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales)¹³².

3.2.2.1.2.2.2. Culpa.

Se entiende, como la imprudencia, imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado, causado por omitir el cumplimiento de una disposición normativa, es decir, incumplir con las cargas pecuniarias obligatorias tributarias que las personas y empresas tienen para financiar económicamente al Estado entre los distintos proyectos o servicios que aporta este en beneficio de la sociedad, para tener un mayor facilidad y desarrollo de vida¹³³.

3.2.2.1.2.3. Elementos del Delito con Relación a la Excusa Absolutoria.

CUADRO Nº. 1.

ELEMENTOS DEL DELITO	DEFRAUDACION AL FISCO	EXCUSA ABSOLUTORIA
ACCIÓN	La realización de actos de mala fe que el contribuyente realiza para no financiar al Estado.	Es satisfacer o pagar la deuda adquirida por la realización de actos de mala fe dirigidas a la Administración Tributaria.
TIPICIDAD	La descripción del acto de mala fe que el sujeto pasivo ha realizado contra la Hacienda Pública.	Es el acto voluntario que el sujeto pasivo realiza para solventar sus acciones fraudulentas contra el fisco.
ANTI JURIDICIDAD	Acto humano que pone en peligro la recaudación (impuestos) que realiza la Administración Tributaria.	Incumplimiento a la norma penal por realizar actos contrarios a los establecidos por la ley para proteger la recaudación fiscal.

¹³² *Ibíd.* 224.

¹³³ *Ibíd.*

CULPABILIDAD	Comprobación por medio de juicios de valor con relación a la prueba documental o testimonial que demuestran ante el agente juzgador que ha existido conducta de engaño o aprovechamiento de errores, omitiendo total o parcialmente el pago de los impuestos.	Se omite totalmente de las acciones, hechos o actos realizados por el sujeto pasivo, siempre y cuando esté solvente económicamente la deuda que ha contraído por defraudar a la Hacienda Pública.
IMPUTABILIDAD	La capacidad de comprender y entender las acciones negativas que ha realizado el mismo sujeto pasivo, es decir, que el acto debe ser realizado con discernimiento, intención y libertad de defraudar a la Hacienda Pública.	Se determina que ha realizado los hechos de forma dolosa (intencionalmente) y que ha estado en su capacidad mental o psicológica para poder comprender lo ilícito de la acción, prevista como conducta negativa por la ley.
PUNIBILIDAD	Es la circunstancia de imponer una pena por haber sido juzgado ante un tribunal competente, la ejecución de la conducta del sujeto pasivo, prevista en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.	Se exonera totalmente de la responsabilidad penal, es decir, se elimina el castigo de privación de libertad, siempre que el sujeto pasivo pague el monto total o satisficiera debidamente al fisco en cualquier momento del proceso

3.2.2.1.3. Objeto Material en el Delito de Defraudación Fiscal.

El objeto material consiste en la cosa o persona sobre la cual recae la acción delictiva y en cuanto a la defraudación fiscal el objeto material es la obligación generalmente pecuniaria que tiene el contribuyente, es decir, los tributos¹³⁴.

Los tributos según el artículo 11 del código tributario se definen como: las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya

¹³⁴ Delia Adelina de Castro Díaz, "Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal", (Tesis para Optar al Grado por el Título de Magistral en Derecho con Especialización en Ciencias Penales, Panamá, Universidad de Panamá, 2008), 60.

prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

De tal forma, que los tributos consisten en una obligación consistente en dinero, exigidos por una administración pública como consecuencia de la realización de la base imponible¹³⁵ que la normativa tributaria establece en el deber de contribuir, con el objeto principal de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público como construcciones de infraestructura o servicios públicos necesarios¹³⁶.

3.2.2.1.3.1. Impuestos.

Los impuestos, constituyen el principal medio de recaudación de ingresos para el Estado, por lo tanto, tiene íntima relación con la excusa absolutoria; esta figura es la satisfacción en forma pecuniaria al fisco, razón por la cual, el contribuyente de forma engañosa realiza una evasión para no declarar o pagar los impuestos.

El impuesto es el tributo exigido sin una contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, del contribuyente¹³⁷.

Catalina García Vizcaíno define el término impuesto como: toda prestación obligatoria, en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación¹³⁸.

¹³⁵ Código Tributario, Artículo. – 62 inc. 1. - La Base Imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

¹³⁶ Fátima Lisseth Elías Rafailano et. al., “La Eficacia del Fedatario Fiscal como Mecanismo para Evitar la Evasión Fiscal”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2014), 11.

¹³⁷ Código Tributario, Artículo. - 13. - Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

¹³⁸ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, (Argentina: Edit. palma, 1996), 67.

Por lo tanto, el impuesto y la figura de la excusa absolutoria se relaciona cuando el contribuyente evade de forma engañosa al fisco y este se determina como una conducta ilícita dentro de los delitos relativos a la Hacienda Pública, de tal manera, cuando la administración pública lo remite a la Fiscalía General de la República, es donde se da inicio a la investigación e inicio de un proceso penal y en el transcurso del proceso, puede el contribuyente hoy denominado imputado solicitar la excusa absolutoria para sanear la responsabilidad penal de la conducta o acción ilícita que ha realizado de forma dolosa.

3.2.2.1.3.2. Tasa.

Es importante establecer que las tasas son principalmente de índole municipal pero también existen tasas estatales, pero no se profundizara sobre el tema debido que no es el lineamiento de la investigación, entenderemos como tasa según lo establecido en el artículo 14 del código tributario que nos establece: “que tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente”. La ley General Tributaria Municipal nos dice en el artículo 5 que: “son tasas Municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestada por los Municipios”¹³⁹.

Se señala que tasa: es aquél tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo¹⁴⁰.

Además, existe una clasificación de tasas; como por ejemplos las tasas municipales, reconocidas como ingresos del Municipio, tal como lo dispone el artículo 63 ordinal 1 del Código Municipal que establece: “Son ingresos municipales el producto de los impuestos, tasas y contribuciones especiales”, dando esta

¹³⁹ Ley General Tributaria Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

¹⁴⁰ Marta Verónica Sánchez Hernández et. al., “Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Limites”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011), 32.

competencia a la municipalidad el artículo 204 ordinal 1° de la Constitución de la República, que le autoriza autonomía para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca¹⁴¹.

Asimismo, están las tasas estatales que son reconocidas según el artículo 223 ordinal 4 de la Constitución de la República cuando nos establece que las tasas pueden ser percibidas por la administración del Estado, pero también pueden ser percibidas por órganos autónomos como los municipios, pero según el artículo 131 ordinal 6 de la Constitución de la República permite a la Asamblea Legislativa decretar tasas denominadas estas como tasas estatales.

3.2.2.1.3.3. Contribuciones Especiales.

Según el Código Tributario en su artículo 15, se define: como tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación¹⁴².

La Ley General Tributaria Municipal en su artículo 6 la define: como aquél tributo que paga el contribuyente por el beneficio especial real o presunto que presta las municipalidades a través de la ejecución de obras públicas o actividades determinadas, realizadas por los Municipios, por ejemplo, fiestas patronales, obras de pavimentación y alumbrado.

El Modelo del Código Tributario para América Latina (MCTAL), en su artículo 12 las define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

¹⁴¹ Código Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986).

¹⁴² Modelo de Código Tributario para América Latina, (Estados Unidos: OEA, BID, Unión Panamericana, 1997), 15.

Por lo tanto, las contribuciones especiales se diferencian del impuesto porque el impuesto se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas sin que haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos específicamente y las contribuciones especiales están destinadas a servicios específicos en una determinada jurisdicción.

3.2.2.1.4. Bien Jurídico Protegido.

Para entrar en detalle al fenómeno de la defraudación fiscal se comprende como conducta aquel delito que tiene que existir una justificación, iniciando por el objeto que requiere de la tutela penal.

3.2.2.1.4.1. Orden Público Económico.

La actividad económica y el patrimonio del Estado es el objeto de protección, donde el ente destinado a la seguridad jurídica y económica es el Ministerio de Hacienda, es decir que garantiza los aspectos funcionales del tributo y de recaudación, por ello cuando se manifiesta una defraudación fiscal lo que se protege es la fe pública, ya que es un delito contra el deber de colaboración que tiene el contribuyente¹⁴³.

El orden público económico es el bien jurídico protegido en esta clase de ilícitos se basan en que lo que se busca amparar con estas normas son las facultades estatales que le permiten al Estado intervenir en la economía.

Según el autor Francisco Muñoz Conde, manifiesta que el orden público económico: “es aquella parte del orden económico dirigida o intervenida directamente por el Estado, este orden económico en sentido estricto no es pues otra cosa que la intervención directa del Estado en la relación económica como un sujeto de primer orden imponiendo coactivamente una serie de normas o planificando el comportamiento de los sujetos económico¹⁴⁴.”

¹⁴³ Castro, Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal, 41.

¹⁴⁴ Francisco Muñoz Conde, *Derecho Penal: Parte Especial*, 2ª Ed., (Valencia, Editorial Tirant lo Blanch, 1999), 463.

3.2.2.1.4.2. El Deber de Lealtad.

El Estado es el regulador de la vida social de la población, además es el ente que interviene en la economía del país, imponiendo las reglas de control social y al mismo tiempo gravando las actividades lucrativas que se llevan a cabo en el territorio nacional, obteniendo ingresos pecuniarios a través de la obligación tributaria que deben de cumplir los contribuyentes, ya que es un mandato establecido por ley.

El cobro que realiza el Estado es el deber que este tiene de brindar a los particulares protección desde diversos puntos de vista, es decir, que implementa proyectos en los cuales la población en general se beneficia, por ejemplo, establecer formas de control para tener un medio ambiente sano protegiendo a la colectividad de la contaminación, otros proyectos que el Estado implementa en beneficio de la sociedad son las oportunidades de trabajo, la buena educación, servicios de salud entre otros.

Es por ello, que se determina una relación de deber de lealtad entre el Estado y el particular por tener obligaciones mutuas, es decir el Estado tiene el deber de garantizar una vida digna a sus ciudadanos por medio de las contribuciones económicas que los particulares realizan, llevándose a cabo proyectos con el objeto de mejorar las condiciones de vida del particular en el país¹⁴⁵.

3.2.2.1.4.3. Función del Tributo.

Otra de las consideraciones que se toman de los juristas es sobre la función del tributo como objeto de protección en el cual es vulnerado por los particulares realizando acciones de defraudación fiscal¹⁴⁶.

Es por ello, hay que establecer que únicamente no es la obtención de recursos por parte del Estado, sino que también se toma en consideración otros aspectos como la función distributiva de la riqueza que cumple el sistema tributario.

¹⁴⁵ Castro, Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal, 43.

¹⁴⁶ Carlos Martínez Bujan Pérez, *Derecho Penal Económico: Parte Especial*, (España: Editorial Tirant lo Blanch, 1999), 327.

Por lo tanto, cuando se establece un tipo penal que contenga la defraudación tributaria como delito no se busca proteger la función del tributo que es la de procurar que el Estado recaude ingresos suficientes para su subsistencia sino más bien es la determinar la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de tributo, y del cual surjan diferencias entre lo ingresado al fisco y lo que debería haber sido ingresado¹⁴⁷.

3.2.2.1.4.4. La Fe Pública.

En el ordenamiento jurídico no contempla categóricamente las diferentes clases y modalidades de la Fe Pública que existen, ya que no se han elaborado leyes que regulen o que se refieran a esta clasificación. Sin embargo, desde el punto de vista objetivo, la fe manifestada dentro de cada una de sus modalidades es aplicada de acuerdo a su respectivo campo, delegando el Estado, funciones a través de los diferentes Órganos e Instituciones que existen al servicio del mismo. Tomando como base lo anterior, se concluye que lo referente a la clase o modalidades de la Fe, queda enmarcado dentro de la doctrina y no de la legislación; no obstante que si existen otros países que regulan este aspecto de manera legal, basados en su abundante doctrina sobre ese particular tema.

La defraudación fiscal, puede ser tipificado como un delito contra la Fe Pública, por el motivo que pueden existir documentos falsos o alterados que sirvan para respaldar la contabilidad de una empresa o de una persona natural que hace una declaración jurada de renta o autoliquidación que también contiene información respecto a los ingresos y gastos del obligado tributario. Por lo tanto, el objetivo de estas acciones realizadas por los contribuyentes es defraudar al Fisco, el delito cometido no es otro que el de defraudar a la administración tributaria, por ello es muy distinto a la mera falsificación o alteración de documentos que pudiera ser un medio para la comisión del ilícito tributario, es decir, que la razón de estas actuaciones está dirigida para el ente recaudador de los impuestos y por ende se

¹⁴⁷ Castro, Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal, 45.

penaliza por la defraudación fiscal como hecho principal y no por la falsificación que es accesoria por la razón que fue el medio por la cual se pudo realizar el acto¹⁴⁸.

3.2.2.1.4.5. El Patrimonio.

Según los doctrinarios, Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo manifiestan que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal lo constituye el patrimonio igual que en los delitos de estafa¹⁴⁹.

Es importante explicar que para esta corriente se protege el patrimonio de las personas contra las conductas ilícitas de defraudación, por lo tanto, se entiende como tributo el precio que el contribuyente paga por los servicios públicos que el Estado proporciona al particular.

El delito fiscal o los delitos relativos a la Hacienda Pública no buscan proteger el patrimonio de la administración tributaria en virtud de un interés patrimonial individual, sino en atención a intereses patrimoniales supra-individuales a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico, o la economía nacional.

Por lo tanto, el bien jurídico que protegen los delitos fiscales es el conjunto de haberes, bienes y rentas pertenecientes al estado denominado como “erario público”, refiriéndose a éste como el patrimonio colectivo. De tal forma, el patrimonio público se ve afectado por la conducta del contribuyente que atenta contra una justa pública financiera y fiscal al evadir tal obligación impuesta por ley.

Cuando se habla de delitos relativos a la Hacienda Pública, estos no protegen específicamente al patrimonio o erario público, resultando más bien la protección del sistema recaudatorio, como sucede en nuestro país cuando se castiga a quienes no presentan tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizando operaciones gravadas.

¹⁴⁸ Castro, Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal, 46.

¹⁴⁹ Miguel Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo, *Delitos contra la Hacienda Pública*, (España, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000), 43.

3.2.2.1.4.6. La Hacienda Pública.

Es importante establecer que la Hacienda Pública es la administración tributaria encargada de los recursos económicos que el Estado necesita, así como a los instrumentos con los que dicho Estado gestiona y recauda los tributos.

Por lo tanto, en el artículo 21 del Código Tributario, determina la expresión “Administración Tributaria” que hace referencia al Ministerio de Hacienda. Se puede considerar el Ministerio Hacienda de manera objetiva y subjetiva. El primero es constituido por el carácter patrimonial que se puede determinar como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado y el segundo hace referencia a la Administración Tributaria como titular de funciones públicas en especial de las funciones financiera y tributaria.

El objeto de protección en esta clase de ilícitos lo constituye la administración tributaria y no otro. Esto es así debido a que en este ente coinciden todos los aspectos que rodean al tributo, es decir, la necesaria recaudación de ingresos a favor del Estado que es con la que cuenta con recursos para ejecutar su presupuesto de gastos.

Entonces, los aspectos antes mencionados como el orden público económico, el deber de lealtad, la función del tributo, el patrimonio y la fe pública están vinculados con el fraude tributario, pero el bien jurídico protegido superior que el Estado debe proteger como parte de su aplicación del *ius puniendi* (facultad de sancionar) se manifiesta a través de la Administración Tributaria.

Con este motivo, cuando se tipifica algún delito relativo a la Hacienda Pública, lo que se protege son los ingresos tributarios y los gastos que se realicen producto de esa percepción económica por tal razón que el ente encargado de este control es el Ministerio de Hacienda y por ello la razón, por la cual se debe de proteger y brindar seguridad jurídica¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Castro, Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal, 51.

3.2.2.2. Bien Jurídico Protegido y la Excusa Absolutoria.

Con la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública que protegen conductas o acciones que van encaminadas a la percepción económica del Estado, es importante enfatizar, cual es la importancia de establecer una figura jurídica que borra las consecuencias penales, dejando sin valor a la aplicación normativa de control social en cuanto al tema de la defraudación fiscal.

La excusa absoluta no busca establecer reglas de prohibición para tener al margen al contribuyente a que no evada a la administración tributaria, es decir, implementando un control social a que no infrinja la ley.

La figura de la excusa absoluta es más bien una forma de liberación de la responsabilidad penal, pero al mismo tiempo es una manera de recuperar lo evadido por el imputado que está siendo juzgado por algún de los delitos relativos a la administración pública.

Por lo tanto, la importancia que se manifiesta a la aplicación de la figura jurídica de la excusa absoluta en la etapa del proceso penal es brindar una oportunidad al imputado de reivindicar o cumplir el pago de la deuda que ha contraído por sus acciones fraudulentas con la administración pública, perdonando el elemento subjetivo que ha realizado, es decir, las formas o métodos de engaño o de dolo que acometido.

De manera estricta, se puede establecer que la excusa absoluta es la última ratio de recuperar de buena fe por parte del sujeto pasivo, el monto económico de los impuestos evadidos por este, por el motivo de no poder demostrar lo contrario por las acusaciones realizadas por la entidad que vela los intereses del Estado en sede judicial, decidiendo solicitar la figura de la excusa absoluta para no contraer la responsabilidad penal, que es tipificada por el Código Penal y con ello logrando el respeto del bien jurídico protegido que es la Hacienda Pública.

3.2.2.3. La Excusa Absolutoria en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.

Los delitos relativos a la Hacienda Pública o también denominados como los delitos tributarios son tipos penales o acciones u omisiones ilícitas llevadas a cabo por un contribuyente de manera voluntaria con una determinada sanción penal.

Al llevar acabo uno de los ilícitos tributarios establecido por ley tiene como finalidad realizar un daño contra la Hacienda Pública, consistente en defraudar, eludir el pago de cualquier cantidad monetaria, que garantiza la elaboración de determinados beneficios a la población, que el Estado brinda para el desarrollo del país¹⁵¹.

Es importante establecer que la excusa absolutoria, implica que existió una conducta típica en un espacio y tiempo determinado, manifestando un delito relativo a la Hacienda Pública, por lo tanto, esta figura excluye la aplicación de la pena que se ha predeterminado en la ley penal, es decir, que la excusa absolutoria tiene como efecto la determinación de la existencia de la acción ilícita, como sus elementos del delito y la responsabilidad del sujeto pasivo.

Pero el legislador de la norma penal considera que no debe aplicarse la pena porque son causas que dejan subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho tipificado como delito, es decir que dejan de manifiesto la acción u omisión voluntaria que el contribuyente realizo para eludir su obligación tributaria.

La excusa absolutoria es plena, en el sentido de que exime completamente de responsabilidad criminal y, a la vista de la redacción del texto legal que nos determina: “en los delitos de este Capítulo (Capítulo V Delito Relativo a la Hacienda Pública), no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento

¹⁵¹ Juan Carlos Rivera, *Delito de Defraudación Fiscal*, (Jalisco, México, 2014, disponible en:http://www.scpcontadores.com.mx/materiales/novedades/delito_de_defraudacion_fiscal.pdf, sitio web visitado el día 03 de octubre de 2016).

satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios”¹⁵².

De lo anterior se comprende la exigencia de realizar el pago al Fisco satisfaciendo de manera completa al ente recaudar de los impuestos, es decir que indica claramente que es preciso el pago en efectivo, no bastando con el mero reconocimiento de la evasión y con la presentación de la correspondiente liquidación y ni con el compromiso de pago futuro.

Es preciso determinar que se debe de manifestarse dos requisitos para identificar la figura de la excusa absolutoria, se requiere para que la exención de responsabilidad penal tenga lugar se debe de observar: primero que el autor del daño proceda voluntariamente al pago de lo eludido y segundo que la reparación sea oportuna, es decir, lograr que el contribuyente pague de manera absoluta o completa su contribución al Estado.

Según lo establecido como requisito para determinar la excusa absolutoria es la reparación del daño de manera voluntaria, es decir, que el imputado debe de tomar la decisión de enmendar lo causado de manera autónoma, de tal modo que si paga lo evadido se deja sin efecto la responsabilidad penal, consistente en una pena.

Es preciso determinar que en la normativa penal carece de relevancia, en cuanto al realizar un pago parcial o el pago por cuotas, así como el pago de todo lo evadido sin hacer frente a las multas e intereses, pero además se manifiesta que no existe limitación al momento en el que se pueda hacer el pago permitiendo la cancelación de lo evadido antes de la imposición de la pena, por ello, el sujeto pasivo puede manifestar que pague ya sea durante el juicio oral y durante el tiempo para dictar sentencia se podrá acreditar la realización del pago o del correspondiente abono.

¹⁵² Código Penal, Artículo. - 252. - En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.

3.2.3. Código Procesal Penal.

En este apartado no se profundizará sobre el proceso o las etapas procesales, ya que se hablará de ello en el capítulo siguiente.

En el proceso penal la responsabilidad civil puede definirse como la obligación que tiene el autor que ha cometido un delito o falta de reparar económicamente los daños y perjuicios causados, derivados de su infracción¹⁵³.

En los delitos relativos a la Hacienda Pública, cuando se procede el sobreseimiento definitivo, el tribunal de sentencia, antes del pronunciamiento del respectivo auto convocará a todas las partes a una audiencia señalando el día y la hora para su celebración a fin de aportar la prueba para deducir la responsabilidad civil¹⁵⁴.

Por lo anterior y según lo regulado en el código procesal penal se considera que, si abarca la responsabilidad civil, en esta clase de ilícitos al señalar que la cuantía de la deuda tributaria como elemento objetivo del delito, debe ser fijada dentro del proceso penal sin que el procedimiento administrativo impida la acción de sanear la conducta que sea realizado en contra de la administración tributaria.

En este sentido se manifiesta la existencia de una cuantía defraudadora por la evasión del contribuyente ante la Hacienda Pública y con ello determinando la responsabilidad civil. De tal forma que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción (principio non bis in ídem) sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título, es decir, promoviendo y facultando al órgano judicial para hacer efectiva la recuperación de la deuda tributaria (principio de prejudicialidad)¹⁵⁵.

¹⁵³ Harold Ernesto Rivera Pleitez et. al., "Cumplimiento de la Responsabilidad Civil en los Procesos Penales", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Francisco Gavidía, San Salvador, El Salvador, 2004), 7.

¹⁵⁴ Código Procesal Penal, Artículo. - 46. - Cuando proceda el sobreseimiento, y se trate de los casos a que se refiere el número 2 del artículo anterior, el juez antes de proceder al correspondiente auto se pronunciará sobre la responsabilidad civil, de conformidad a la prueba aportada.

¹⁵⁵ Castro, Política Criminal en el Delito de Defraudación Fiscal, 168.

3.3. Defraudación fiscal proveniente de ganancias ilícitas.

La figura de la excusa absolutoria desde su origen en la doctrina hasta su tipificación en el código penal, se presenta el principio de prejudicialidad, que se configura con los delitos relativos a la defraudación al fisco, pero además de ello existen diversas consecuencias al otorgarse este tipo de figuras en nuestro ordenamiento sin un límite; es decir un contribuyente que no declare, y la administración pública lo sancione por ello e inicie los procedimientos respectivos y se le otorgue la excusa absolutoria, este contribuyente seguirá, probablemente, reincidiendo en ello, ya que en nuestra ley no se especifica si esta figura solo se otorgara una vez o varias, no lo especifica es por ello que hacíamos hincapié anteriormente que debería hacerse una reforma por parte de los legisladores a fin de evitar que el contribuyente reincida y se den consecuencia ulteriores contra el mismo Estado salvadoreño, que es el más afectado con este tipo de prácticas.

Ahora bien, aclarado ese punto, la otorgación de la excusa absolutoria, desencadena una serie de consecuencia, de los cuales ciertos contribuyentes se pueden aprovechar de ello, en especial los más poderosos, con el fin de cometer ilícitos, como por ejemplo la defraudación fiscal, que es un tema que cobra mucha relevancia hoy en día en países como el nuestro y alrededor del mundo es un tema muy complejo ya que se ve involucrado también con el crimen organizado.

La evasión fiscal asciende a millones de dólares en nuestro país sin que las autoridades hagan algo concreto al respecto, para una lucha eficiente contra la evasión fiscal y el lavado de dinero, se impulsa a las administraciones tributarias, a que establezcan una legislación específica de contención, cooperación e información, a fin de plantear la obligación de toda persona que posea sumas de dinero y bienes, a realizar una declaración ante las autoridades. Acercar una solución duradera y profunda, involucra una política de gobierno y coordinación con otras instancias, tanto a nivel nacional e internacional y que al estar vinculados a asuntos políticos, se hace necesario un mayor control.

3.3.1. Generalidades.

3.3.1.1. Vector Error.

Se refiere a la inconsistencia que presenta la declaración del impuesto los cuales pueden ser causadas por errores voluntarios por parte de los contribuyentes o determinados a través del cruce de información erógena¹⁵⁶.

Por lo tanto, el vector error consiste en la equivocación voluntaria a la hora de declarar los impuestos, con el motivo del ocultamiento de ingresos que han sido índole de actividades criminales por parte del contribuyente y con ello un incremento en su capital.

3.3.1.2. Indicios de Operaciones Sospechosas.

Operaciones sospechosas, se consideran en especial aquellas que sean complejas, inusuales, importantes o que no respondan a los patrones de transacciones habituales; aunque no sean importantes, se registren periódicamente y sin fundamento económico o legal razonable; que por su naturaleza o volumen no correspondan a las operaciones activas o pasivas de los clientes según su actividad o antecedente operativo; y que sin causa que lo justifique sean abonadas mediante ingresos en efectivo, por un número elevado de personas.

3.3.1.3. Actuar por Otro.

Es importante hacer la diferencia entre los delitos comunes, que son aquellos a los cuales los tipos penales no exigen ninguna calidad en específico para que la persona pueda realizarlos; por el contrario, lo que sucede con los delitos especiales, que solo las personas que cumplen con la condición exigida en el tipo pueden cometerlo, por ejemplo: el delito de prevaricato es necesario que quien lo cometa lo haga en su función de Juez, y solo él puede cometer este delito.

¹⁵⁶ Universidad Francisco Gavidia, *La Relación Jurídica Tributaria*, disponible en: http://proyectotributarioufg.blogspot.com/2009_06_01_archive.html?m=1, sitio web visitado el día cinco de octubre de 2016.

Por ello es que en el ámbito del derecho comparado se ha elaborado la cláusula con carácter específica (solo para determinados tipos) o general (en la parte general) que permita trasladar dicha circunstancia a los Intranet que realizan la acción típica actuando en lugar de una persona jurídica o física.

En síntesis y tal como señala Ignacio Berdugo de la Torre, la actuación en nombre de otro, busca solucionar un problema concreto: “las dificultades de imputación que presentan algunos delitos especiales propios cometidos por una persona jurídica”¹⁵⁷, es decir, aquellos tipos que revisten respecto del sujeto activo determinadas calidades y que fundamentan su especial punición en razón de ello. Las actuaciones en lugar de otro no se presentan exclusivamente en los supuestos de representación de personas jurídicas, pues también pueden existir actuaciones en lugar de una persona natural¹⁵⁸.

Terminan atribuyendo responsabilidad penal por el hecho ajeno, y en esta medida, contrarían la naturaleza de la responsabilidad penal como responsabilidad por el hecho propio frente a esta situación, se postula que el “actuar en lugar de otro” surge de un problema de escisión de los elementos del tipo, toda vez que el sujeto que ha realizado la conducta, no posee la calidad especial de autoría que exige el tipo, y quien posee tal calidad no se ha comportado como autor directo o mediato del hecho¹⁵⁹.

3.3.1.4. Responsabilidad Civil Derivada del Delito de Defraudación al Fisco.

La responsabilidad civil que recae el contribuyente que comete algún delito contra el fisco, prevalece a pesar del proceso penal del que pueda ser objeto¹⁶⁰. La responsabilidad penal ocasionada no impedirá que la Administración competente exija el reintegro de la liquidación del tributo.

¹⁵⁷ Ignacio Berdugo De La Torre, *Lecciones de Derecho Penal*, (España: Editorial Praxis, 1997), 115.

¹⁵⁸ Carlos Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico: Parte General*, (España: Editorial Tirant lo Blanch, 1998), 56.

¹⁵⁹ Susana Escobar Vélez, *El Actuar en lugar de otro*, (Colombia: Universidad Escuela de Administración, Finanzas e Instituto Tecnológico, 2006), 14.

¹⁶⁰ Carlos Granados Pérez, *Responsabilidad Civil*, (España: Editorial La Ley Actual, 2010), 68.

Esta liquidación se hará de forma automática en sede administrativa en todos aquellos casos que los casos no sean remitidos a la fiscalía, pero si estos son remitidos para su investigación la liquidación del tributo y el pago complementario de sus accesorios no se realiza en sede administrativa según lo regulado en el Código Tributario en su Art. 183.

En el caso de aquellos casos que puedan configurar delito, se remiten a la vía penal, pues no se va a liquidar la responsabilidad civil en sede administrativa, si no que al finalizar el proceso penal se le condenará al pago de la responsabilidad civil de manera abstracta, por lo que para poder singularizar y liquidar se deberá llegar a los tribunales civil y mercantiles para poder conocer con exactitud el monto de la responsabilidad civil.

3.3.2. Normativa que Regula Acciones Provenientes de Ganancias Ilícitas.

3.3.2.1. Ley Contra El Lavado de Dinero y de Activos.

La ley contra el lavado de dinero y activos data del año 1998, la cual fue creada debido al convenio Centroamericano para la Prevención y la Represión de los Delitos del Lavado de Dinero y de Activos Relacionados con el Tráfico ilícito de Drogas y Delitos Conexos, ratificado por El Salvador en el año de 1997, convención de las Naciones Unidas Contra la delincuencia organizada transnacional (Convención de Palermo), y a la fecha ha sufrido seis reformas, la última en el año de 2015, las cuales se dan en el marco de una condición fundamental que el Estado salvadoreño debe cumplir para poder acceder a la ayuda no reembolsable de \$277 millones de parte del gobierno de los Estados Unidos a través del programa Fondos del Milenio, mejor conocido por FOMILENIO¹⁶¹.

“Esta ley tiene por objetivo prevenir, detectar, sancionar y erradicar el delito del lavado de dinero y de activos, así como su encubrimiento. En otras palabras, lo

¹⁶¹ Pedro Arieta Iglesias, *El Lavado de Dinero y como Las Nuevas Obligaciones nos Afectan s Todos*, disponible en: <http://www.enfoquejuridico.info/wp/expresiones/opinion/el-lavado-de-dinero-y-como-las-nuevas-obligaciones-de-la-ley-afectan-a-todos/> publicado el 20 de noviembre 2015, sitio web visitado el 23 de octubre de 2016.

que se busca es que las empresas no sean utilizadas para lavar dinero en ninguna de sus formas y etapas, ya que se ha detectado que tanto personas jurídicas y naturales han sido utilizadas como medios de blanqueo de capitales a través de la comercialización de bienes, productos y servicios.¹⁶²

El lavado de dinero, por lo general, se lo asocia con las actividades del narcotráfico, no siendo esta acepción la correcta, ya que no solo se encuentra relacionado al mismo, sino que también se relaciona con cualquier otra fuente ilícita.

3.3.2.1.1. El Bien Jurídico del Delito Previo como Bien Jurídico del Blanqueo de Capitales.

Si bien es cierto el lavado de dinero es un delito autónomo, no debemos hacer caso omiso, que esta conducta requiere como requisito sine qua non la realización previa de otro delito, que será el que origine los bienes o capitales que se pretenden incorporar a la economía legal.

La razón de ser de esta postura se encuentra inevitablemente relacionada al hecho que el blanqueo tiene cierta similitud o afinidad con otras figuras delictivas, como el encubrimiento y la receptación, esta última adopta la “Teoría del mantenimiento”, que se construyó “...para explicar la autonomía de este delito en relación al encubrimiento, sobre la base de que la receptación mantiene o incrementa la lesión o la puesta en peligro del bien jurídico que tutela el delito del que proceden los bienes.

El tipo básico de lavado de dinero y activos tipificado y sancionado en el Art. 4 de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos, es considerado un delito autónomo, lo que implica entre otras cosas, “... que su investigación, enjuiciamiento y fallo se hace independiente de la infracción de que proceda (delito base) y de la jurisdicción territorial en que han sido cometidos”¹⁶³.

¹⁶² *Ibíd.*

¹⁶³ Norma Bautista et. al., *Aspectos Dogmáticos, Criminológicos y Procesales Del Lavado De Activos*, (República Dominicana, Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional, Editorial Mediabyte, S.A, 2005), 154.

Ahora bien, pese a la innegable autonomía del delito de blanqueo, respecto del delito previo del que proceden los capitales a blanquear; no se puede negar tampoco, la necesaria y vital vinculación o correlación entre el delito previo y el delito de blanqueo, porque los bienes o derechos relacionados, que se depositen, retiren, convierten o transfieren, así como los bienes o valores sobre los que se realice cualquier operación, transacción, acción u omisión; son producto de un delito previo; "... por lo que existe entre ambas infracciones una vinculación necesaria, ya que el delito precedente le aporta la esencia al delito de lavado¹⁶⁴.

Lo anterior en el sentido, que por definición propia el delito de lavado de dinero, es una infracción que requiere la comisión de un delito previo, que genere bienes para que posteriormente sean blanqueados; es decir el delito previo es un elemento del tipo objetivo del delito de lavado de dinero o blanqueo de capitales, y por ende es un extremo que debe ser acreditado en un proceso penal instruido por esta clase de delito, pues " solo se puede imputar el lavado de bienes cuando se halle comprobada la comisión de un crimen previo¹⁶⁵.

No obstante, lo anterior, es innegable que el lavado de dinero al dar apariencia legítima a las ganancias procedentes de los delitos previos, incide en estos, favoreciéndolos, convirtiéndose en un factor criminógeno de primer orden, pero eso no significa, que el lavado sea una conducta apta por sí misma de poner en peligro o mantener una situación de riesgo para los bienes jurídicos protegidos por los delitos previos, como si lo hacen las respectivas conductas delictivas previas. La redacción de dicho artículo nos indica, que los capitales a blanquear pueden tener su origen de diversos delitos que tutelan bienes jurídicos heterogéneos, para ese efecto véase tal disposición:

Art. 6.- Estarán sometidos a la presente Ley toda actividad delictiva generadora de lavado de dinero y de activos, y de manera especial en lo que fuere aplicable los siguientes delitos:

¹⁶⁴ *Ibíd.*

¹⁶⁵ Ricardo Pinto, et. al., *El Delito De Lavado de Activos Como Delito Autónomo*, (Washington D.C: Organización De Los Estados Americanos, 1998), 52.

- a) Los previstos en el capítulo IV de la Ley Reguladora de las Actividades Relativas a las Drogas;
- b) Comercio de personas;
- c) Administración fraudulenta;
- d) Hurto y Robo de vehículos;
- e) Secuestro;
- f) Extorsión;
- g) Enriquecimiento ilícito;
- h) Negociaciones ilícitas;
- i) Peculado;
- j) Soborno;
- k) Comercio ilegal y depósito de armas;
- l) Evasión de impuestos;
- m) Contrabando de mercadería;
- n) Prevaricato;
- o) Estafa; y,
- p) Todo acto de encubrimiento y legalización de dinero o bienes procedentes de actividades delictivas.

De la disposición legal supra relacionada, se informa que carece de importancia la naturaleza del ilícito penal generador, pues el propio precepto en su literal p), nos indica con una cláusula abierta, que la procedencia del dinero o bien puede devenir de cualquier delito. “De hecho lo que el artículo 6 hace es someter al ámbito de aplicación de esta ley toda actividad delictiva generadora de lavado de dinero y de activos, es decir, medios capaces de producir un rendimiento económico o convertirse ellos mismos en un rendimiento de tal índole.

De ese precepto legal se infiere, que al legislador salvadoreño le es indiferente la naturaleza del delito previo generador de los capitales a blanquear.

En lo que respecta al ordenamiento jurídico, es criticable el hecho que ni la ley contra el lavado de dinero y activos, ni Código Penal, establezcan una disposición

legal que regule expresa o tácitamente el criterio de la accesoriadad limitada, porque ese silencio del legislador conlleva a interpretar que el delito en el que tienen origen los bienes, debe ser una acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible; y por ende si en tal conducta delictiva falta uno de esos elementos, los bienes derivados de la misma no serían idóneos para constituir el objeto material del delito de blanqueo.

Consecuencia de lo anterior es, que serán impunes las conductas de blanqueo que recaigan sobre bienes que proceden de acciones u omisiones previas típicas y antijurídicas, que no sean culpables porque el autor sea inimputable, o en caso que, siendo típicas, antijurídicas y culpables, no sean punibles por la concurrencia de una excusa absolutoria.

Una interpretación como la anterior conlleva a consecuencias indeseables, como injusticia e impunidad, por las razones antes expuestas; no obstante esa laguna legislativa, se hace necesario buscar una solución que esté acorde con el objeto que persigue la ley contra el lavado de dinero y activos, es decir, prevenir, detectar, sancionar y erradicar el delito de lavado de dinero y activos y su encubrimiento; pues de no ser así, ese objeto quedaría con un ámbito de aplicación muy restringido, si se interpreta que los bienes han de proceder de una acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible.

El dinero y los activos obtenidos de manera ilegal pretenden ser blanqueados, introduciéndolos como lícitos, y esta ley regula muchas formas en que eso puede suceder, es ahí donde pueden surgir los delitos contra el fisco, pues los ingresos provenientes de actividades ilícitas intentan ser pasados como ingresos lícitos y son declarados como tal para poder ser blanqueados.

En este punto es necesario aclarar que resulta necesario distinguir cuando se encuentra frente a un mero delito de defraudación del fisco, o si por el contrario la defraudación al fisco se realiza por una causa mayor, es decir si se cometen delitos de defraudación al fisco no con esa intención si no por el contrario, para intentar

blanquear dinero o activos provenientes de otros ilícitos; en ese caso no estamos ante delitos de defraudación al fisco si no ante delitos de lavado de dinero.

De igual manera, es necesario aclarar que este delito es un delito principal, no un delito accesorio, su existencia no depende de algún delito contra el fisco; por el contrario, es probable que la comisión de un delito contra el fisco se realice para poder cumplir con el delito de lavado de dinero, es decir que el delito contra el fisco sea el medio para llegar al fin de lavar dinero.

3.3.2.2. Ley Especial de Extinción de Dominio y de La Administración de Los Bienes de Origen o Destinación Ilícita (LEEDABODI).

La Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita, la cual fue aprobada en 2013, como parte de uno de los puntos señalados, en relación a la mejora del clima jurídico y de inversiones en El Salvador, en el marco de la aprobación del FOMILENIO II., la Ley de Extinción de Dominio permite que el Estado pueda extinguir bienes o patrimonios producto de actividades ilícitas, pero por otro lado el derecho de propiedad está protegido por la Constitución, siempre y cuando sea adquirido legalmente, por ello se debe comprender la diferencia a la hora de determinar lo lícito de lo ilícito¹⁶⁶.

La incorporación de la extinción de dominio como una institución jurídica dirigido contra los bienes de origen o destinación ilícita, como tal, es un instrumento de política criminal que busca complementar el conjunto de medidas institucionales y legales adoptadas en nuestro país.

Por y una respuesta eficaz contra el crimen organizado, ya que integran la riqueza derivada de la actividad criminal, el punto de partida del ejercicio fue el derecho a la propiedad que toda persona tiene y del cual nadie puede ser privado arbitrariamente, en esa medida, la extinción de dominio reafirma la aplicación y reconocimiento de ese derecho, en el entendido que los bienes adquiridos con

¹⁶⁶ Ley Modelo Sobre Extinción De Dominio, del Programa de Asistencia Legal en América Latina y el Caribe, (Colombia, Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, 2011).

capital ilícito no adquieren legitimidad ni pueden gozar de protección legal. La extinción de dominio se declara mediante sentencia judicial cuando se acredita, que los bienes proceden directa o indirectamente de una actividad ilícita¹⁶⁷.

La ley especial de extinción de dominio, es un mecanismo mediante el cual el Estado puede perseguir los bienes de origen ilícito a través de la vía judicial para declarar la pérdida del derecho de propiedad.

Es importante destacar la relevancia de esta ley, ya que es un instrumento esencial para la ejecución de las estrategias contra el crimen organizado en la desarticulación de organizaciones y redes criminales, además de detener los efectos que genera el flujo de recursos ilícitos en la sociedad.

Es necesario tener en cuenta que la ley se aplica sobre bienes y no del titular del bien, que provengan o se destinen en actividades que estén relacionadas o conexas a la delincuencia organizada.

Por lo tanto, la ley está dirigida a afectar patrimonialmente a la delincuencia, ya que ha sido concebida como una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas o que deterioran gravemente la moral social. Por tal sentido, la pérdida de la propiedad por actividades ilícitas no alcanza legitimidad ni puede gozar de protección legal, por ser obtenido de hechos criminales.

Esta modalidad es de carácter real, es decir, se dirige contra los bienes y no es de naturaleza penal, es decir, no va contra las personas sino contra los bienes, se aplica entonces sobre aquellos objetos, instrumentos, efectos o ganancias que por fundadas evidencias se presume son producto directo o indirecto de actividades delictivas.

¹⁶⁷ Corte Constitucional de Colombia, sentencia con referencia C-459/11, p. 2, establece una definición de extinción de dominio la cual dice: "La extinción del dominio ha sido definida por esta Corporación como una institución autónoma, constitucional, de carácter patrimonial, que permite al Estado mediante un proceso judicial que no es de carácter penal, rodeado de todas las garantías procesales, desvirtuar el derecho de propiedad de quien dice ostentarlo, debido a que nunca lo ha adquirido en razón del origen ilegítimo y espurio de su adquisición. La extinción implica que los bienes objeto de la misma pasen a ser propiedad del Estado, quien, en virtud de la decisión judicial, no debe pagar indemnización o retribución alguna por el bien que recibe. Es una restricción legítima de la propiedad".

La extinción se aplica sobre los bienes directamente o indirectamente provenientes del ilícito, o los utilizados como instrumento, o sobre aquellos con los cuales ha intentado mezclarlos o encubrirlos.

También procede sobre bienes de la titularidad del agente del delito cuando se determine que el mismo ha generado efectos o ganancias, sobre las que se mantienen ocultos, o han sido transferidos a terceros. Por tanto, el concepto de extinción de dominio es una consecuencia patrimonial de las actividades ilícitas consistente en: la pérdida del derecho de dominio a favor del Estado sin contraprestación ni compensación de naturaleza alguna para su titula inmersa en el Código Penal y Procesal Penal, así como también en leyes especiales¹⁶⁸.

La naturaleza jurídica del procedimiento de extinción de dominio, como sucede con cualquier institución procesal, se pretende analizar los aspectos que caracterizan esta institución, en la doctrina sea expuesto diversas teorías para determinar la estructura, funcionalidad y categoría jurídica a la que pertenece un proceso, es la misma ley la que de manera expresa destaca la naturaleza de este procedimiento al calificarla de autónoma¹⁶⁹, independiente, jurisdiccional y real¹⁷⁰.

Su autonomía es relativa la ley regula cláusulas de remisión al código procesal penal¹⁷¹ y el código procesal civil y mercantil¹⁷². Así, en el procedimiento especial de extinción de dominio a pesar de ejercerse la acción real en la persecución de bienes, ello no implica que no se involucren personas para reclamar derechos sobre estos. A éstos últimos se les denomina afectados, mas no imputados como en el proceso penal.

¹⁶⁸ Ley Especial De Extinción De Dominio Y De La Administración De Los Bienes De Origen O Destino Ilícita, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013).

¹⁶⁹ LEDAB, Art. -3.- “Las disposiciones de la presente ley son de orden público y de interés social”. Y es de Orden público porque va orientado al conjunto de principios e instituciones para la organización social de un país y que inspiran su ordenamiento jurídico.

¹⁷⁰ LEDAB, Art. -9.- La acción de extinción de dominio es de naturaleza jurisdiccional, de carácter real y de contenido patrimonial en cuanto se dirige contra bienes de origen o destinación ilícita.

¹⁷¹ LEDAB, Art. 38.- El tribunal especializado excluirá la prueba obtenida con violación de derechos fundamentales, sin perjuicio de aplicar los casos de excepción a la regla de exclusión probatoria previstos en el Código Procesal Penal.

¹⁷² LEDAB, Art. 101.- En lo no previsto en la presente Ley, serán aplicables las normas y procedimientos contenidos en el Código Procesal Civil y Mercantil, salvo las excepciones establecidas en esta Ley.

Por su parte, la acción de extinción de dominio como ejercicio de un derecho ante el Estado para reclamar algo frente a un particular o frente al Estado mismo, independientemente de quién ejerza ese derecho, se corresponde con el ejercicio de la pretensión del Estado, es decir, el sujeto activo de la acción vendría a identificarse con el Estado, puesto que se constituye en accionante y demandante de esa pretensión.

El objeto del proceso de extinción de dominio no es el mismo objeto del proceso penal, ya que el primero pretende declarar, mediante sentencia judicial, la pérdida del derecho de dominio a favor del Estado, es decir, el proceso está encaminado a determinar la existencia de uno de los supuestos contenidos en la ley de extinción de dominio, a través de la identificación y ubicación de bienes, la relación o nexo entre uno de los presupuestos determinados en la ley, los bienes y la actividad ilícita, en cambio el segundo se refiere al enjuiciamiento de una supuesta acción u omisión aparentemente delictiva para determinar, en su caso, con carácter de certeza delictiva y la responsabilidad criminal declarando la culpabilidad o inocencia del mismo, es decir, que el proceso penal procede en contra del sujeto que realizó la acción delictiva y el de extinción de dominio procede en contra los bienes.

Entre las finalidades especiales del proceso están: evitar la continuidad de las actividades ilícitas; evitar el enriquecimiento ilícito o indebido; evita que el delincuente y el crimen organizado tengan ventajas sobre las personas que respetan la ley e invierten lícitamente sus recursos y asumen riesgos en sus inversiones; evita la competencia desleal contra personas legalmente constituidas; evita la Corrupción y riesgos de ser un paraíso fiscal como país, dañando el desarrollo.

Asimismo, la función del proceso de extinción de dominio, el Estado debe cumplir una doble misión: La prevención general: disuadir a los ciudadanos de adquirir bienes a través de actividades ilícitas porque ellos jamás gozaran de la protección del estado, y; la prevención especial: pérdida de todos los bienes adquiridos de manera ilícita.

Por ende, el objeto del proceso de extinción de dominio pretende declarar, mediante sentencia judicial, la pérdida del derecho de dominio a favor del Estado con el fin de mantener la armonía del orden económico y social, el cual se vería afectado por la ilegitimidad en la adquisición o destinación ilícita de los bienes, por lo tanto, es necesario establecer contra que delitos procede la acción de extinción de dominio.

Es necesario tener en cuenta que la ley se aplica sobre bienes que provengan o se destinen en actividades que estén relacionadas o conexas a la delincuencia organizada¹⁷³, como lo es:

- a) Lavado de dinero y activos que son los fondos, bienes o derechos relacionados que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas, para ocultar o encubrir su origen ilícito¹⁷⁴.
- b) El crimen organizado donde la delincuencia se caracteriza por provenir de un grupo estructurado de dos o más personas con el propósito de cometer uno o más delitos¹⁷⁵.
- c) Las maras o pandillas, agrupaciones, asociaciones y asociaciones de naturaleza similar recaen sobre los bienes muebles e inmuebles, valores, dinero en efectivo, derechos, ganancias y ventajas que forman parte de la actividad delictiva¹⁷⁶.
- d) Actos de terrorismo recae sobre los fondos y activos utilizados o que se haya tenido la intención de utilizar para cometer cualquiera de los delitos y los bienes que sean objeto del delito o el producto o los efectos del mismo. Tráfico de armas, consiste en la introducción al territorio nacional, en forma clandestina, de armas, municiones, cartuchos,

¹⁷³ LEDAB,- Art. 5.- La presente ley se aplicará sobre cualquiera de los bienes que se encuentran descritos en los presupuestos que dan lugar a la extinción de dominio y provengan de o se destinen a actividades relacionadas o conexas al lavado de dinero y activos...

¹⁷⁴ Ley Contra El Lavado De Dinero Y Activos, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

¹⁷⁵ Ley Contra El Crimen Organizado Y Delitos De Realización Compleja, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2007).

¹⁷⁶ Ley De Proscripción De Maras, Pandillas, Agrupaciones, Asociaciones Y Organizaciones De Naturaleza Criminal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2010).

explosivos y materiales de uso exclusivo del Ejército. El Tráfico y trata de personas, que forma parte de una organización con ánimo de lucro es decir que recae sobre el patrimonio que se obtiene de esa actividad¹⁷⁷.

- e) Delitos relacionados con drogas, recae sobre los bienes muebles e inmuebles, vehículos, instrumentos, equipos, valores, dinero y demás objetos que se utilicen, así como los diversos bienes o valores provenientes de tales acciones¹⁷⁸.
- f) Delitos informáticos de la corrupción, son actos dirigidos contra la confidencialidad, la integridad y la disponibilidad de los sistemas informáticos, redes y datos informáticos, así como el abuso de dichos sistemas, redes y datos.
- g) Delitos relativos a la hacienda pública como lo son: evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos; la falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, y todas aquellas actividades ilícitas que generen beneficio económico u otro beneficio de orden material, realizados de manera individual o colectiva, o a través de grupos delictivos. También se aplica a aquellos bienes en el que no esté justificado como fue que se incrementó un patrimonio.

En consecuencia, la ley está dirigida a afectar patrimonialmente a la delincuencia en cualquiera de sus modalidades, a través de la extinción de dominio sobre los bienes ilícitamente obtenidos o destinados a actividades ilícitas, en tal sentido es indispensable establecer cuando procede la acción de extinción de dominio.

¹⁷⁷ Ley Especial Contra Actos De Terrorismo, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006).

¹⁷⁸ Ley Reguladora De Las Actividades Relativas A Las Drogas, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2003).

Los presupuestos de extinción de dominio¹⁷⁹, deben ser entendidos como circunstancias ilícitas que recaen sobre los bienes (no sobre sus titulares), que conllevan una consecuencia jurídica, estas circunstancias ilícitas hacen relación al origen y destinación ilícita del bien.

La relación que guarda esta ley con los delitos en cuestión, radica en que como ya se ha visto en líneas anteriores, lo punible en los delitos contra el fisco no es la deuda, sino más bien el engaño o fraude hacia el fisco el cual puede manifestarse en cualquiera de las obligaciones de estos; en muchas de las ocasiones el fraude que realiza el contribuyente radica en que está intentando ocultar algún bien adquirido o algún incremento en su patrimonio de manera ilícita, y al no poder declararlo opta por defraudar al fisco cometiendo cualquiera de los delitos que han sido previamente estudiados.

Por tal razón, si un contribuyente no manifiesta la existencia de un aumento en su valor patrimonial o no acredita fehacientemente su causa, o la fuente que originó el incremento de sus activos, es ahí donde se relaciona el contenido de los delitos relativos a la hacienda pública, por no poder justificar que el patrimonio proviene de causas lícitas, de tal motivo se entiende que se ha generado de actividades ilícitas provocando la defraudación al fisco.

Cabe aclarar que este delito es un delito principal, y su existencia no depende del delito contra el fisco, si no por el contrario, y según expresado supra el delito contra el fisco podría ser un medio para llevar a ocultar patrimonios que provienen de causas ilícitas.

3.4. Resoluciones Judiciales de la Excusa Absolutoria.

La resolución judicial, es el acto procesal proveniente de un tribunal, mediante el cual resuelve las peticiones de las partes, o autoriza u ordena el cumplimiento de decisiones determinadas en sede judicial, a continuación se desarrolla decisiones, sobre la figura de la excusa absoluta.

¹⁷⁹ LEDAB, Artículo. -6.- Son presupuestos de la procedencia de la acción de extinción de dominio.

3.4.1. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con referencia: 15-R-94.

El Juez Ejecutor en su informe manifiesta que se han cometido una serie de irregularidades en el proceso que se instruyó contra el favorecido¹⁸⁰; irregularidades que, a juicio de este Tribunal carecen de fundamento legal por cuanto, al estudiar el mencionado informativo se concluyó que en el mismo se aplicaron debidamente cada una de las distintas disposiciones legales que se establecen en la Ley Penal respecto a la averiguación de hechos delictivos como el planteado en el presente caso; por lo que queda claro que las actuaciones denunciadas no constituyen infracción al debido proceso de ley por estar apegadas a derecho. Por lo anterior, esta Sala resuelve: Habiendo operado la EXCUSA ABSOLUTORIA que prescribe el Artículo 247 del Código Penal (Código Penal Derogado) a favor del imputado, confirmase su libertad.

3.4.2. Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, con referencia: 134-A-98.

La falta de liquidación o tasación de los impuestos reclamados en el juicio penal, presupuesto básico para ingresar el monto exigido, impedía hacer uso del beneficio de la EXCUSA ABSOLUTORIA, pues el Colector de Tesorería se negaba a recibir el pago por falta de la orden misma emitida en legal forma y el Juez del caso se declaró incompetente para emitir el respectivo mandamiento de ingreso. La potestad de liquidación oficiosa de impuestos para que tenga certeza jurídica corresponde a la Dirección General, y a partir de su existencia el Juez tenía que procesar a los imputados. Dado, por un lado, que en el caso de autos hacía falta la liquidación de impuestos de parte de esa oficina y el Juez supuestamente conocía el monto de la deuda tributaria, éste carecía de potestad para liquidarlo; y, si por otro, el pago de lo adeudado libraba de responsabilidad penal a los miembros de la Junta Directiva en base a la EXCUSA ABSOLUTORIA, no se contaba con la

¹⁸⁰ Sala De Lo Constitucional, *Habeas Corpus*, con referencia 15-R-94, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1994).

tasación del impuesto ni orden emitida para efectuar su pago. La irregularidad administrativa expuesta, además de impedir hacer efectiva la EXCUSA ABSOLUTORIA restringía de esa forma los derechos de los imputados; por tal razón y la desesperación de los detenidos, no quedó otra alternativa que ingresar la deuda reclamada por medio de los formularios de declaración del citado impuesto, en los que se anotaron las cifras certificadas por el Director General como deuda a cargo de su mandante en el oficio de fecha quince de agosto de mil novecientos noventa y siete, librado a la Fiscalía General de la República. En base a los formularios mencionados, el señor Colector de Tesorería recibió el pago y de esa forma también lo aceptó el señor Juez Primero de Hacienda, para admitir la EXCUSA ABSOLUTORIA, contenida en el Art. 247 del Código Penal (Derogado), a favor de los detenidos y librar de responsabilidad penal a la Sociedad contribuyente¹⁸¹.

3.4.3. Juzgado Noveno de Paz de San Salvador, con referencia: 53-1R-14.

Juez interino procede a resolver en esta etapa de audiencia lo referente al incidente planteado por parte de la defensa técnica, tal como constan los pagos efectuados y corroborados por parte de la representación fiscal, además de lo expuesto por parte de la defensa técnica, no hay forma de sustenta la acusación fiscal, en virtud de haberse cumplido satisfactoriamente al fisco, no se impondrá pena, en virtud que los procesado ha hecho uso de la EXCUSA ABSOLUTORIA, señalada en el artículo 252 del Código Penal y como resultado de ello, la defensa técnica han plantado la excepción perentoria de previo y especial pronunciamiento señalado en el artículo trescientos doce numeral dos, por lo que al no poder a futuro imponer pena alguna y al haberse retribuido al fisco lo evadido, se vuelve imposible sustentar la acusación fiscal, así mismo hace invalido el Principio Sancionador del Derecho Penal, por lo tanto este Juzgado tiene por planteada la Excusa Absolutoria y en uso de sus facultades el suscrito juez, con principio de lura Novit Curia y de conformidad a los artículos 312 N° 2, 313, 314, relacionados con los artículos 317,

¹⁸¹ Sala De Lo Contencioso Administrativo, *Proceso Contencioso Administrativo, con referencia 134-A-98*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1998).

350 N° 2 del Código Procesal Penal, RESUELVE: Debido al planteamiento de la EXCUSA ABSOLUTORIA del artículo 252 Código Penal, Admítase la excepción perentoria y por lo tanto se dicta el Sobreseimiento definitivo, a favor de los procesados...por el delito de EVASIÓN DE IMPUESTO, previsto y sancionado en el artículo 249-A N°3 y 5 del Código Penal, en perjuicio de LA HACIENDA PÚBLICA¹⁸².

¹⁸² Juzgado Noveno De Paz De San Salvador, *Resolución Estimatoria, con referencia 53-1R-14*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

CAPÍTULO IV

PROCEDIMIENTO DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA

En este capítulo se realiza el procedimiento administrativo y el proceso penal, atendiendo al principio de prejudicialidad que debe aplicarse al momento de percibir si se ha cometido un delito o no; además de ello se estudia cada una de las etapas tanto en sede administrativa como en la penal, haciendo hincapié los momentos en los cuales se detecta que se ha cometido un delito fiscal en sede administrativa, hasta los momentos en los cuales se puede solicitar la aplicación de la excusa absolutoria en sede judicial.

4.1. Procedimiento a Priori a la Excusa Absolutoria.

4.1.1. La Administración Tributaria.

La administración tributaria o propiamente denominada como el Ministerio de Hacienda, en la cual tiene unidades internas o direcciones, responsable de la administración y recaudación de los impuestos, destacando entre ellas, la Dirección General de Impuestos Internos, encargada aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales.

Es por ello, es la primera entidad que conoce sobre la existencia de un delito relativo a la Hacienda Pública es el Ministerio de Hacienda con la ayuda de la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, es en esta unidad que tiene realizar el analices o la investigación pertinente para la detección de un delito por parte del contribuyente.

4.1.2. Procedimiento Administrativo.

El procedimiento administrativo es una determinada y normada combinación de actos con efectos jurídicos causalmente vinculados entre sí, constitutiva del cauce a través del cual se cumple la actividad de la Administración Pública dirigida directamente a producir consecuencias en el mundo jurídico, para lograr el cumplimiento de normas dirigida a la administración.

El procedimiento administrativo le compete a la misma administración pública, según el mandato constitucional¹⁸³. Para algunos delitos relativos a la Hacienda Pública se debe de agotar la vía administrativa y este se entiende agotada, cuando se han interpuesto en tiempo y forma los recursos pertinentes, cuando la ley lo establezca expresamente o cuando no contemple la posibilidad de interponer recurso alguno contra el acto impugnado que cause agravio.

El fundamento principal del agotamiento de la vía administrativa se encuentra en la potestad de auto tutela que posee la Administración Pública. Tal privilegio le permite a la Administración Pública dirimir, sin intervención de un tercero imparcial e independiente, los conflictos de interés que surjan con los administrados¹⁸⁴.

Bajo esta línea de argumentación, antes que el particular acuda a la vía jurisdiccional debe dilucidar la controversia ante la Administración Pública para que esta determine, en función de las alegaciones planteadas, si se modifica, reforma, sustituye, anula o revoca el acto impugnado, todo con el propósito de evitar un proceso con las complicaciones y costos que el mismo supone. Pero es de hacer notar que hay ciertos casos que estrictamente se debe agotar la vía administrativa, antes de proceder a declararlo como delito e iniciar el proceso penal correspondiente.

Esto se establece en el artículo Art. 251-A, del Código Tributario que para proceder en los casos de conducta delincuenciales constitutivas de delitos de defraudación al fisco serán los siguientes casos:

- a) Declarando información falsa o inexacta¹⁸⁵;

¹⁸³ Luris Jazmín Arteaga Chávez, et. al., "La Necesidad De Crear Una Ley De Procedimientos Administrativos Uniforme", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 2008), 79.

¹⁸⁴ Ernesto Jinesta, *El Agotamiento de la Vía Administrativa y los Recursos Administrativos*, (Revista IVSTITIA, Nos. 169-170, enero-febrero, 2001, también en <http://www.ernestojinesta.com/>, sitio web visitado el día 20 de octubre de 2016), 9.

¹⁸⁵ Código Penal, Art. 249-A numeral 3.- Declarando Información Falsa O Inexacta.

- b) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello¹⁸⁶;
- c) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido¹⁸⁷;
- d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos¹⁸⁸;
- e) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden¹⁸⁹; y
- f) Falsedad ideológica, cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales¹⁹⁰.

En estos casos, se exige el previo agotamiento del proceso en sede administrativa, antes de iniciarlo en sede penal; todos lo demás casos en relación, será la administración tributaria, que cuando tenga el conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la fiscalía general de la república.

4.1.2.1. Procedimiento de Fiscalización.

La administración pública, es la encargada de la recaudación de los tributos como anteriormente hemos establecido, para lo cual, esta entidad debe enmarcar objetivos que vayan encaminados a disminuir la defraudación fiscal, por lo tanto, el Ministerio de Hacienda se le faculta realizar un conjunto de actuaciones para

¹⁸⁶ Código Penal, Art. 249-A numeral 4. - Excluyendo U Omitiendo Declarar Hechos Generadores Estando Obligado A Ello.

¹⁸⁷ Código Penal, Art. 249-A numeral 7. - Declarando Costos O Gastos, Compras, Créditos Fiscales U Otras Deducciones, Hechos O Circunstancias Que No Han Acontecido.

¹⁸⁸ Código Penal, Art. 250-A, inciso segundo, literal d. - Excluyendo U Omitiendo Declarar Ingresos.

¹⁸⁹ Código Penal, Art. 250-A, inciso segundo, literal f. - Aumentando Las Operaciones Efectivamente Realizadas, Empleando Valores O Precios Superiores O Inferiores A Los Que Corresponden.

¹⁹⁰ Código Penal, Art. 284, inciso tercero. - Si los documentos referidos en el inciso anterior acreditaren como emisores a sujetos que no se encuentran inscritos en el registro de Contribuyentes de la administración tributaria; contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él, la sanción se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado en el inciso anterior.

determinar si los sujetos pasivos están cumpliendo con sus obligaciones tributarias¹⁹¹.

Ese conjunto de actuaciones que realiza el Ministerio de Hacienda es denominado como el “Proceso de Fiscalización”, que es definida como: el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho¹⁹².

4.1.2.1.1. Gestiones Preliminares.

4.1.2.1.1.1. Unidad de Selección de Casos.

Esta entidad que integra la Dirección General de Impuestos Internos es la encargada de estudiar, implementar y controlar las gestiones financieras de los contribuyentes, recopilando información dentro de la administración pública para detectar sujetos pasivos potenciales a fiscalizar, ya sea por errores en declaraciones, por denuncia o por petición de algún tercero que ha detectado una inconsistencia con las finanzas de la empresa¹⁹³.

Cuando es detectado la existencia de un contribuyente que ha actuado de forma incorrecta en las finanzas de la empresa y se ha obtenido la información con la cual se colabora las inconsistencias financieras, esta unidad traslada el caso a la Dirección de Fiscalización, para que inicie las actuaciones para establecer la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo.

¹⁹¹ Iris Esmeralda Chávez Reyes, et. al., “Etapas del Proceso de Fiscalización y Liquidación Oficiosa del Impuesto por Parte de La Administración Tributaria”, (Tesis de Grado, Facultad de Ciencias Económica, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 2.

¹⁹² Código Tributario, Art. 174, inciso séptimo. - El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la administración tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho.

¹⁹³ Ministerio de Hacienda, Estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda, en <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/LAIP/MarcoNormativo/EstructuraOrganica>, sitio web visitado el día 1 de noviembre de 2016.

4.1.2.1.1.2. Dirección de Fiscalización.

Esta dirección se encarga de recibir el caso por parte de la Unidad de Selección de Casos que ha detectado la sospecha de un contribuyente que ha tenido inconsistencia en las finanzas y posible defraudador de la recaudación tributaria.

Cuando el caso se encuentra en la dirección de fiscalización esta se encarga de determinar a qué subdirección le corresponde el caso específico, en la que tenemos: la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes, la Subdirección de Medianos Contribuyentes y la Subdirección de Otros Contribuyentes¹⁹⁴.

La subdirección correspondiente del caso, este se encarga de buscar toda la información del contribuyente en el Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT) y en el Sistema de Integración del Tesoro Público (SITEP) para poder designar el auditor que realizar el trabajo de campo para determinar la existencia de una defraudación fiscal.

4.1.2.1.1.3. Auto de Designación de Auditor.

Es el nombramiento que realiza la Dirección General de Impuestos Internos, facultando a una persona para que revise, examine y evalúe los resultados financieros de una institución o entidad con el propósito de informar o dictaminar acerca de la correcta administración e informando cualquier sospecha de actuaciones con fines ilegales¹⁹⁵.

El Auto de designación de Auditor debe tener los siguientes elementos:

- a) Identificación del sujeto pasivo, al que se le efectuara la fiscalización.
- b) De que períodos o ejercicios se le fiscalizará.

¹⁹⁴ *Ibíd.*

¹⁹⁵ Raquel Abigail Díaz Pineda, et. al., “El Procedimiento De Liquidación De Oficio Como Mecanismo De Prevención Para Disminuir La Evasión Fiscal Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2016), p. 51.

- a) El impuesto.
- b) Obligaciones que serán objeto de investigación.
- c) El nombre del auditor o auditores que realizaran la fiscalización, correspondiéndole por ley la emisión del auto de designación al Sub-Director General de Impuestos Internos, pero por delegación firma el Jefe del departamento de cada unidad fiscalizadora¹⁹⁶.

4.1.2.1.1.4. Requerimiento de Exhibición de Información.

El requerimiento es el acto por el cual el funcionario de la administración pública solicita toda la documentación o información relacionada con las operaciones de la empresa del contribuyente para que la ponga a disposición del equipo de auditores nombrados para realizar el estudio.

Los documentos que puede solicitar el auditor puede ser información relacionada a aspectos contables y documentos de soporte de la empresa, además pueden solicitar documentos de análisis información de registros extracontables como lo son los contratos de naturaleza mercantil, laboral entre otros.

La exhibición que realiza el contribuyente es determinada por el artículo 139 del Código Tribunal, que nos establece que es obligación del sujeto pasivo llevar una contabilidad formal, es decir, contar con la documentación de respaldo de sus operaciones en el debido orden y a la disponibilidad para ser exhibidos o presentados cuando la Administración Tributaria lo requiera¹⁹⁷.

4.1.2.1.2. Notificación de la Designación de Auditor.

Es el acto jurídico por el cual la Dirección General de Impuestos Internos se comunica o informa legalmente con el sujeto pasivo, es decir la persona natural o jurídica obligada al pago de los impuestos.

¹⁹⁶ Ley Orgánica De La Dirección General De Impuestos Internos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).

¹⁹⁷ Chávez, et. al., Etapas del Proceso De Fiscalización y Liquidación Oficiosa del Impuesto por Parte de La Administración Tributaria, 5.

La notificación no solo es un medio informativo que realiza el Ministerio de Hacienda sino constituye piedra angular de garantías de los derechos del administrado, especialmente en materia tributaria, y se considera que la obligación de notificar deviene del principio de seguridad jurídica y de la necesidad de hacer posible el derecho de defensa, en base a los artículos 165 al 172 del Código Tributario en relación con los artículos 32, 33, 52, 54, 55, 57, 90 y 127 del mismo Código Tributario, y con los artículos 28, 29, 30 y del 109 al 116 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

La notificación se puede realizar de manera¹⁹⁸:

- a) Personal, consistente cuando la persona asignada por la Administración Pública le da aviso al sujeto pasivo sobre el auditor designado.
- b) Esquela, es cuando el sujeto pasivo se niega a identificarse y a firmar la notificación, es decir se niega a recibir el documento por el cual se da por enterado sobre la asignación del auditor y por ellos se procede a fijar la notificación en la puerta de la casa y levantar acta sobre lo sucedido.
- c) Edicto, se utiliza cuando es imposible localizar al sujeto pasivo, la administración fijará en su tablero, o sus dependencias en los departamentos de la República un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por un término de setenta y dos horas, pasadas las cuales se tendrá por hecha la notificación.
- d) Correo Electrónico, este medio es utilizado cuando el sujeto pasivo a través de su servicio de red, le permite recibir el mensaje o notificación de la asignación del auditor, mediante redes de comunicación electrónica.
- e) Publicación en el Diario Oficial, es el medio de comunicación escrito que el Estado utiliza para dar a conocer las normas jurídicas de aplicación a nivel nacional, de tal manera el Ministerio de Hacienda puede utilizar este medio para dar aviso al sujeto pasivo sobre la asignación del auditor.

¹⁹⁸ Código Tributario, Art. 165.- los medios a través de los cuales pueden realizarse las notificaciones de las actuaciones de la administración tributaria son: personalmente, por medio de esquela, por medio de edicto, por medio de correo electrónico o correo certificado, otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible y publicación en el diario oficial o en cualquiera de los periódicos de Circulación nacional.

La notificación que se realizara a una persona natural debe contener los siguientes elementos:

- a) Sujeto pasivo
- b) La persona que esté comisionada ante la Administración Tributaria.
- c) Apoderado
- d) Cónyuge, Compañero o compañera de vida
- e) Hijos mayores de edad
- f) Socio
- g) Dependiente
- h) Encargado del servicio doméstico
- i) Persona Mayor que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado.

La notificación que se realizara a una persona jurídica debe contener los siguientes elementos:

- a) Representante legal
- b) La persona que esté comisionada ante la Administración Tributaria.
- c) Apoderado
- d) Persona que esté al servicio de la sociedad
- e) Persona que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado.

Por lo tanto, la notificación es el medio por el cual se da aviso al contribuyente para la asignación del auditor que elaborara el análisis sobre la administración financiera, para determinar la existencia de operaciones sospechosas, es decir, sobre la existencia de un giro financiero que no corresponde a las ganancias efectuadas por parte de la persona natural o jurídica o actuaciones con el propósito de defraudar al fisco¹⁹⁹.

¹⁹⁹ Díaz, et. al., El Procedimiento de Liquidación de Oficio como Mecanismo de Prevención para Disminuir La Evasión Fiscal del Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación De Servicios, 52.

4.1.2.1.3. Planificación de la Auditoría.

La Administración Tributaria verifica la información contenida en su sistema informático, para obtener la situación tributaria del contribuyente a fiscalizar, así como antecedentes históricos del contribuyente en relación al pago de impuestos o fiscalizaciones previas que se hayan efectuado.

Es en esta etapa donde el auditor realiza la planeación estratégica que se desarrollara en la etapa de ejecución, así como también se implementara el programa de auditoria, es decir, llevar a cabo una evaluación para el control financiero, elaborando ciertas entrevistas al personal de la empresa para poder colaborar la información obtenida al interior de la administración tributaria y establecer similitudes con dichos documentos o información con la empresa que se realizara la auditoría²⁰⁰.

4.1.2.1.4. Ejecución de la auditoría.

El equipo de auditores designados se enfoca a ejecutar de manera técnica, el procedimiento de auditoría, solicitando documentos de soporte, explicación de operaciones contables del profesional de la contaduría pública, entre otros documentos que permiten a establecer sobre la auténtica situación tributaria del contribuyente.

Cuando se obtiene la información requerida, el auditor inicia a vaciar en las cédulas (hallazgo, la comparativa, sumaria, detalle, analíticas, narrativas.) todo lo que proviene de la información proporcionada por la empresa es decir toda la información que puede solicitar según el artículo 173 de Código Tributario.

Es en esta etapa donde se determinan si hay hallazgo, y se empieza a documentar, hasta que se tengan pruebas suficientes para que exista la sospecha de la comisión de algún delito contra el Fisco, para así trasladar el caso a la Fiscalía General de la República, pero si no se detecta existencia de delito se seguirá el

²⁰⁰ *Ibíd.* 53.

proceso hasta que se analice en la etapa de audiencia y apertura a prueba para proceder a liquidar de oficio el impuesto y sus accesorios.

Para que exista la sospecha de la comisión de un delito contra el fisco, y proceda dar a aviso a FGR, debe cumplirse el requisito de procesabilidad el cual consiste en que la Administración Pública debe darse cuenta del mismo por medio del proceso de fiscalización realizado por un auditor designado específicamente para su ejecución. Al darse cuenta la Administración de un posible delito, por el principio de prejudicialidad explicado supra deja de conocer, y remite junto con el aviso del delito a Fiscalía.

El auditor, al sospechar del cometimiento de un delito, realiza su informe según lo establecido en el Art. 174 del Código Tributario Inc. 7, con el informe finaliza la etapa de fiscalización, y se realiza el informe dirigido a Fiscalía.

Cabe mencionar que puede darse el caso, que en una fiscalización sean varios los periodos o ejercicios fiscalizados, y algunos de ellos pueda existir la sospecha de comisión de delito, y en otros no, por lo que algunos periodos o ejercicios se irían por vía administrativa hasta su conclusión, mientras que en otros se daría aviso a Fiscalía, dejarían el contexto administrativo, para someterse al contexto penal, para realizar el correspondiente proceso de investigación a través de la vía penal, designando el caso en concreto a la Fiscalía General de la República.

4.1.2.1.4.1. Requerimientos de Información Probatoria.

Para que la información, documentación o explicaciones, se constituyan en prueba, deben ser requeridas por escrito mediante auto de requerimiento en los cuales se detallan la información, documentación o explicaciones que se solito y de igual forma para que el contribuyente pueda dar respuesta a los requerimientos antes referidos, en la práctica se establece un plazo de 7 días hábiles que se

realizara por escrito firmado por el Contribuyente o por el Representante Legal o Apoderado del mismo²⁰¹.

4.1.2.1.5. Elaboración del Informe de Auditoría.

El informe de auditoría, consiste en una descripción detallada de la investigación, es decir, determinando los señalamientos específicos o los hallazgos que ha encontrado el auditor en el desarrollo del estudio financiero de una empresa, explicando de forma específica²⁰²:

- a) Procedencia de la liquidación de oficio del impuesto, donde se especifica el monto de los impuestos no declarados, lo cual induce a la duda sobre la veracidad de las declaraciones de los períodos tributarios involucrados;
- b) Bases para la liquidación de oficio del impuesto, donde se manifiesta que información se utilizó de base para conocer el hecho generador del impuesto; y
- c) Hecho generador, se describe en forma bien específica las operaciones realizadas que constituyen el hecho generador del impuesto.

El informe es dirigido al Subdirector General de Impuestos Internos, según lo establecido en el artículo 174 del Código Tributario y debe elaborarse en forma sistemática, técnico, con sus bases legales respectivas y sobre todo que sea muy ilustrativo y de fácil interpretación por los usuarios²⁰³.

Cabe aclarar que lo expresado supra no es aplicable en el caso que exista sospecha de cometimiento de algún delito contra el fisco, en tal caso el informe se elaborara de manera diferente, como se puede apreciar a continuación:

²⁰¹ Chávez, et. al., *Etapas del Proceso De Fiscalización y Liquidación Oficiosa del Impuesto por Parte de La Administración Tributaria*, 6.

²⁰² Alberto Armando Hernández Vásquez, et. al., "Actuaciones de La Administración Tributaria en El Ejercicio de sus Facultades de Fiscalización y Control", (Tesis de Grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2013), 33.

²⁰³ Gerardo Alberto Días Ramos, *Procedimiento Administrativo En La Apropiación Indevida De Retenciones Y Percepciones De Impuestos*, (Conferencia presentada en el Coloquio XCVIII: "Procedimiento administrativo y aspectos penales por apropiación indebida de retenciones y percepciones de impuestos, de fecha: 4 de noviembre de 2016, en San Salvador, El Salvador).

CUADRO Nº. 2.

<p>VÍA ADMINISTRATIVA</p>	<p>FIRMAN: Auditor Supervisor Coordinador Subdirector de Cartera.</p>	<p>DIRIGIDO: Subdirector General</p>	<p>NOTIFICAN: Auto de audiencia y apertura a prueba. Efectúa: Valoración de la prueba.</p>	<p>EMITE Y NOTIFICA: Tasación</p>
<p>VÍA PENAL</p>	<p>FIRMAN: Auditor Supervisor Coordinador Subdirector de Cartera.</p>	<p>DIRIGIDO: Director General Subdirector General</p>	<p>AVISO FIRMA DE: Director general. Subdirector general.</p>	<p>DIRIGIDO A: FGR.</p>

4.1.2.1.6. Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba.

Es en esta etapa que se hace del conocimiento al contribuyente, el resultado del informe de auditoría de igual forma se le manifiesta los cargos y las impugnaciones que se le formulan. Si se presenta resultados negativos para el sujeto pasivo se le concederá audiencia en un plazo de cinco días, contados a partir de la notificación para que se presente a la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba y establezca su desconformidad de lo notificado, esto con la finalidad que pueda ejercer su derecho de defensa establecido en los artículos 11 y 14 de la Constitución.

Cuando la audiencia se concedió para establecer la desconformidad del contribuyente se abrirá un término de diez días para aportar prueba que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad.

Al finalizar el termino probatorio la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba, realiza un analices de las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables²⁰⁴.

4.1.2.1.7. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA).

Cuando el sujeto pasivo esta desconforme a la resolución emitida por la unidad de audiencia y apertura a prueba, este puede optar por la interposición de un recurso administrativo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA), según lo manifiesta el artículo 2 de La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas²⁰⁵.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) es un órgano administrativo legalmente constituido para el trámite y resolución de los recursos administrativos, presentados por los interesados en relación a las resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones y las resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Aduanas (DGA)

²⁰⁴ Código Tributario, Art. 186.- Cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

²⁰⁵ Ley De Organización Y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

en materia de liquidación de oficio de impuestos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías²⁰⁶.

Es en esta entidad donde el contribuyente puede establecer sus razones por los cuales no está de acuerdo a las resoluciones emitidas por las otras entidades adscritas a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Además, el TAIIA es el órgano por el cual se puede exigir la deuda tributaria del contribuyente, siempre cuando se compruebe lo contrario para que el sujeto pasivo este obligado a pagar por la deuda que contrajo al no pagar los impuestos que le correspondían.

4.1.2.1.8. Sala de lo Contencioso Administrativo.

En la Sala de lo Contencioso Administrativo es la última etapa por la cual, el contribuyente puede establecer su desconformidad a la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas ya que la Sala de lo Contencioso Administrativo es destinada a regular la actividad de la Administración Pública como atender los recursos de los administrados contra resoluciones de la administración (TAIIA), que consideran injustas, por la razón que el artículo 1 de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, le otorga la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, en este sentido la Sala de lo Contencioso Administrativo puede resolver los actos administrativos (son todas aquellas declaraciones de voluntad realizados por la administración pública en el uso de sus facultades administrativas y no de las facultades reglamentarias)²⁰⁷ que fueron emitidos por otra entidad en materia administrativa²⁰⁸.

²⁰⁶ Marcela Marina Cardona Monterrosa, et. al., "Factores Que Intervienen En La Eficacia Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas En La Resolución Del Recurso De Apelación", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 18.

²⁰⁷ José Antonio García Trevijano, *Los Actos Administrativos*, 2ª Edición, (España: Edit. Civitas, 1991), 98.

²⁰⁸ Ley De La Jurisdicción De Lo Contencioso Administrativo, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1978).

4.1.2.1.9. Unidad de Investigación Penal Tributaria.

En esta unidad tiene como objeto organizar, dirigir, coordinar y autorizar las actividades relacionadas con fiscalizaciones, denuncias de delitos de defraudación al fisco y conexos, solicitudes de cierres de establecimiento y aplicación de medidas precautorias (registro de lugares y secuestro de documentación con trascendencia tributaria) que se remitirán a la Fiscalía General de la República conforme a la normativa legal y normativas contable, financieras y de auditoría, aplicable a cada caso (constitucional, tributaria, penal), con el fin de combatir aquellas conductas que puedan ser constitutivas de delitos contra la hacienda pública y que se apliquen las sanciones pertinentes.

De manera que la Unidad de Investigación Penal Tributaria (UIPT) se encarga de denunciar aquellas conductas que presumiblemente puedan configurar delitos de defraudación al fisco y conexos, verificando que las mismas se encuentren conforme a las normativas legales y técnicas contables y de auditoría, pertinentes, autorizando por medio de firma y sello las que fueran de su competencia y dar el visto bueno en aquellas que deberán ser suscritas por los titulares de la institución, es decir realizan el aviso correspondiente a la Fiscalía General de la República para que ellos conozcan y comiencen las respectivas diligencias iniciales de investigación en los casos de defraudación fiscal²⁰⁹.

Es por ello que la UIPT tiene como función designar, dirigir y coordinar a los auditores y supervisores para que efectúen las fiscalizaciones e investigaciones, respecto de las cuales se tengan indicios que podría aplicarse el principio de prejudicialidad establecido en los artículos 23 inciso segundo del Código Tributario y 251-A inciso segundo del Código Penal.

²⁰⁹ Ministerio de Hacienda, *Unidad de Investigación Penal Tributaria*, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/Manual_Descripciones_de_Puestos/, sitio web visitado el día 18 de noviembre de 2016.

4.2. Sede Judicial de la Excusa Absolutoria.

En El Salvador los casos sobre los Delitos Relativos a la Hacienda Pública son muchos, pero son pocos los que se han resuelto por la excusa absolutoria, según lo previsto en el artículo 252 del Código Penal, ya que es una figura jurídica que no es muy conocida por los que ejercen profesionalmente la defensa jurídica, en este sentido es de escasa aplicación en sede judicial²¹⁰.

CUADRO Nº. 3.

Denuncias Remitidas a FGR por Delitos Contra La Hacienda Pública

ETAPA ACTUAL	AÑO DE REMISIÓN DE DENUNCIA / NÚMERO DE DENUNCIAS												TOTAL
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
CONDENADO			1		1	1		1					4
DEVUELTO A SEDE ADMINISTRATIVA			2	2	1								5
EN INVESTIGACIÓN DE FGR	1	1	11	1		2	5	17	7	6	20	14	85
JUDICIALIZADO						2	8	8	1	2	7		28
NO RECUPERABLE/ NO IMPUTABLE					2								2
PAGADO CON EXCUSA ABSOLUTORIA		2	4	1	1	1	1	3	3	12	1		29
TOTAL	1	3	18	4	5	6	14	29	11	20	28	14	153

4.2.1. Delito fiscal o Infracción Tributaria.

Para determinar que las acciones realizadas por los contribuyentes tengan como resultado algún delito contra la Hacienda Pública, es necesario diferenciar cuando el sujeto pasivo es acreedor a una infracción tributaria y no a un delito.

La infracción Tributaria, constituye una acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien

²¹⁰ Ministerio de Hacienda, Presentación de Reformas a Delitos de la Hacienda Pública, disponible:http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/, sitio web visitado el día 16 de noviembre de 2016.

sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales²¹¹.

En cambio, “la infracción de defraudación tributaria”, es definida por el Código Tributario como toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este Código²¹².

Por lo tanto, la infracción tributaria tiene el interés de proteger la aplicación de leyes que tengan la finalidad de exigir el pago de los tributos, con ello corrigiendo conductas que afecten el incumpliendo de la obligación tributaria que emana del Estado con el sujeto pasivo.

El delito fiscal o los delitos relativos a la Hacienda Pública, son aquellos delitos consistentes en defraudar a la Administración Pública por un importe económico mínimo que va desde los \$2,866 (¢25,000) hasta más de \$ 57,325 (¢500,000) dólares de los Estados Unidos de América.

Ordinariamente, el incumplimiento de las obligaciones fiscales es una infracción administrativa que se sanciona con una multa. Sin embargo, un incumplimiento fiscal grave, como sería el que supere el límite establecido, se considera delito y no infracción.

No hay diferencias sustanciales entre el delito relativo a la Hacienda Pública y las infracciones tributarias. Ambos se diferencian básicamente en el grado de gravedad que alcanzan, según la cuantía del resultado.

²¹¹ Código Tributario, Artículo. 226. - Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales.

²¹² Código Tributario, Artículo. 250. - Constituye defraudación toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco...

En la siguiente tabla se establece ejemplos sobre la diferencia que se establece en la normativa penal y tributaria sobre la defraudación al fisco:

CUADRO Nº. 4.

CÓDIGO PENAL			CÓDIGO TRIBUTARIO	
Delitos	Cantidad	Penas	Infracción	Sanción
Evasión de Impuestos sobre la Renta Art. 249 – A C.Pn.	ϕ 300,000 a 500,000 SVC (\$ 34,395 a \$57,325 USD) + ϕ 500, 000 SVC (\$57,325 USD)	4 – 6 años 6 – 8 años	Presentar o proporcionar a la administración tributaria los datos, informes, antecedentes o justificantes falsos, inexistentes, incompletos, alterados o simulados Art. 241 lit. d	Multa de 0.5 % sobre el patrimonio o capital contable
Evasión de Impuestos que se declaran mensualmente. Art. 249 – A C.Pn.	ϕ 100,000 a 300,000 (\$ 11,465 a \$ 34,395 USD) + ϕ 300, 000 SVC (+ \$ 34,395 USD)	4 – 6 años 6 – 8 años	Ocultar datos en relación a actividades propias del sujeto pasivo. Art. 241 lit. A	Multa de 0.5 % sobre el patrimonio o capital contable
Evasión de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. (12 meses periodos tributarios) Art. 249 – A C.Pn.	ϕ 300,000 a 500,000 SVC (\$ 34,395 a \$57,325 USD) + ϕ 500, 000 SVC (\$57,325 USD)	4 – 6 años 6 – 8 años	Incumplimiento de Obligaciones sobre Registros Contables, Registros Especiales y Registros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios Art. 242 C. T.	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales.
Apropiación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias Art. 250 C. Pn.	ϕ 25, 000 SVC (\$2,866 USD) + ϕ 25, 000 SVC (+ \$2,866 USD)	4 – 6 años 4 – 6 años	Incumplimiento de la Obligación de Retener y Percibir Art. 246 C. T.	Multa = \$ X que haya dejado de pagar.
Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indevidos	+ ϕ 25, 000 SVC (+ \$2,866 USD) Art. 250-A inc. 2 (Obtención por Otros Medios ilegales)	4 – 6 años 6 – 8 años		

Para que exista delito y no infracción administrativa no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad monetaria mínima fijada por el Código Penal, sino que es

necesario que, de forma añadida, exista también una actuación del sujeto tendente a evitar el pago.

De manera, que los delitos de defraudación fiscal, exige la existencia de una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar, es decir que el contribuyente debe actuar con dolo (elemento subjetivo).

El autor tiene que tener conocimiento de la existencia de una deuda o deber de ingreso tributario. Por ello, el Código Tributario en su artículo 251, nos establece cuando se considera que el sujeto pasivo está realizando actuaciones dolosas:

CUADRO Nº. 5.

PRESUNCIÓN	CONDUCTA
SUSTRAER	Se lleven dos o más juegos de libros o registros contables para una misma contabilidad, con distintos asientos.
CONTRADICCIÓN	Exista contradicción evidente entre los libros, documentos, registros computarizados o demás antecedentes contables con los datos consignados en las declaraciones o informaciones sobre el impuesto.
NO EXHIBIR	No se lleven o no se exhiban libros, documentos, archivos o registros computarizados, soportes magnéticos u otros antecedentes contables y relativos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
DESTRUCCIÓN	Se destruyan los registros contables, documentos anexos, sistemas o programas de contabilidad computarizados o los soportes magnéticos, así como los correspondientes al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
OMITIR	La información sobre hechos generadores de los impuestos bajo la competencia de la Administración Tributaria o circunstancias que

	<p>influyan gravemente en la liquidación del mismo, o no se proporcione la documentación correspondiente.</p> <p>La emisión, en forma reiterada, de documentos y comprobantes exigidos por este Código.</p>
FALSEDAD O INEXACTITUD	<p>La presentación de las liquidaciones e informaciones que sirven de base para la determinación de los impuestos.</p> <p>Las anotaciones, cifras, hechos o datos que se consignen en los registros contables, archivos computarizados, soportes magnéticos, balances, declaraciones, Libros o registros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios u otros documentos sobre las operaciones realizadas.</p> <p>Los comprobantes destinados a respaldar las operaciones anotadas en los registros y archivos.</p>
OCULTAR	<p>Bienes o especies que son objeto de las actividades del contribuyente o utilizadas en ellas.</p> <p>La realización de actividades o negocios gravados con los impuestos correspondientes.</p> <p>Documentos u otros antecedentes que están vinculados con la liquidación del impuesto.</p>
TENDENCIA INJUSTIFICADA	<p>Cuando en un medio de transporte o en un local o depósito se hallaren bienes de terceros cuya tenencia no pudiese justificarse.</p>
SOLICITAR INDEBIDAMENTE	<p>El reintegro o devolución del impuesto invocando la realización de exportaciones u otras causas.</p>
OCULTAR PRECIOS DE MERCADERÍA	<p>Cuando se declare como valor o cantidad de mercaderías, producción o monto de las ventas, una suma inferior en más de un quince por ciento a lo que realmente corresponde.</p>

4.2.2. Competencia Judicial.

La competencia constituye como la aptitud otorgada a los Jueces por la ley para conocer determinadas causas, según diferentes criterios. En este sentido, la competencia delimita los parámetros dentro de los cuales los aplicadores de la ley tendrán la potestad de administrar justicia²¹³.

4.2.2.1. Competencia por Razón de la Materia.

La competencia en razón de la materia consiste en los organismos ordinarios comunes que ejercen permanentemente competencia penal como lo establece el artículo 49 del Código Procesal Penal: La Corte Suprema de Justicia, la Sala de lo Penal, las Cámaras de Segunda Instancia, los Jueces de Primera Instancia a los que la ley dé tal competencia, y los Jueces de Paz. Por lo tanto, se establece que la competencia por razón de la materia es la determinación de conocer una causa o conflicto para la protección y tutela de diversos intereses y bienes jurídicos que han sido dañados²¹⁴.

4.2.2.1.1. Juzgado de Paz.

Es el primer momento judicial de importancia para la resolución del caso en donde se discute el requerimiento fiscal y se toma la decisión de que realmente proceda con relación a dicho requerimiento.

Es el Juez de Paz a quien le corresponde, la celebración de la Audiencia Inicial y decidir el lineamiento que tendrá el caso, es decir, resuelve si termina la causa, cesa provisoriamente o decide trasladar el caso en específico a la etapa de Instrucción para que continúe la investigación correspondiente para detectar cualquier sospecha de hechos ilícitos que ha realizado el imputado, con el objeto de juzgarlo según lo establecido en la normativa penal.

²¹³ Andrés de la Oliva Santos, *Derecho Procesal Penal*, 8ª Edición (España: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2007), 28.

²¹⁴ Carlos Rubén Campos Rivera, et. al., "Criterios Para Establecer Competencia Especializada Ante Los Delitos De Realización Compleja En El Salvador", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 34.

Es en la Audiencia Inicial, donde se presenta el requerimiento fiscal que desarrolla las prescripciones constitucionales que atribuyen al Fiscal General de la República, al ejercicio de la acción penal y la titularidad de la pretensión punitiva²¹⁵.

4.2.2.1.2. Juzgado de Instrucción.

Es en esta entidad la encargada de la realización de la audiencia preliminar en la jurisdicción penal, circunstancia de disponer de oficio o a petición, numerosas diligencias para comprobación del delito y apreciar la intervención de los sospechosos procesados, conduciendo a calificar de mejor manera la causa que se está planteando²¹⁶.

4.2.2.1.3. Tribunal de Sentencia.

En el tribunal de sentencia, es donde, el acto procesal del juez de decide, sobre la estimación o desestimación de la pretensión ejercitada por el actor, con base en su conformidad o disconformidad con el ordenamiento jurídico²¹⁷.

Es decir, que el juez de sentencia resuelve sobre el asunto planteado por medio de la sentencia, que consiste en la resolución del Órgano jurisdiccional que pone fin al Proceso Penal, en la que se declara el ejercicio de la Potestad Punitiva del Estado, condenando o absolviendo a una persona²¹⁸.

²¹⁵ Haydee Lisett Flores Benítez, et. al., "Incorporación Y Valoración De Material Probatorio En La Audiencia Inicial Del Proceso Penal Salvadoreño", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2006), 80.

²¹⁶ Julio César Aguilar Zamora, et. al., "La Naturaleza Jurídica Del Anticipo De Prueba Y Sus Diferencias Con El Acto De Investigación En El Proceso Penal Vigente", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2004), 55.

²¹⁷ Juan Montero Aroca, Derecho Jurisdiccional, 10ª Edición, (España: Editorial Tirant lo Blanch, 2001), 341.

²¹⁸ Miriam Elizabeth Avilés Mena y Omaría Estela Díaz Orellana, "La Diversidad De Criterios En Las Resoluciones Judiciales Emitidas Por Los Jueces De Sentencia Con Respecto A La Responsabilidad Civil Como Consecuencia Del Delito En El Municipio De San Salvador, Periodo 2001-2005", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008), 31.

4.2.3. Actos Iniciales del Proceso Penal.

4.2.3.1. Formas de Iniciar el Proceso en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.

4.2.3.1.1. Por Aviso.

Consiste en transmitir el cometimiento de un supuesto hecho delictivo, es decir, que una tercera persona informa sobre el respectivo acontecimiento ilícito que a su criterio es delito, para que la autoridad determine si se realiza la persecución penal o se desiste de la misma²¹⁹.

Pero en los casos de los delitos relativos a la Hacienda Pública, el aviso es realizado por la Administración Tributaria, específicamente por el auditor asignado, que elaborará un informe de auditoría para verificar la existencia de un delito, si se confirma las actuaciones ilícitas se informará a la Fiscalía General de la República para que inicie el proceso penal correspondiente, así determinado por los artículos 251-A inc. 2 del Código Penal, artículos 23 inc. 2 y 174 inc. 2 del Código Tributario.

4.2.4. Procedimiento en Vía Penal.

Cuando un delito relativo a la Hacienda Pública es identificado por la Unidad de Impuesto Internos, por cumplir ciertos presupuestos ilícitos, entonces se interrumpe el proceso administrativo y se abre un proceso judicial.

Es por medio de esta vía penal que se resolverá sobre las causas ilícitas, que han dado inicio a las acusaciones que se le atribuye al contribuyente.

Cuando se detecten hallazgos en los que existan dudas sobre la posible comisión de un ilícito, la Dirección de Fiscalización, debe considerar el cumplimiento de los tres elementos siguientes:

²¹⁹ Código Procesal Penal. Art. 264 inciso 1. - Cualquier persona que tuviere noticia de haberse cometido un delito perseguible de oficio, podrá dar aviso a la Fiscalía General de la República o a la Policía Nacional Civil.

- a) La conducta detectada, se debe enmarcar en uno de los artículos del código penal²²⁰.
- b) Monto de impuesto determinado debe ser superior al límite considerado en cada delito.
- c) Que existan elementos que permitan comprobar el dolo o ánimo de fraude de parte del contribuyente.

De acuerdo con nuestra legislación, la investigación se inicia a través de una denuncia o una querrela. La denuncia es un acto para dar inicio a la investigación y esta puede presentarse en forma escrita o verbal, puede ser interpuesta ante Juez de Paz, ante la Fiscalía General de la Republica, y/o ante la Policía Nacional Civil.

En el caso pronunciado anteriormente acerca de los delitos relativos a la defraudación a la Hacienda Pública, estos previamente, se debe de seguir el procedimiento administrativo y luego de ello la administración tributaria da informe a la Fiscalía General de la Republica la cual es la encargada de la investigación, de manera que la investigación se inicia a través del acto de un aviso, así previsto en el artículo 264 del Código Procesal Penal.

4.2.4.1. Audiencia Inicial.

En cuando a la detección de un delito relativo a la Hacienda Pública, la Dirección de Fiscalización o la Unidad de Investigación Penal Tributaria según sea el caso, emite el aviso correspondiente sobre un presunto hecho ilícito realizado por el contribuyente y es la Fiscalía General de República, que se encarga de emitir el requerimiento fiscal que es la investigación que se ha llevado a cabo a lo largo de las diligencias iniciales de investigación y que consiste en el cúmulo de información que servirá para determinar si es posible determinar la culpabilidad del imputado, según los requisitos establecidos en el artículo 294 Código Procesal Penal.

²²⁰ Código Penal, Art. 249. - Son delitos de defraudación al fisco los siguientes: Evasión de impuestos; Apropriación indebida de retenciones o percepciones tributarias; Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.

Cuando el Juez de Paz recibe el requerimiento fiscal, convocará a las partes a la audiencia inicial, según lo previsto en el artículo 298 Código Procesal Penal²²¹.

En la audiencia inicial, el juez de paz le dará la palabra al fiscal para que sustente oralmente su requerimiento y la petición que haga, es decir, deberá realizar todas sus argumentaciones respecto a la evidencia requerida, logrando establecer su teoría fáctica, además dándole fuerza jurídica a través de su fundamento en base a derecho, es decir, manifestando su teoría Jurídica.

En este punto procesal, el imputado puede alegar la excusa absolutoria para poder quedar libre de toda responsabilidad penal que se le puede establecer por realizar acciones dolosas que ha afectado a la Hacienda Pública.

Pero si el imputado no se pronuncia o no solicita la aplicación de la figura de la excusa absolutoria a través de sus representantes legales, el juez al escuchar a las partes, levantara el acta de la audiencia en la que solamente consten las resoluciones y aspectos esenciales del acto²²².

De manera, cuando el juez establezca que existe evidencia suficiente para establecer la existencia de un delito relativo a la Hacienda Pública, decidirá apertura de instrucción, remitiendo el requerimiento fiscal y toda evidencia planteada por las partes, además, el juez ha de remitir lo actuado al juez de instrucción de primera instancia, quien conocerá del caso hasta finalizar la audiencia preliminar, en esta etapa procesal que el imputado puede solicitar de los beneficios de la excusa.

4.2.4.2. Etapa de Instrucción Formal.

La instrucción tendrá por objeto practicar los actos y diligencias necesarias para comprobar la existencia del delito y establecer quién o quiénes son los

²²¹ Código Procesal Penal, art. 298. - Cuando el imputado se halle detenido y el fiscal estime que debe continuar en ese estado del término de inquirir dentro de las setenta y dos horas.

²²² Mirna Flores, Agente Auxiliar delegado por la Fiscalía General de la República, *Proceso Penal Por Defraudación Al Fisco*, Conferencia presentada en el Coloquio XCV: "Procedimiento administrativo y Proceso Penal por Defraudación al Fisco.", de fecha: 4 de marzo de 2016, en San Salvador, El Salvador.

responsables, así como las circunstancias que excluyan, atenúen o agraven la responsabilidad del imputado o de los imputados²²³.

La instrucción es coordinada por el Juez de Instrucción, la cual tiene por finalidad preparar la vista pública y la recolección de todos los elementos que permitan fundar la acusación del fiscal²²⁴.

La etapa de Instrucción Formal se divide por etapas²²⁵:

- a) Auto de instrucción formal,
- b) Anticipo de prueba,
- c) Proposición de diligencias,
- d) Decisiones sobre incidentes; y
- e) Sobreseimiento.

Cuando el juez de paz remite en un plazo de tres días las actuaciones ocurridas en la audiencia inicial al juez de instrucción, para que este habilite la instrucción formal por medio del auto de instrucción formal, en la cual decide habilitar la fase de instrucción en un plazo de tres días según lo establecido en el artículo 302 del Código Procesal Penal.

Las partes pueden solicitar al juez de instrucción realizar un anticipo de prueba según lo previsto en el artículo 305 del Código Procesal Penal, como declaraciones sobre algún testigo por tener un obstáculo difícil de superar, que haga presumible que tal declaración no podrá realizarse durante la vista pública²²⁶.

²²³ Atilio Ramírez Amaya, *El Proceso Penal en El Salvador*, (El Salvador: Edit. Libertad, 2007), 91.

²²⁴ Código Procesal Penal, art. 301. - La instrucción formal tendrá por objeto la preparación de la vista pública, mediante la recolección de todos los elementos que permitan fundar la acusación del fiscal o del querellante y preparar la defensa del imputado.

²²⁵ Cinthya Tamara Aguilar Rodríguez y Arleen Katya Mabel Henríquez Herrera, "La Estructura Del Procedimiento Común En El Nuevo Código Procesal Penal Salvadoreño", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 85.

²²⁶ *Ibíd.*

Además, las partes pueden proponer al juez según el artículo 308 del Código Procesal Penal, realizar actos urgentes de comprobación, pero es el juez, quien determinara la procedencia de tales diligencias que servirán en el proceso.

En el desarrollo de la instrucción formal, el juez deberá decidir algunas situaciones como las excepciones que constituyen una defensa parcial y anticipada, como también deberá de analizar sobre algunos actos decisorios mediante los cuales se establece si el acusado deberá permanecer en detención provisional o interacción provisional.

Al concluir, el razonamiento y análisis realizado por el juez de instrucción podrá antes de la audiencia preliminar resolver a través del sobreseimiento definitivo por el motivo que resulte con certeza que el hecho no ha existido o no constituye delito o que el imputado no ha participado en él, previsto en el artículo 350 del código procesal penal, pero si es al contrario se continuara a la realización de la audiencia preliminar.

La excusa absolutoria, como es manifestado en el artículo 252 del código penal es muy específico en aclarar, que en cualquier momento satisficiera la deuda contraída por el fisco, el contribuyente se libera de la responsabilidad penal quedando inexistente pena alguna y eliminando las acusaciones realizadas por la Fiscalía General de la Republica.

4.2.4.2.1. Audiencia Preliminar.

En esta fase del proceso, tiene por objeto discutir contradictoriamente los elementos de juicio recogidos en la instrucción y recibir las pruebas que la acusación y la defensa propongan y las que de oficio estimare conveniente ordenar el juez, a fin de establecer la culpabilidad o la inocencia del imputado y dictar la sentencia que proceda²²⁷.

²²⁷ Ramírez, El Proceso Penal en El Salvador, 94.

Con ello procediendo a la realización de la audiencia preliminar, es aquí, donde se discute la procedencia del cometimiento de un hecho ilícito, por lo tanto, es en esta etapa donde se prepara la admisión o rechazo de la prueba ofrecida, las cuales pueden ser consultadas por las partes en un plazo de cinco días, en el cual deberá presentarse el dictamen de acusación.

Cuando el juez se le plantea expresamente las razones, por medio de las cuales, el imputado se le debe de considerar inocente y por la otra parte se le considera culpable de los hechos delictivos, es al finalizar estos planteamientos, cuando el juez debe de argumentar y realizar su resolución según las premisas establecidas en el artículo 362 del Código Procesal Penal.

En cualquier momento de la realización de la audiencia preliminar, el imputado puede solicitar al juez de instrucción, el pago de los impuestos evadido, es decir, planteando la figura de la excusa absolutoria como medio de solución del conflicto para no ser expuesto a una pena prevista por el juez concedor de la causa.

Pero si en audiencia preliminar no se manifiesta la solución por medio de la figura de la Excusa Absolutoria, el proceso puede seguir a la fase plenaria según las consideraciones que el juez determine, remitiendo las actuaciones dentro de un término de cuarenta y ocho horas, los fundamentos planteados y la documentación a la sede del tribunal de sentencia, poniendo a su disposición los objetos secuestrados y las personas detenidas.

4.2.4.3. Fase Plenaria.

4.2.4.3.1. Audiencia de Vista Pública.

La audiencia de la vista pública tiene por objeto establecer la culpabilidad del acusado o confirmar su inocencia. La audiencia se celebrará ante el tribunal de sentencia, sea unipersonal o por un tribunal colegiado conformado por tres jueces²²⁸.

²²⁸ *Ibíd.* 88.

La audiencia se inicia realizando la apertura del juicio, consistiendo en la verificación de la presencia de las partes procesales, explicando al imputado la importancia de lo que sucederá, en esta etapa se agregará las acusaciones para corregir los vicios formales que se observen, además se resuelven las excepciones presentadas por el imputado, y se procede al debate de las pruebas ofrecidas por las partes.

Realizada la apertura del juicio por el presidente del tribunal, se expondrá la acusación presentada, luego se concederá la palabra al acusado (Fiscalía General de la República) y a su abogado defensor para que exponga los argumentos de su defensa, es decir, que realicen sus alegatos de apertura, es en este momento la primera oportunidad en la audiencia de vista pública para manifestar que se hará uso de la figura jurídica de la Excusa Absolutoria sino lo hacen se continua con el juicio. Luego se presentarán las pruebas por las partes procesales, en primer lugar, se recibirá por parte del acusador (Fiscalía General de la República) y después por parte del acusado (Defensa Técnica). El tribunal podrá ordenar la recepción de pruebas que no hubieren sido solicitadas oportunamente por las partes, cuando ellas justificaren no haber sabido de su existencia hasta ese momento.

Después de la recepción de las pruebas, el presidente del tribunal otorgará la palabra al fiscal, y al defensor, para que expongan sus conclusiones, es decir, que realicen sus alegatos de clausura, también se le otorgará al imputado la palabra para que manifieste lo que estime conveniente, es en este momento procesal, donde el imputado tiene la última oportunidad para alegar la figura de la excusa absoluta, antes de que se dicte la sentencia, con esta figura que como ya sabemos excluye de la pena al imputado, sin más trámite el imputado cancela lo adeudado al fisco y se le libera de la pena .

Pero si no se manifiesta la excusa absoluta por parte del imputado en el momento de los alegatos de clausura, se continuará el juicio con el cierre del debate y se procederá a la deliberación y sentencia, suspendiendo la audiencia de vista pública para que los jueces deliberen en privado sobre todo lo argumentado y

manifestado en la vista pública, formando su convicción sobre la base de las pruebas presentadas por ambas partes, según las reglas de la sana crítica, determinado en los artículos 392 y 394 del Código Procesal Penal.

Después que el tribunal de jueces concluya con la deliberación que hayan realizado en el caso específico de algún delito relativo a la Hacienda Pública, se concluirá con la parte resolutive, que es la emisión de la sentencia, en la que, según el caso, se condenará al imputado por el delito que haya sido materia del proceso, imponiéndole la pena principal y las accesorias que corresponda, o se lo absolverá de culpa por la acción entablada, ordenándose, cuando fuere el caso, su libertad o la cesación de las restricciones impuestas.

También en la sentencia condenatoria el juez resolverá sobre el monto de la responsabilidad civil, la persona que deba percibirla y los obligados a satisfacerla. El veredicto absolutorio no impide que el juez en la sentencia se pronuncie sobre la acción civil, si fuere procedente, como lo hemos manifestado anteriormente la acción civil no se extingue si el imputado es sobreseído por medio de la figura de la Excusa Absolutoria por el delito que ha sido absuelto y este no establezca sobre el pago de la acción civil, en tal sentido, el tribunal de jueces debe proceder a la pronunciación sobre la responsabilidad civil, de conformidad al artículo 45 y 46 del Código Procesal Penal .

4.2.4.4. Fase Impugnativa y la Excusa Absolutoria.

Es la fase donde los recursos son el control de decisión, utilizado por las partes procesales para revocar, reformar o anular sobre las decisiones realizadas por los juzgadores, es decir, a la existencia de una resolución judicial a priori, la cual en principio es independiente según el artículo 4 del Código Procesal Penal y jerárquica, es decir, no depende de ninguna jerarquía o grado superior, más que del juzgador que la dictó²²⁹.

²²⁹ Tatiana Marisela Guillen Mercado y Jaco Mancia Flor De María, “Los Medios De Impugnación Y Su Aplicación En Sus Diferentes Instancias Según El Nuevo Código Procesal

Por este motivo, las partes procesales pueden manipular las decisiones realizadas por los juzgadores, por el motivo que los jueces tienden a cometer errores en sus decisiones dada la falibilidad humana, es decir, que posiblemente no se percate de algún error sobre la decisión realizada en la sentencia.

Pero con la figura jurídica del artículo 252 del Código Penal que nos manifiesta la Excusa Absolutoria, no es posible establecer algún recurso que determine la normativa penal (revocatoria, apelación, casación y revisión), ya que el último momento procesal oportuno para solicitar la aplicación de la figura estudiada, es antes que se cierre el debate de la audiencia de vista pública, por lo tanto, no hay forma de aplicar o proceder a la Excusa Absolutoria cuando se emite la sentencia correspondiente, ni después de esta, por el motivo que la resolución judicial es la conclusión del caso en el específico .

Además, no se puede aplicar la Excusa Absolutoria a través de los recursos, por lo determinado en el artículo 252 del C.P., cuando nos establece “si en cualquier momento satisficiera debidamente al fisco de los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios”, donde podemos interpretar que la excusa absoluta debe aplicarse en el trascurso que el caso en específico este abierto procesalmente, es decir, antes de su resolución judicial o sentencia correspondiente, ya que después de ello, es la culminación del proceso penal, quedando cerrado toda alegación de la excusa absoluta que se quiera pronunciar²³⁰.

4.2.5. Salidas Alternas a la Excusa Absolutoria.

4.2.5.1. Procedimiento Abreviado.

Dentro del proceso penal por alguno de estos delitos, existen salidas alternas, una de esas es el “procedimiento abreviado”, el cual surge como una manera de agilizar el proceso penal, cuando el mismo tardaba mucho tiempo, y se

Penal Salvadoreño”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 28.

²³⁰ *Ibíd.*

tenía muchos reos esperando muchos años sin una sentencia, por lo que se abrió esta posibilidad para agilizar el proceso.

Cabe mencionar, que para que pueda darse el proceso abreviado tiene que darse desde el inicio del proceso penal hasta diez días antes de la audiencia preliminar, pero también es importante destacar que, como una salida alterna al proceso, si se trata de una condena real, es decir, el efecto de esta salida alterna es que el proceso penal se hace más corto, pero si se condena el delito y el imputado queda como culpable del mismo, a diferencia de la excusa absolutoria, que no deja record del mismo, es más bien una excluyente de punibilidad.

Por el contrario, en el procedimiento abreviado, si existe condena, y si existe una pena (aunque esta no sea privativa de libertad) sobre el delito que se ha cometido.

4.2.5.2. Suspensión Condicional del Procedimiento.

La suspensión condicional del procedimiento es otra salida alterna al proceso penal, como su nombre lo dice es una forma de suspender el proceso antes de su culminación, para su otorgamiento deben cumplirse ciertas reglas previamente establecidas en el Art. 25 del Código Procesal Penal.

Una de las reglas que resulta importante destacar es la que manifiesta que, para otorgar por esta salida alterna, el imputado debe de aceptar todos los hechos que se le atribuyen al mismo.

De igual manera que lo expuesto supra la suspensión condicional del procedimiento no tiene los mismos efectos que la excusa absolutoria, puesto que, en esta salida alterna, debe de existir una aceptación de todos los hechos imputados, y de igual manera el periodo de la suspensión queda abierto por el tiempo que dicte el juez, por lo que el imputado debe de tener esa incertidumbre jurídica por el tiempo determinado, no es así el caso de la excusa absolutoria, que no deja rastro y termina el proceso en el momento en el que se concede.

4.2.6. Oportunidad Procesal para Alegar la Excusa Absolutoria.

La oportunidad procesal para alegar la excusa absoluta, va desde el inicio del proceso hasta antes de la sentencia, en cualquier momento se puede aplicar este beneficio, una vez que el imputado halla saldado su deuda ante el fisco.

El pago de la deuda y todos sus accesorios es la única condición que exige la ley según el artículo 252 del Código Penal para que se pueda otorgar la excusa absoluta y así dejar sin efecto la responsabilidad penal del imputado.

4.2.7. Efectos de la Excusa Absolutoria en el Procedimiento.

Contrario a las salidas alternas que hemos revisado supra, el efecto de la excusa absoluta funciona como un excluyente de punibilidad, no es que se encuentre un delito, sino todo lo contrario, si existió un delito culpable, antijurídico, que ha sido admitido, pero que la ley, por alguna situación de política criminal o algún otro motivo, ha decidido otorgar esta salida alterna.

Al otorgarse la excusa absoluta no existe rastro alguno del delito cometido, contrario al procedimiento abreviado; de igual manera al momento de otorgar la excusa absoluta el proceso penal se termina y no queda abierto por más tiempo, contrario a la suspensión condicional del procedimiento.

Las salidas alternas no comprenden un beneficio al imputado como la excusa absoluta, pues la deuda es saciada y el imputado no debe de enfrentar la pena de prisión que resultaría muy gravosa para el mismo.

La desventaja que podemos observar en la excusa absoluta, es el abuso de la misma, puesto que la ley no establece cuantas veces se puede acceder a ella, quedando entendido que puede utilizarse todas las veces que el imputado desee, lo cual quiere decir que cualquier contribuyente puede ser cometiendo delitos contra el fisco sin temor a un castigo penal, pues tiene la opción de optar a la excusa absoluta con solo hecho de saldar la deuda, sin recibir ninguna consecuencia jurídica al respecto.

4.2.8. Autor y Participe en la Excusa Absolutoria.

Los conceptos de autor que se han mantenido o se mantienen pueden reducirse a tres: unitario, extensivo y restrictivo. El concepto unitario de autor renuncia a la distinción entre autores y partícipes. En su versión clásica o formal todo interviniente es autor porque aporta una contribución causal al delito. En su vertiente más moderna o funcional renuncia (correctamente) a una fundamentación causal, distingue entre diversas formas de autoría (o, si se quiere, de intervención) y su rasgo más distintivo es que no existe una relación de accesoriedad entre unos y otros intervinientes. La crítica al concepto unitario de autor ha sido quizá exagerada (máxime cuando a menudo se critica este entendimiento de la autoría para los delitos dolosos, pero se adopta para los imprudentes), pero ciertamente no aporta la simplicidad que le atribuyen algunos de sus defensores y, sobre todo, al renunciar a la accesoriedad, permite una menor precisión o concreción de las fronteras de lo típico y supone que un olvido del legislador en la corrección de sus consecuencias indeseadas conduzca a un exceso de punición (mientras que en concepto restrictivo de autor un olvido de ese tipo conduce a una laguna de punición, siempre más tolerable).

En consecuencia, el concepto unitario de autor se adapta peor que el restrictivo a los principios del Derecho penal de un Estado de Derecho. El concepto extensivo de autor, que se suele identificar con teorías subjetivas, aunque también ha sido defendido desde teorías objetivas, parte de la misma premisa que el unitario: todo interviniente es autor, pero, a la vista del dato de que muchos conceptos propios (como ocurre en el español) contienen preceptos específicos dedicados a las formas de participación diferentes de la autoría, se reconoce la necesidad de distinguir entre autoría y participación y, a menudo, se admite el carácter accesorio de la participación, con lo que, en buena medida, se traiciona el punto de partida del concepto.

El concepto restrictivo de autor es el que (al menos desde el punto de vista de las declaraciones de principio) se defiende de modo prácticamente unánime por

la doctrina española y también por la jurisprudencia, si bien aún hoy (aunque en menor medida que en el pasado) se encuentran sentencias que apuntan más bien en el sentido de un concepto unitario (limitado) de autor. El concepto restrictivo de autor distingue entre autor o autores y partícipes y se concreta de diversas maneras, si bien suele coincidir en que autor es sólo quien realiza el tipo; mediante las cláusulas de la parte general del CP relativas a las formas de participación (extensivas de la tipicidad y, por tanto, de la punibilidad) es posible castigar a personas distintas del autor o autores, si bien la responsabilidad de éstas es accesoria de la del autor.

Este concepto restrictivo de autoría, con la nota de la accesoriedad (limitada) de la participación es el preferible, sobre todo por permitir un mejor recorte o determinación de lo típico y adaptarse con ello en mayor grado a los principios del Derecho penal propio de un Estado de Derecho. Las consecuencias indeseables a que en ocasiones puede conducir el principio de accesoriedad de la participación pueden ser evitadas mediante previsiones específicas del legislador²³¹.

Esto se relaciona con la Excusa Absolutoria en el artículo 252 del Código Penal nos manifiesta que no se impondrá pena alguna al imputado que satisficiera económicamente a la Administración Tributaria, por lo cual se determina que solo la persona que ha realizado una acción ilícita de defraudar al fisco se excluye de la pena, es decir, la legislación penal solo menciona al autor del hecho ilícito dejando de olvidado a los partícipes.

Por tal razón, que existe limbo jurídico en cuanto a la aplicación de la Excusa Absolutoria, tomando en cuenta solo al autor que es “aquella persona que realiza la acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible”, sin especificar la figura del partícipe que es: “realizado por un conjunto de personas a las cuales se les impondrá la pena en función del modo de intervención en la comisión del delito”²³².

²³¹ Miguel Díaz, et. al., *Autoría y participación*, (Chile: Revista de Estudios Jurídicos, 2008), disponible: http://web.derecho.uchile.cl/cej/rej10/DIAZ_Y_GARCIA.pdf, sitio web visitado el 03 de enero de 2017.

²³² Yan Vera Toste, *Autoría y Participación*, (Cuba: Edit. UNIJURIS, 2015), 23.

Con la aplicación formal de la Excusa Absolutoria solo es garantizada al autor de la acción no a las personas que han intervenido para la realización del acto ilícito, es por ello que la legislación penal determina su actuar de manera distinta, no utilizando una concepción moderna del concepto de autoría: “es quien realiza antijurídica y culpablemente, por sí mismo o a través de otra persona que obra como instrumento, el hecho punible descrito en la correspondiente figura delictiva”.

Es en este sentido, por utilidad social que es el fundamento jurídico de la Excusa Absolutoria es preciso manifestar que esta figura jurídica debe estar enmarcada en excluir la responsabilidad penal de aquellas personas que tienen un mismo objetivo independientemente de quien se beneficie con el resultado que es defraudar a la Administración Tributaria.

Es por ello, al aplicar la Excusa Absolutoria se debe de excluir la responsabilidad penal de ambos (autor y partícipe), por el motivo que la acusación que se realiza por parte de la Fiscalía General de la República es dirigido a la defraudación fiscal (deuda tributaria) y si se satisface por completo por los imputados se debe de eximir la pena por no haber una pretensión por lo cual se esté procesando penalmente.

4.2.9. Sobreseimiento en la Excusa Absolutoria.

El sobreseimiento es la resolución judicial emanada del órgano competente mediante la cual se pone fin al proceso, es decir, suspensión del proceso, consistiendo en una resolución judicial por la que se detiene el proceso penal, ya sea de manera provisional o definitiva²³³.

El fundamento del sobreseimiento definitivo descansa en la falta de acusación, y por razones de política criminal, el imputado resuelve su acción cometida por medio del pago total de lo defraudado ante la Administración

²³³ Aida Carolina Ramírez Vanegas, et. la., “El Sobreseimiento”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2004), 22.

Tributaria, es en ese momento que se solventa la acusación planteada por la Fiscalía General de la República.

La aplicación de la Excusa Absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Pública, concurre en la causa de no punibilidad, y con ello, la resolución emitida por el juez competente, será el sobreseimiento cuando luego que el Juez evalúa o analiza los resultados de la investigación efectuada por el titular de la acción penal y el imputado lo solventa por medio del pago total de lo defraudado, concluyendo razonablemente que en el hecho objeto de investigación concurre una causa de no punibilidad prevista en el artículo 252 del Código Penal.

Es importante establecer que en la legislación penal no determina específicamente que al aplicarse una Excusa Absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Pública durante el proceso penal se emitirá un sobreseimiento y mucho menos se determina de qué tipo de sobreseimiento se aplicaría, es con ello que se realiza un análisis hermenéutico jurídico para concluir en este problema; por ello se determina que en los artículos 27 del Código Penal y 31 del Código Procesal Penal no nos ilustra que el imputado se le extinguirá la responsabilidad y acción penal sino más bien es el artículo 252 del Código Penal que nos determina que no se le impondrá pena alguna siempre y cuando el imputado satisficiera económicamente a la Administración Tributaria.

En el artículo 45 N° 2, literal b) del Código Procesal Penal nos indica por medio de unas de sus causales que: “la acción civil se extingue por sobreseimiento, salvo que se pronuncie por alguna de las siguientes causas: Excusa Absolutoria, cuando no se refiera a la responsabilidad civil”, es en esta disposición que se determina que la Excusa Absolutoria se puede resolver a través del sobreseimiento, pero el legislador no deja claro en qué tipo de sobreseimiento puede el juez competente resolver en casos de delitos relativos a la Hacienda Pública.

Por lo tanto, es de establecer que en el artículo 350 N° 4 del Código Procesal Penal nos manifiesta: “El juez podrá dictar sobreseimiento definitivo en los casos siguientes: Cuando se declare extinguida la acción penal o por la excepción de cosa

juzgada”, es en este numeral donde se determina un vacío legal ya que no nos especifica que se extinguirá la acción penal o responsabilidad penal por medio de la aplicación de la Excusa Absolutoria sino más bien recae en una interpretación hermenéutica jurídica, por el motivo que el legislador dejó de lado que la Excusa Absolutoria es una figura que exime de la acción penal y responsabilidad penal por su naturaleza jurídica que es de política criminal, es decir, que por utilidad social que tienen los impuestos es donde se extingue la pena, por el motivo, sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales) y es por esa razón que es más viable extinguir la responsabilidad penal del imputado por el pago total de lo defraudado, ya que el pago beneficia al Estado en distintos proyectos o servicios que son de gran importancia para la sociedad.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En este capítulo comprende, las distintas conclusiones y recomendaciones que se hace acerca del tema, dando a conocer los problemas que se tiene a la hora de aplicar la excusa absolutoria sus pro y sus contra; asimismo las posibles soluciones que podrían mejorar el sistema penal y administrativo, con el objetivo de tener una correcta justicia hacia la sociedad salvadoreña.

5.1. Conclusiones.

Con base a todo lo anterior se concluye lo siguiente:

- a) La excusa absolutoria, es una figura jurídica, que, tras la realización de un acto típico, antijurídico, y culpable, no se le asocia pena al del delito, esto por razones de política criminal, ya que, por utilidad pública, no se le sanciona con la pena, ya que esta sería más gravosa económicamente para el Estado, y en cuanto para el imputado, tendría consecuencias psicosociales, que con el tiempo afectaría a la sociedad en general.
- b) Es una figura jurídica de la que pocos hablan en el ámbito jurídico salvadoreño, que sin embargo, muchos de los grandes contribuyentes utilizan cuando adeudan al fisco y se les sigue un proceso penal; y es que la excusa absolutoria exime de la pena, pero eso no quiere decir que el ilícito penal no se configuro como tal, es decir la excusa absolutoria es el elemento contrario a la punibilidad, y la punibilidad es un elemento muy importante para el derecho penal, ya que la esencia de este se deriva en la protección de bienes jurídicos, en este caso a favor del mismo Estado, es decir, el concepto normativo del bien jurídico penalmente protegido es una creación artificial propiamente dicha, ya que puede ser reelaborada y manipulada en sus elementos esenciales.

- c) Las penas establecidas en los delitos relativos a la Hacienda Pública del código penal, se establecen con el único propósito de que el Estado, obtenga de manera oportuna los ingresos provenientes de las contribuciones que le permitirán desarrollar sus actividades, sin embargo, al no haber una adecuada regularización, con respecto a la excusa absolutoria, se abusa de su aplicación, por no haber establecido el legislador, un límite adecuado de cuantas veces recurrir a este beneficio.
- d) Los contribuyentes que evaden a la Hacienda Pública, por lo general no son los contribuyentes pequeños, sino más bien son aquellos grandes contribuyentes los que evaden y eluden al fisco, a la vez ocultan otros ilícitos, que son aún más graves, como, por ejemplo: el lavado de dinero.
- e) Los delitos contra la Hacienda Pública, son un problema grave, que enfrenta el país actualmente, si tomamos en cuenta que los impuestos, es una de las principales fuentes de financiamiento del gobierno para poder cumplir sus funciones.
- f) La administración pública, es la encargada de realizar actividades de comprobación, tendientes a verificar si los contribuyentes cumplieron de forma íntegra todas sus obligaciones, esta tiene la facultad de determinar o imponer sanciones que puedan ser administrativas y penales, ya que al darse cuenta, la administración, que se está cometiendo un ilícito, tipificado en el código penal, este debe remitirlo a la Fiscalía General de la Republica, que debe dar inicio a la investigación, y conllevar el proceso penal correspondiente.
- g) Se podría evitar, todo el proceso tanto administrativo como penal, si la población salvadoreña, estuviera motivada al pago de los impuestos, obteniendo así una cultura fiscal adecuada, para que estos cumplan sus

obligaciones tributarias y así se evitaría saturar menos el sistema judicial.

- h) Se requiere que se haga un buen estudio en el órgano legislativo y que se pueda reformar lo referente a la excusa absolutoria y así poder contrarrestar o disminuir la evasión fiscal, y que se haga una buena utilización de esta figura como tal, y que construyamos como salvadoreños una buena cultura fiscal, evaluando criterios técnico – jurídico reales y concretos; haciendo los respectivos actos de consultoría y no una mera decisión política.

5.2. Recomendaciones.

Después de haber concluido la investigación sobre los efectos jurídicos de la excusa absolutoria en El Salvador, como grupo de tesis realizamos las siguientes recomendaciones:

- a) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, determinar en la disposición penal de la excusa absolutoria, la oportunidad procesal para satisfacer al fisco, ya que hasta el momento no se sabe, en qué etapa del proceso puede el imputado solicitar de esta figura jurídica. Es de gran importancia establecer el tiempo y espacio procesal para acceder a esta figura por el motivo que, al agotar la vía jurisdiccional, el juzgador emite su resolución que es eminentemente coercitiva, imposibilitando al imputado acceder a la aplicación de la exclusión de la punibilidad, por la razón, que ya se le fue impuesta una pena privativa de libertad, según su conducta ilícita, es por ello que se debe de establecer en qué punto del procedimiento se puede garantizar el objeto de esta figura.
- b) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, establecer en la legislación penal en el Capítulo V, de los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, una indemnización por los daños y perjuicios causados al Estado, por la

razón, quien conoce de primer momento de la conducta ilícita es la administración tributaria, cuya entidad es la encargada de la recaudación de los impuestos, que sin ellos, el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras como carreteras, puertos, aeropuertos, electricidad o prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social como desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales.

- c) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, establecer en la normativa penal, una multa económica que subsane las costas procesales, por el motivo, de haber iniciado un proceso penal en la cual se terminó por el simple pago del tributo defraudado en la vía jurisdiccional, causando al Estado un gasto judicial, por todo el trámite que se ha realizado para lograr el normal desarrollo del procedimiento judicial, es decir, el costo por los servicios personales de la intervención de las entidades en un proceso, como los actos de investigación que promueve la acción penal por parte de la Fiscalía General de la República, actos procesales que dirige la sede judicial para el desarrollo del proceso como notificaciones, actas, edictos entre otros, la intervención de la Policía Nacional Civil garantizando el orden y la seguridad, también no hay incluir al Ministerio de Hacienda que realiza el proceso de fiscalización para el análisis del cometimiento de un delito de defraudación fiscal.

- d) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, determinar en la disposición penal de la excusa absolutoria, que solo podrá gozar del beneficio de la excusa absolutoria hasta después de transcurrido un plazo igual al máximo de la pena prevista en el tipo penal que se le esté atribuyendo, siempre y cuando de habersele autorizado el beneficio por parte de la sede judicial que estaba siendo juzgado, con el motivo de evitar que concurran en un abuso continuado de la figura jurídica, ya que en la

disposición penal no se determina un límite para solicitar la excusa absolutoria en el proceso.

- e) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, enunciar en la normativa penal, la imprescriptibilidad en los delitos relativos a la hacienda pública, por el motivo que puedan ser perseguibles penalmente sin importar que prescriba la acción penal en el tiempo, ya que existen algunas actuaciones fraudulentas que no se detectan por el Ministerio de Hacienda, por la razón que cada día los contribuyentes encuentran formas novedosas para defraudar al fisco, por el simple hecho que somos una sociedad en modernización.
- f) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, reforzar al Ministerio Hacienda de facultad coercitiva para todo aquel contribuyente que se opusiere, obstruyere o impidiere la práctica de las diligencias a que hubiere lugar en virtud de orden legal o resolución administrativa emanada de la autoridad tributaria en ejercicio y cumplimiento de sus funciones, es decir, que se pretende corregir las conductas agresivas de los contribuyentes tendientes a obstaculizar el ejercicio de las facultades de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.
- g) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, indicar en la disposición penal de la excusa absolutoria, si opera exclusivamente para los autores o también para los partícipes, es decir, si la figura jurídica que excluye de punibilidad, abarca a los coautores, autores mediatos, instigadores y cómplices, por la razón, que puede existir participación de otras personas a la realización del hecho ilícito provocando dudas para el juzgador al momento de realizar su resolución, en cuanto a eximir la responsabilidad penal a los imputados.

h) A la Asamblea Legislativa de El Salvador, en la resolución que emite el juez, por qué se pronuncia una sentencia con sobreseimiento, si la realidad es que se está absolviendo al imputado de una pena, este al pagar lo que debe al fisco cumple con su obligación, sin embargo en nuestra legislación penal no se establece, la base del sobreseimiento en cuanto a la excusa absolutoria, no se pronuncia nada acerca de esta figura, puesto que al realizar un estudio sobre el artículo 350 del Código Penal, no se hace mención sobre la excusa absolutoria, solamente menciona el sobreseimiento relacionado con la extinción de la acción penal, está como ya lo mencionamos a lo largo de este trabajo, si extingue la responsabilidad penal, más no la responsabilidad civil, en pocas palabras en la ley no se ha establecido la causal sobre la cual va decidir el juez que tipo de sentencia dictaría en caso de una excusa absolutoria, por lo que los juzgadores emiten un sobreseimiento sin estar tipificado si esta figura admite o no un sobreseimiento o una sentencia absolutoria, por lo que se debería llenar esos vacíos legales a fin que los jueces se pronuncien sobre una verdadera lógica jurídica sobre la excusa ya que como su propio nombre lo dice absuelve.

BIBLIOGRAFÍA

Libros.

Amiroff Tinoco, Michael, Las excusas legales absolutorias, (Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, 1967).

Bacigalupo, Enrique, Lineamientos de la Teoría Del Delito, 3° Edición, (Argentina: Hammurabi S.R.L., 1994).

Bautista, Norma, et. al., Aspectos Dogmáticos, Criminológicos y Procesales Del Lavado De Activos, (República Dominicana, Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional, Editorial Mediabyte, S.A, 2005).

Bacigalupo, Enrique, Delito y Punibilidad, (Madrid, Civitas, 1983).

Berdugo De La Torre, Ignacio, Lecciones de Derecho Penal, (España: Editorial Praxis, 1997).

Binder, Alberto, Introducción al Derecho Procesal Penal, 2ª Ed., (Buenos Aires: Edit. Ad-Hoc, 1999).

Buján Pérez, Carlos Martínez, Derecho penal económico: Parte General, (España: Editorial Tirant lo Blanch, 1998).

Bustos Ramírez, Juan, Manual de Derecho Penal: Parte General, 3ª Ed., (Barcelona, España, 1989).

Carrara, Francisco, Programa de Derecho Criminal, Colombia: Temis, 1983).

Degois, citado por Gómez Eusebio, Tratado de Derecho Penal, (Argentina: Edit. Compañías Argentina, 1939).

De la Oliva Santos, Andrés, Derecho Procesal Penal, 8ª Edición (España: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2007).

Etchberry, Alfredo, Derecho Penal, Parte General”, 2ª Ed., (Chile: Edit. Carlos E. Gibbs A, 1964).

Etchberry, Alfredo, Derecho Penal, parte General, 4ª Ed., (Chile, Edit. Carlos E. Gibbs, 1998).

Escobar Vélez, Susana, El Actuar en lugar de otro, (Colombia: Universidad Escuela de Administración, Finanzas e Instituto Tecnológico, 2006).

Fernández Guillermo, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, (Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, 2011).

Gómez, Eusebio, Tratado de Derecho Penal, (Argentina: Compañía Argentina, 1939).

Granados Pérez, Carlos, Responsabilidad Civil, (España: Editorial La Ley Actual, 2010).

García Trevijano, José Antonio, Los Actos Administrativos, 2ª Edición, (España: Edit. Civitas, 1991).

Hurtado Pozo, José, Manual de Derecho Penal, (Perú: EDDILI, 1987).

Higuera Guimera, Juan Felipe, Excusas absolutorias, (Madrid: Marcial Pons, 1993).

Jiménez de Asúa, Luis, Principios de Derecho Penal la ley y el delito, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997).

Jiménez Segado, Carmelo, La exclusión de la Responsabilidad Criminal, (España: Edit. Dykinson, 2003).

Martínez Pérez, Carlos, Las Condiciones Objetivas de Punibilidad, (Madrid: Edit. Edersa, 1989).

Mir Puig, Santiago, Derecho Penal. Parte General, (España: Edit. Reppertor, 1998).

Montero Aroca, Juan, Derecho Jurisdiccional, 10ª Edición, (España: Editorial Tirant lo Blanch, 2001).

Muñoz Conde, Francisco, Derecho penal: Parte general, (España: Tirant lo Blanch, 2002).

Muñoz Conde, Francisco, Teoría general del delito, 4º Ed., (Valencia: Tirant lo Blanch, 2007).

Oneca, Anton, Derecho Penal, Parte General", 2ª Ed., (Madrid: Edit. Akal, 1989).

Peña González, Oscar, Teoría del Delito: Manual Práctico para su Aplicación en la Teoría del Caso, (Perú: Nomos & Thesis E.I.R.L., 2010).

Pinto, Ricardo, et. al., El Delito De Lavado de Activos Como Delito Autónomo, (Washington D.C: Organización De Los Estados Americanos, 1998).

Puente Llamas, José García, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, (España, 1981).

Puente Llamas, García, Nuestra Concepción de las Excusas Absolutorias, (España: Edit. Trotta, 1981).

Ramírez Amaya, Atilio, El Proceso Penal en El Salvador, (El Salvador: Edit. Libertad, 2007).

Rafael Mendoza, José, Curso de Derecho Penal Venezolano, 4º Edición, (Venezuela: Editorial Empresa El Cojo, 1961).

Rivacoba, Manuel, Función y Aplicación de la Pena, (Argentina: Edit. Depalma, 1993).

Roxin, Claus, Fundamentos de la teoría del delito, (Madrid: Civitas, 1997).

Stratenwerth, Gunter, Derecho Penal: Parte General, 2ª Ed., (España, Edit. Edersa, Traducción: Gladys Romero, 1982).

Sánchez, Colín, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, Ed. 2ª, (México: Edit. Porrúa, 1970).

Sierra, Hugo Mario, Lecciones de Derecho Penal, Parte General, (Argentina: Universidad Nacional del Sur, 2005).

Silvela, Luis, El Derecho Penal Estudiado en Principios y en la Legislación Vigente en España, (Madrid, Edit. M.G. Hernández, 1879).

Soto Acosta, Federico Carlos, Los Menores de Edad Frente al Derecho Penal, (México: Tribunal Superior de Justicia del Estado de Zacatecas, 2002).

Villavicencio, Felipe, Lecciones de Derecho penal. Parte general, (Perú: Cultural Cuzco, 1990).

Von Liszt, Franz, Tratado de Derecho Penal, 2º Ed., (Madrid: Edit. Reus, 1927).

Vidal, George, Cours de DroitCriminel et de Science Penitentiare, (Edit. Cienqueme, 1916).

Wesel, Hans, Derecho Penal: Parte General, (Argentina: Roque de Palma, 1956).

Wessels, Johannes, Derecho penal: Parte General, (Argentina, Edit. Depalma, 1980).

Tesis.

Acosta Fuentes, María Elena, et. al., “Análisis de la Política Criminal en El Salvador”, (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2005).

Amiroff Tinoco, Michael, “Las Excusas Legales Absolutorias”, (Tesis de grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de Costa Rica, 1967).

Arias Hernández, Karla Vanesa, et.al., “Reformas Al Código Tributario: Su Incidencia en los Registros Contables de los Contribuyentes y Elaboración de una

Guía para el Cumplimiento de las Nuevas Obligaciones Fiscales 2010”, (Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Miguel, El Salvador, 2010).

Ángel De La Cruz, María Antonia, “Modalidades De Procedimiento Penal A Seguir En Caso De Antejuiicio”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2004).

Arteaga Chávez, Luris Jazmín, et. al., “La Necesidad De Crear Una Ley De Procedimientos Administrativos Uniforme”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 2008).

Aguilar Zamora, Julio César, et. al., “La Naturaleza Jurídica Del Anticipo De Prueba Y Sus Diferencias Con El Acto De Investigación En El Proceso Penal Vigente”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2004).

Avilés Mena, Miriam Elizabeth y Díaz Orellana, Omaría Estela, “La Diversidad De Criterios En Las Resoluciones Judiciales Emitidas Por Los Jueces De Sentencia Con Respecto A La Responsabilidad Civil Como Consecuencia Del Delito En El Municipio De San Salvador, Periodo 2001-2005”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008).

Aguilar Rodríguez, Cinthya Tamara y Henríquez Herrera, Arleen Katya Mabel, “La Estructura Del Procedimiento Común En El Nuevo Código Procesal Penal Salvadoreño”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010).

Bove Somoza, Carlos César, “Teoría Jurídica Del Delito”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2006).

Burgos Silva, Carlos Alfonso, "Requerimiento Penal", (Tesis de Doctorado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1977).

Cruz Juárez, Erodina Azucena, "Cumplimiento de las Obligaciones Formales y Sustantivas de los Contribuyentes Contenidos en el Código Tributario de El Salvador", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011).

Cisterna González, Ingrid, "Las Condiciones Objetivas De Punibilidad En El Derecho Penal Chileno", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de Chile, Santiago, Chile, 2008).

Chávez Reyes, Iris Esmeralda, et. al., "Etapas del Proceso de Fiscalización y Liquidación Oficiosa del Impuesto por Parte de La Administración Tributaria", (Tesis de Grado, Facultad de Ciencias Económica, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010).

Cardona Monterrosa, Marcela Marina, et. al., "Factores Que Intervienen En La Eficacia Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas En La Resolución Del Recurso De Apelación", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010).

Campos Rivera, Carlos Rubén, et. al., "Criterios Para Establecer Competencia Especializada Ante Los Delitos De Realización Compleja En El Salvador", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010).

Díaz Pineda, Raquel Abigail, et. al., "El Procedimiento De Liquidación De Oficio Como Mecanismo De Prevención Para Disminuir La Evasión Fiscal Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios", (Tesis de

Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2016).

Flores Benítez, Haydee Lisett, et. al., “Incorporación Y Valoración De Material Probatorio En La Audiencia Inicial Del Proceso Penal Salvadoreño”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2006).

Garcés Villamil, Miguel Ángel, y Lamk Castro, Navi Guillermo, “Inviolabilidad Congressional”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de Bogotá, Santafé, 2000).

Guillen Mercado, Tatiana Marisela y Flor De María, Jaco Mancia, “Los Medios De Impugnación Y Su Aplicación En Sus Diferentes Instancias Según El Nuevo Código Procesal Penal Salvadoreño”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010).

Hernández Vásquez, Alberto Armando, et. al., “Actuaciones de La Administración Tributaria en El Ejercicio de sus Facultades de Fiscalización y Control”, (Tesis de Grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2013).

Juárez Rodríguez, Alejandra Isabel, “La Eficacia de los Tributos como Fuente de Ingreso Público en El Salvador”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010).

Novoa, Pedro Antonio, “Aplicación De La Ley Penal En Relación A Las Personas”, (Tesis de doctor, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1970).

Olza Sanz, Iñigo, “La excusa absolutoria del Artículo 268 del Código Penal”, (Tesis de Máster en Acceso a la Abogacía, Universidad Pública De Navarra, Pamplona, España, 2014).

Orozco Barrios, Néstor Ulises, “Reparación del delito como una posible forma de sustituir las penas o de ser computada para atenuarlas en el derecho penal guatemalteco”, (Tesis de grado, facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007).

Perén Apén, César Nicolás, “Análisis Crítico De La Extinción De La Responsabilidad Penal Contendida En La Ley De Reconciliación Nacional”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad De San Carlos De Guatemala, Guatemala, 2007).

Portillo Viana, Nelson Enrique, “Consecuencias Jurídicas De La Falta De Precisión En Los Conceptos De Autoría Y Participación En La Legislación Penal Salvadoreña”, (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1997).

Ramírez Vanegas, Aida Carolina, et. la., “El Sobreseimiento”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2004).

Romano Cruz, José Dimas, “Caso Fortuito en lo Penal”, (Tesis de Doctorado en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1969).

Sánchez, Mateo, “Consideraciones sobre la Imputabilidad”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2005).

Sisco Martínez, Jonatan Mitchel, “La Política Criminal en El Salvador y su Efectividad en el Combate contra la Criminalidad” (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011).

Legislación.

Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

Código Penal de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1973).

Código Penal de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997).

Código Procesal Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009).

Constitución de la República de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

Código Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986).

Convención Americana Sobre Derechos Humanos, (Costa Rica, Organización de los Estados Americanos, 1978).

Ley Orgánica De La Fiscalía General Dela República, (El Salvador: Asamblea Legislativa de el Salvador, 2006).

Pacto Internacional De Derechos Civiles Y Políticos, (Estados Unidos: Asamblea General de las Naciones Unidas, 1976).

Ley General Tributaria Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

Ley Modelo Sobre Extinción De Dominio, del Programa de Asistencia Legal en América Latina y el Caribe, (Colombia, Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, 2011).

Ley Especial De Extinción De Dominio Y De La Administración De Los Bienes De Origen O Destino Ilícita, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013).

Ley Contra El Crimen Organizado Y Delitos De Realización Compleja, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2007).

Ley De Proscripción De Maras, Pandillas, Agrupaciones, Asociaciones Y Organizaciones De Naturaleza Criminal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2010).

Ley Especial Contra Actos De Terrorismo, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006).

Ley Reguladora De Las Actividades Relativas A Las Drogas, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2003).

Ley Orgánica De La Dirección General De Impuestos Internos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).

Ley De La Jurisdicción De Lo Contencioso Administrativo, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1978).

Jurisprudencia.

Sala De Lo Constitucional, Habeas Corpus, con referencia 15-R-94, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1994).

Sala De Lo Contencioso Administrativo, Proceso Contencioso Administrativo, con referencia 134-A-98, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1998).

Juzgado Noveno De Paz De San Salvador, Resolución Estimatoria, con referencia 53-1R-14, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

Páginas Electrónicas.

Andrade, Teresa, La Evasión Fiscal no debe Prescribir porque lo Robado no puede Legalizarlo el Tiempo, Publicado el 28 de diciembre de 2015, San Salvador, El Salvador, disponible en: <http://www.lapagina.com.sv/entrevistas/113233/Jackeline-Rivera-La-evasion-fiscal-no->

debe-prescribir-porque-lo-robado-no-puede-legalizarlo-el-tiempo, sitio web visitado el 6 de marzo de 2016.

Arieta Iglesias, Pedro, El Lavado de Dinero y como Las Nuevas Obligaciones nos Afectan a Todos, disponible en: <http://www.enfoquejuridico.info/wp/expresiones/opinion/el-lavado-de-dinero-y-como-las-nuevas-obligaciones-de-la-ley-afectan-a-todos/> publicado el 20 de noviembre 2015, sitio web visitado el 23 de octubre de 2016.

Díaz Miguel, et. al., Autoría y participación, (Chile: Revista de Estudios Jurídicos, 2008), disponible: http://web.derecho.uchile.cl/cej/rej10/DIAZ_Y_GARCIA.pdf, sitio web visitado el 03 de enero de 2017.

Grandes Odiaga, José del Carmen, Condiciones Objetivas De Punibilidad, Revista Jurídica Cajamarca, disponible en: <http://www.derechoycambiosocial.com/RJC/Revista14/punibilidad.htm>, sitio web visto el 20 de julio de 2016.

Guevara De Ramirios, Norma, Delitos contra la hacienda pública y municipal, deben tener una sanción penal, Publicado el 28 de septiembre, 2015, San Salvador, El Salvador, disponible en: <http://www.diariocolatino.com/delitos-contra-la-hacienda-publica-y-municipal-deben-tener-unasancion-penal/>, sitio web visitado el 6 de marzo de 2016.

Jinesta, Ernesto, El Agotamiento de la Vía Administrativa y los Recursos Administrativos, (Revista IVSTITIA, Nos. 169-170, enero-febrero, 2001, también en <http://www.ernestojinesta.com/>, sitio web visitado el día 20 de octubre de 2016).

Machicado, Jorge, Las excusas absolutorias, disponible en: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/04/caim.html#sthash.ZthgAUxT.dpuf>, sitio web visitado el 12 de marzo de 2016.

Machicado, Jorge, Causas de Impunidad, disponible en: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/04/caim.html#sthash.ZthgAUxT.dpuf>, sitio web visitado el día 12 de marzo de 2016.

Ministerio de Hacienda, Filosofía de la Administración Tributaria: Misión, Visión, Valores, disponible: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Filosofia, sitio web visitado el 16 de septiembre del 2016.

Ministerio de Hacienda, Áreas De Trabajo del Marco Institucional del Ministerio, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Areas_de_trabajo#dgii, visto web el día 16 de septiembre de 2016.

Ministerio de Hacienda, Historia del Ministerio de Hacienda, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda, sitio web visitado el 09 de junio del 2016.

Ministerio de Hacienda, Estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda, en <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/LAIP/MarcoNormativo/EstructuraOrganica>, sitio web visitado el día 1 de noviembre de 2016.

Ministerio de Hacienda, Unidad de Investigación Penal Tributaria, disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/Manual_Descripciones_de_Puestos/, sitio web visitado el día 18 de noviembre de 2016.

Ministerio de Hacienda, Presentación de Reformas a Delitos de la Hacienda Pública, disponible: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministerio_de_Hacienda/Presentaciones/, sitio web visitado el día 16 de noviembre de 2016.

Organismo Especializado de las Naciones Unidas, Enciclopedia Jurídica, disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/excusas-absolutoria.html>, sitio web visitado el uno de marzo de 2016.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, disponible en <http://dle.rae.es/?id=HDaaQhK|HDahKpU>, sitio visitado el día 20 de julio de 2016.

Universidad Francisco Gavidia, La Relación Jurídica Tributaria, disponible en:http://proyectotributarioufg.blogspot.com/2009_06_01_archive.html?m=1, sitio web visitado el día cinco de octubre de 2016.

Velásquez Molina, Karen Eugenia, El FMLN Endurece Mecanismos Para Captar Más Tributos, Publicado en: Diario La Página, 03 de noviembre de 2015, San Salvador, El Salvador, Disponible en: <http://www.elsalvador.com/articulo/nacional/fmln-endurece-mecanismos-para-captar-mas-tributos-92082>, sitio web visitado el 6 de marzo de 2016.

ANEXOS

1. Resolución de La Sala de lo Constitucional de La Corte Suprema de Justicia, con Referencia: 15-R-94.

15-R-94. Ramírez

Resoluciones en igual sentido

HS006D94.94

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las quince horas con veinte minutos del día once de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro.

En cumplimiento a lo ordenado por resolución de las nueve horas del día veintiuno de septiembre del presente año y examinado el informativo instruido contra el favorecido Rolando Ernesto Ramírez Smith, a fin de constatar las irregularidades en el proceso, señaladas por el Juez Ejecutor, esta Sala advierte:

El Juez Ejecutor en su informe manifiesta que se han cometido una serie de irregularidades en el proceso que se instruyó contra el favorecido Rolando Ernesto Ramírez Smith; irregularidades que, a juicio de este Tribunal carecen de fundamento legal por cuanto, al estudiar el mencionado informativo se concluyó que en el mismo se aplicaron debidamente cada una de las distintas disposiciones legales que se establecen en la Ley Penal respecto a la averiguación de hechos delictivos como el planteado en el presente caso; por lo que queda claro que las actuaciones denunciadas no constituyen infracción al debido proceso de ley por estar apegadas a derecho.

Por lo anterior, esta Sala resuelve: Habiendo operado la excusa absolutoria que prescribe el Artículo 247 Pn. a favor del imputado, confirmase su libertad, devuélvase el proceso al tribunal de origen con certificación de este auto y archívense las presentes diligencias.---MÉNDEZ---HERNÁNDEZ VALIENTE---E.ARGUMEDO---MARIO SOLANO---O.BAÑOS---PRONUNCIADO POR LOS

SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN---Z.EMERITA E.---
RUBRICADAS.HS015R94.94

2. Sentencia de La Sala de lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia, con Referencia: 134-A-98.

134-A-98

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las catorce horas del día veinticinco de septiembre del año dos mil uno.

En el presente proceso contencioso administrativo, promovido por el licenciado Miguel Angel Sol Monterrey, de treinta y cinco años de edad a la fecha de inicio de este proceso, abogado, de este domicilio, en carácter de Apoderado General Judicial de la Sociedad ARCITEX, Sociedad Anónima de Capital Variable; se impugnan los actos administrativos que se detallan así: a) Resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día ocho de diciembre de mil novecientos noventa y siete, mediante la cual impuso multas a la referida Sociedad, por supuestas infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y, b) Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho, por medio de la cual confirmó la resolución antes señalada.

Han intervenido la parte actora en la forma indicada, la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, como autoridades demandadas y la licenciada Ana Cecilia Galindo Santamaría, mayor de edad, abogada, de este domicilio, en calidad de Agente Auxiliar y en representación del señor Fiscal General de la República.

ANTECEDENTES DE HECHOS, ALEGATOS DE LAS PARTES.

I.- En la demanda presentada, el apoderado de la parte actora manifestó en síntesis, que en el mes de agosto de mil novecientos noventa y siete, la Sociedad Arcitex, S.A. de C.V., fue procesada penalmente por el delito de Defraudación

Fiscal, al no cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, respecto a los períodos tributarios que se detallan así: de julio a diciembre de mil novecientos noventa y cinco, de marzo a agosto, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y seis, y de enero a junio de mil novecientos noventa y siete, consecuentemente se ordenó la captura de los miembros de la Junta Directiva de su mandante, en base al Art. 347 bis, letra a) C. Pn., en relación con el artículo 247 C. Pr. Pn., vigente a esa época, Art. 13 Cn. y Art. 23 de la Ley Orgánica de la Policía Nacional Civil, sin que previo a ello la Dirección General de Impuestos Internos hubiese liquidado el impuesto y accesorio reclamados y reconocer sus funcionarios que la deuda tributaria tiene certeza jurídica cuando es liquidada por medio de declaración del contribuyente o por tasación oficiosa de parte de la Administración Tributaria. Detenidos que fueron los miembros de la Junta Directiva en mención y remitidos a la orden del Juez Primero de Hacienda, éste con base a la excusa absolutoria contenida en el Art. 347-Bis inciso final del C. Pn., previo pago del impuesto y accesorios reclamados en dicho juicio, decretó la orden de libertad. Pero es el caso -agrega la actora-, que como la Dirección General de Impuestos Internos no había liquidado el impuesto por cuyo incumplimiento en el pago eran procesados los miembros de la Junta Directiva de la contribuyente, pues fue el Director General de esa oficina quien sin potestad alguna certificó como deuda a cargo de su mandante sin existir declaración de impuestos de parte de la Sociedad demandante ni liquidación oficiosa emitida por la Dirección General; la falta de liquidación o tasación de los impuestos reclamados en el juicio penal, presupuesto básico para ingresar el monto exigido, impedía hacer uso del beneficio de la excusa absolutoria, pues el Colector de Tesorería se negaba a recibir el pago por falta de la orden misma emitida en legal forma y el Juez del caso se declaró incompetente para emitir el respectivo mandamiento de ingreso. La potestad de liquidación oficiosa de impuestos para que tenga certeza jurídica corresponde a la Dirección General, y a partir de su existencia el Juez tenía que procesar a los imputados. Dado por un lado, que en el caso de autos hacía falta la liquidación de impuestos de parte de esa oficina y el Juez supuestamente conocía el monto de la deuda tributaria, éste

carecía de potestad para liquidarlo; y, si por otro, el pago de lo adeudado libraba de responsabilidad penal a los miembros de la Junta Directiva en base a la excusa absolutoria, no se contaba con la tasación del impuesto ni orden emitida para efectuar su pago. La irregularidad administrativa expuesta, además de impedir hacer efectiva la excusa absolutoria restringía de esa forma los derechos de los imputados; por tal razón y la desesperación de los detenidos, no quedó otra alternativa que ingresar la deuda reclamada por medio de los formularios de declaración del citado impuesto, en los que se anotaron las cifras certificadas por el Director General como deuda -a cargo de su mandante- en el oficio de fecha quince de agosto de mil novecientos noventa y siete, librado a la Fiscalía General de la República. En base a los formularios mencionados, el señor Colector de Tesorería recibió el pago y de esa forma también lo aceptó el señor Juez Primero de Hacienda, para admitir la excusa absolutoria a favor de los detenidos y librar de responsabilidad penal a la Sociedad contribuyente. IMPOSICION ADMINISTRATIVA DE MULTAS. Los formularios de Declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, utilizados como medio para pagar los impuestos y accesorios -derivados del proceso penal incoado en su contra- fueron procesados por la Dirección General de Impuestos Internos, en la forma y fecha presentados los que calificó como "declaración de impuestos", e impuso multas por los siguientes conceptos: a) por no presentación de declaraciones dentro del plazo legal, cuarenta y cinco mil cuatrocientos catorce colones y setenta centavos (¢45,414.70), Art. 125 No. 1 Ley del IVA; b) por omisión absoluta de pago del impuesto dentro del plazo legal cuarenta y cuatro mil setecientos noventa y ocho colones y cincuenta y tres centavos (¢44,798.53), Art. 126 No. 1 de la referida ley; y, c) por apropiación indebida del impuesto al no enterar lo retenido dentro del plazo legal seis mil ciento sesenta y dos colones (¢6,162.00), Art. 134 de dicha ley. Dentro de la lógica administrativa pareciera normal dicha actuación, excepto en el caso bajo estudio cuya aplicación de sanciones resulta impropio por cuanto sobre esos hechos se había producido el juicio penal. Este punto fue planteado ante el Tribunal de Apelaciones el cual desestimó por considerar "...que el delito de Defraudación al Fisco se tipifica cuando el

contribuyente quien es el sujeto obligado, omite la presentación de las declaraciones y el pago del impuesto correspondiente..."; es decir, -cita la parte actora- que cuando se incumple la obligación de declarar y pagar el impuesto equivale a decir que han elevado a la categoría de delito a la mora. Dentro de esa perspectiva, el Tribunal de Apelaciones confirmó las multas basándose en los formularios de declaración, la fecha de presentación y pago del impuesto que contenían, declaró que tales hechos evidenciaban la presentación extemporánea de las declaraciones y del pago, y en consecuencia confirmó las multas. Al respecto la parte actora sostiene que los formularios de declaraciones mediante los cuales pagó la deuda reclamada en el juicio penal -sin previa liquidación de parte de la oficina tributaria- no pueden considerarse declaraciones de impuesto, menos aún que se hayan presentado fuera del plazo, pues a su entender representan un instrumento o forma de pago derivado de aquel juicio, en el que como reitera no existía determinación de tributos de parte de la Dirección General. El Tribunal de Apelaciones sobre ese aspecto resolvió: "este Tribunal repara en el hecho de que el punto discutido es objeto de una acción y comprobación diferente a la que se ventila en apelación.... resultando ello desde luego materia impertinente para conocerse dentro del presente incidente de apelación..."; razonamiento que en opinión de la actora resulta confuso, pues en su opinión las cosas en principio se toman como se presentan: se está impugnando un acto administrativo por el cual se imponen multas, se relacionan los hechos por las cuales se considera que está viciado, y tales hechos están referidos a la esfera administrativa tributaria, materia objeto de su conocimiento, no se explica por qué se declara incompetente. Que de acuerdo a ese criterio, posiblemente ha querido referirse a que otra autoridad previamente debía declarar o pronunciarse sobre la naturaleza de las referidas declaraciones, y pronunciándose que no eran declaraciones; que el Tribunal podría declarar el vicio administrativo y revocarlo. Otra posibilidad que podría ocurrir es que se piense que es materia judicial sobre la cual debe pronunciarse el Juez de Hacienda que conoció el caso o quizás la Dirección General de Impuestos Internos. Continúa, que el tema podría complicarse especialmente en cuanto a definir la oportunidad procesal de las acciones, a fin de garantizar el derecho de defensa de

su mandante. Es decir, en que momento debía pedirse la calificación de que los referidos actos no constituyen declaraciones de impuesto? ¿Cómo se podía saber que se necesitaba una declaración antes de las notificaciones de la imposición de sanciones?. Al respecto señala que el Tribunal de Apelaciones debió resolver que no habían pruebas sobre tales hechos y no declararse incompetente debido a que no existe otra vía administrativa para hacer valer los derechos de la Sociedad contribuyente. Que en su oportunidad alegó ante las autoridades administrativas, que el tema de las declaraciones de impuestos había sido juzgado y concluido en el tribunal jurisdiccional, y que por tanto, las multas en la instancia administrativa constituían una sanción sobre hechos procesados y en principios penados; que se debió reparar que el juicio penal dio inicio por no haber presentado las declaraciones y tener una deuda tributaria -no establecida por la Dirección General-, y que la excusa absolutoria procede por el pago de lo adeudado en concepto de impuestos y no por presentar declaraciones del tributo. Que a raíz del medio utilizado para pagar la deuda reclamada y gozar de los beneficios de la excusa absolutoria en materia penal, la Administración Tributaria califica dicho medio como declaración de impuestos e impone multas por presentación extemporánea, aún cuando insiste que los formularios de declaración se utilizaron debido a la irregularidad misma de la Administración Tributaria, al no emitir previamente la liquidación oficiosa del impuesto o mandamiento de ingreso y porque además el Juez Primero de Hacienda se declaró incompetente para tasar impuestos. Por otra parte, el Art. 347-bis inciso 4° C.Pn., requería "el pago del impuesto evadido" y no la presentación de declaraciones del impuesto; y que la declaración y liquidación de impuestos, como todos los actos que la ley confía a la voluntad de las personas, debe estar exento de vicios del consentimiento: error, fuerza y dolo. En el presente caso, los directivos de la Sociedad -la señora Marina Elvira Ruan de Vieytez y su hijo Manuel Alfonso Vieytez Ruan- se encontraban bajo restricción de libertad en los Centros de Detención, ordenado por el Juez Primero de Hacienda, y el pago de lo adeudado permitía la excusa absolutoria a favor de los detenidos. La falta de liquidación previa o mandamiento de ingreso en mención y la negativa del Colector de recibir el pago por falta de orden legal de ingreso, hacían difícil poder aplicar la

excusa absolutoria, por lo que ante esas circunstancias se satisfizo la cantidad de impuestos y accesorios reclamados por medio de los formularios de declaración, pues el pago era parte integrante del proceso penal para aplicar dicha excusa absolutoria. Por todas las razones expuestas la parte actora considera que la Dirección General, al calificar el medio por el cual efectuó el pago como declaración jurada de impuestos e imponer multas por presentación extemporánea, trata nuevamente lo que fue materia del juicio penal, lo cual debe considerarse cosa juzgada o etapa procesal penal cumplida, ya que como ha señalado, el juicio se promovió por no presentación de declaraciones y no pago del impuesto. Recapitulando, si el proceso penal se inició y concluyó por esos hechos, las sanciones impuestas por declaraciones extemporáneas, la no presentación de declaraciones y no pago del impuesto, cuyos efectos jurídicos quedaron inmersos y limitados dentro del mencionado juicio, constituyen otro pronunciamiento, de donde se desprende que la Dirección General al imponer multas sobre hechos juzgados enfoca un doble proceso, actuación que esa oficina justifica que sobre los mismos hechos puede juzgarse a una persona por autoridad administrativa y también por autoridad judicial, que son campos distintos. Que esa tesis parece ignorar los fines del legislador constituyente, los cuales están orientados a suprimir la injusticia de los abusos de las autoridades constituidas. La garantía constitucional de que una persona no puede ser juzgada dos veces por el mismo hecho, se erige para proteger al individuo contra múltiples procesos y por los mismos hechos y por cualquier autoridad de que puede ser víctima. Lógicamente, sino se puede ser condenado dos veces por el mismo hecho, tampoco se puede procesar dos veces por la misma causa.

II.- Se admitió la anterior demanda, se tuvo por parte al licenciado Miguel Ángel Sol Monterrey en el carácter que compareció, se ordenó la suspensión provisional del acto pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y se pidieron los informes a las autoridades demandadas sobre la existencia de los actos atribuidos. Contestados estos informes se confirmó la suspensión del acto que se había decretado provisionalmente y se solicitaron nuevos informes con los

fundamentos de legalidad de los actos adversados y se ordenó notificar la existencia de este juicio al señor Fiscal General de la República.

En el informe rendido por la Dirección General de Impuestos Internos esencialmente manifestó que la parte actora fundamenta sus alegaciones en la legislación penal vigente a la fecha (1999), y no en la que rigió al momento de los hechos que dieron origen al juicio penal instruido en agosto de mil novecientos noventa y siete, en el que no había tasado los impuestos del IVA correspondientes a los períodos tributarios de julio a diciembre de mil novecientos noventa y cinco, marzo a agosto, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y seis, debido a que el Art. 347-Bis letra a), C.Pn., -reformado mediante D.L. No. 360, del siete de junio de mil novecientos noventa y cinco- aplicable al caso, no requería como requisito previo la conclusión de diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos para proceder contra los delitos de defraudación al fisco, como actualmente establece el Art. 251 del C. Pn., vigente. En aplicación al citado Art. 347-Bis letra a) el Director General remitió la nota de fecha veinticuatro de julio de mil novecientos noventa y siete a la Fiscalía General de la República, a efecto de iniciar la acción penal correspondiente. Iniciado el proceso y como consecuencia detenidos los directivos de la referida Sociedad por el mencionado delito, éstos debían satisfacer el monto de los impuestos evadidos para gozar de los beneficios de la excusa absolutoria contenida en dicha disposición y así recobrar la libertad. Es sobre este punto donde el apoderado de la demandante pretende desfigurar el carácter de la declaración jurada contenida en el Art. 93 L.I.T.B.M.P.S., al manifestar que las declaraciones controvertidas deben considerarse como una simple forma de pago -como un recibo a cancelar- y no como lo que es: una declaración jurada de impuestos, pues la demandante parte de la base de que si las presentó fue para pagar la deuda y gozar de la excusa absolutoria y devolver la libertad a los imputados y que por ello quedaban inmersas en el proceso penal. Que en efecto, -esa oficina- comprende la urgida situación en la que se encontraban los directivos de la demandante, pero que ello no constituye fundamento legal alguno para desaparecer el carácter que como tal tiene la presentación de una declaración

jurada del impuesto de que se trata. Lo cierto es que al configurarse el hecho delictivo que provocó ejercer la acción penal correspondiente, resultó que los imputados al querer cancelar el impuesto adeudado aplicaron lo dispuesto en el Art. 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conforme al cual el pago del impuesto está incluido en la declaración jurada del mismo. Que por la estructura misma del tributo, el pago deseado en las circunstancias expuestas debía realizarse mediante la presentación de las declaraciones. El hecho que éstas se presentaron fuera del plazo legalmente establecido reviste el carácter de extemporáneas, circunstancia que hace incurrir en la infracción prevista en el Art. 125 No. 1 y en consecuencia a la sanción respectiva. El elemento últimamente señalado fue el que ocasionó la imposición de la multa en base al Art. 161 en la que se aplicó la atenuante contenida en el Art. 138 No. 1 de la Ley del IVA. La parte actora también alega que existe violación al Art. 11 de la Constitución, por considerar que se está juzgando dos veces por la misma causa. La garantía constitucional alegada opera en los casos que habiendo una formación de causa por comisión de algún delito, ésa desemboca en una sentencia absolutoria o condenatoria, para que una vez recorridas todas las instancias, la sentencia que haya recaído se muestre firme e irrevocable, el cual no es este el caso, pues el proceso penal en que se vio involucrada la demandante, no finalizó por una sentencia absolutoria ni condenatoria, por haberse dado una excusa absolutoria que la contribuyente decidió utilizar a su favor. Pese a que el hecho sancionado guarda relación con el delito penal, éste último se tipificaba cuando el sujeto obligado omite la presentación de las declaraciones y el pago respectivo del impuesto, mientras el supuesto que causa la sanción administrativa se genera cuando habiendo cumplido con la obligación de declarar y pagar, ésta se hizo fuera del plazo legalmente establecido, por lo que es claro que no existe violación a la garantía constitucional citada.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos informó que la pretensión se fundamenta en que la demandante ha sido juzgada dos veces por la misma causa: primero por el delito de defraudación al Fisco y luego en procedimiento

administrativo que establece el pago de multas de parte de la Dirección General de Impuestos Internos y que confirmó en esa instancia. En relación a la imposición de las multas administrativas, analizó el informe de infracción emitido por la Jefatura del Departamento Técnico de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, agregado en el respectivo expediente de la Dirección General de Impuestos Internos, el cual relaciona que la contribuyente presentó extemporáneamente las declaraciones de los períodos tributarios por los cuales se sanciona, en cuyo expediente también aparecen las copias confrontadas de las declaraciones de los períodos dilucidados que confirman la presentación de las declaraciones fuera del plazo y sin que mediara actuación alguna de parte de la Dirección General, hechos que demuestran y confirman el incumplimiento a los artículos 93 y 125 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y en base al último la Dirección General aplicó la atenuante contenida en el Art. 138 de la precitada ley, actuación que junto con el procedimiento aplicado denotan el cumplimiento a lo previsto en el Art. 161 de la ley de la materia. La sanción impuesta con base al Art. 126 No. 1) de la mencionada ley, se confirmó por considerar que el hecho de presentar extemporáneamente las declaraciones "originales", denota que hubo omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, máxime si se presentaron de forma voluntaria en la que reconoce el adeudo al Fisco. Sobre la inconformidad conocida bajo el aforismo "non bis in idem", señaló que en este caso los procedimientos son de diferente naturaleza: uno de naturaleza jurisdiccional en materia penal y el otro administrativo con conocimiento en materia tributaria, que desde luego, no se configura el supuesto hipotético consagrado en el inciso 1º in fine del Art. 11 de la Constitución, según el cual no puede existir doble juzgamiento cuando hay identidad en los elementos de la pretensión. El pronunciamiento inhibitorio que señala el peticionario sobre el supuesto vicio en la declaración jurada, el cual es producto de la fuerza para provocar el pago del impuesto y la aplicación de la excusa absolutoria para que los directivos de la contribuyente gozaran de libertad debido a la restricción de la misma en la que se encontraban en el ámbito jurisdiccional, fue por respeto a la decisión jurisdiccional tras considerar que lo discutido era objeto de una acción y comprobación diferentes.

III.- Se tuvo por agregados el escrito y la credencial presentados por la licenciada Ana Cecilia Galindo Santamaría, a quien se dio intervención en este proceso en carácter de Agente Auxiliar y en representación del señor Fiscal General de la República. Posteriormente se abrió a prueba el juicio por el término de ley, dentro del cual la parte actora y la Dirección General de Impuestos Internos presentaron la documentación respectiva la cual se tuvo por agregada.

Concluido el término probatorio, se corrieron los traslados respectivos que ordena el Art. 28 L.J.C.A., etapa procesal en que la Dirección General manifestó que el día quince de mayo de mil novecientos noventa y siete, la Sociedad demandante recibió visita de su auditora fiscal, quien de forma inmediata requirió a la contribuyente la presentación de declaraciones de IVA correspondiente a los períodos de julio a diciembre de mil novecientos noventa y cinco, marzo a agosto, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y seis, según consta en memorándum del trece del mismo mes y año, cuyo requerimiento no fue atendido, pues no obstante haber realizado hechos generadores del citado impuesto en cantidades de operaciones significativas que revelaban capacidad contributiva, no había presentado las respectivas declaraciones. Mediante carta sugerencia de fecha veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y siete recibida en esa misma fecha, se recomendó subsanar tales deficiencias y según nota de fecha treinta de ese mes y año recibida el mismo día, fue citada para tratar asuntos relacionados con la carta sugerencia. En adición a los incumplimientos constatados, se le informó mediante nota de fecha nueve de junio de mil novecientos noventa y siete, que en el sistema de declaraciones aparecía la correspondiente al IVA del ejercicio de marzo de mil novecientos noventa y siete, que no había sido presentada y se invitaba a hacerlo. Sobre ese último llamamiento la contribuyente presentó escrito de fecha dieciséis de junio de ese mismo año, en el que reconoció que hasta el mes de junio de mil novecientos noventa y siete, no había cumplido con la obligación de cancelar el IVA por alegar una precaria situación financiera, solicitando en consecuencia un plazo de treinta y seis meses para cancelar la deuda. El dieciséis de junio siempre de ese mismo año, dicha oficina emitió el informe de auditoría que

contiene los resultados obtenidos a la fecha de la investigación practicada, y debido a que no era posible obtener el cumplimiento voluntario de parte de la interesada e improcedente conceder el plazo solicitado para el pago del IVA, y por contar con suficiente información de los incumplimientos detectados, ordenó la fiscalización limitándola sobre base cierta a determinar los montos de débitos y créditos fiscales de los períodos, en base a los registros en libros de venta y de compra relativos al IVA llevados por la Sociedad demandante, en la que se constataron otros incumplimientos formales. Con tales antecedentes, el día veintiocho de julio de mil novecientos noventa y siete, fueron emitidos los respectivos informes de auditoría y de infracción sobre base cierta, en el que además del requerimiento a la Fiscalía General de la República de fecha veinticuatro del referido mes y año, dio un resultado positivo a los intereses fiscales y como excusa absoluta, el pago del impuesto omitido reclamado, el que sin bien no tasó oficiosamente por medio de resolución, fue declarado por la demandante en base a sus registros de IVA. Conocidos los resultados del proceso penal incoado, los responsables obtuvieron excusa absoluta sin que en el juicio llegase a pronunciarse sentencia condenando al pago de multa o prisión; que la naturaleza del delito de Defraudación al Fisco por el que fueron perseguidos es diferente al de ilícito tributario de no presentar las declaraciones y pagar el impuesto dentro del plazo legalmente establecido.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ratificó lo expuesto en su informe justificativo, mientras que la parte actora reiteró que dentro del proceso penal tenía que efectuar el pago de la deuda reclamada para gozar de la excusa absoluta y que por falta de liquidación de impuestos que debió emitir la Dirección General previo a ejercer la acción penal por el delito de "Defraudación Fiscal", e incompetencia del Juez para emitir mandamiento de ingreso para efectuar el pago reclamado dentro del proceso, no quedó otra alternativa que ingresar la suma exigida por medio de formularios de declaraciones del impuesto exigido, en los que anotó las cifras certificadas por el Director General como deuda a cargo de la agraviada. En razón de la irregularidad antes señalada, la utilización de formulario -de declaración- constituye actos jurídicos diversos a las de las declaraciones

juradas y no actos jurídicos declaratorios del impuesto. Que esos actos los realizó oportunamente conforme a las exigencias del proceso penal, los cuales estaban encaminados a cumplir con un requerimiento en esa instancia, como es el pago de lo adeudado para gozar de los beneficios de la excusa absolutoria. Es decir, que en las circunstancias en que se encontraban los miembros de la Junta Directiva, no se estaban declarando impuestos, sino pagando la deuda para gozar de los beneficios de la excusa absolutoria. Por todo lo antes expuesto, resulta impropio aplicar sanciones sobre hechos que corresponden exclusivamente al proceso penal; la aplicación de las multas controvertidas en esos términos constituyen un segundo juzgamiento sobre hechos procesados penalmente, lo cual viola el principio constitucional de que nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa, Art. 11 de la Constitución. Finalmente agrega, que de acuerdo con el criterio sentado por la Sala de lo Constitucional, el pago de impuestos efectuado dentro del proceso penal carecía del presupuesto esencial, como es la liquidación del impuesto. Que si en el mencionado proceso penal se reclamó una obligación tributaria que no estaba liquidada, se estaba reclamando una deuda inexistente, por consiguiente, en el caso particular pagó -sin tener otra opción- una obligación inexistente.

La representación Fiscal manifestó en su alegato que la imposición de multas controvertidas han sido impuestas en base a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por constituirse el hecho generador que causa el impuesto y la declaración del mismo, no obstante se haya presentado mediante coacción del órgano jurisdiccional por haber incurrido en el delito de Defraudación al Fisco, Art. 347-Bis del Código Penal (hoy reformado). El hecho de que bajo coacción judicial haya pagado los impuestos -por no haber funcionado la vía administrativa- mediante declaraciones efectuadas no la exime de las sanciones administrativas previstas en la precitada ley.

IV.- Conforme lo dispuesto en el artículo 48 inciso 2º L.J.C.A., se solicitó a las autoridades demandadas remitieran los respectivos expedientes, los cuales se han tenido a la vista.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

El juicio se encuentra en estado de dictar sentencia, la que conforme al Art. 32 inciso 2º de la ley antes citada recaerá sobre los puntos controvertidos.

Los actos administrativos objeto de la pretensión son los siguientes:

- Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día ocho de diciembre de mil novecientos noventa y siete, por medio de la cual impone multas a cargo de la demandante por infracciones contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho, mediante la cual confirmó el acto antes relacionado.

La parte actora centra la ilegalidad de los actos relacionados en los siguientes puntos:

1.- La Sociedad Arcitex, S.A. de C.V. fue procesada penalmente por el delito de Defraudación Fiscal, sin que la Dirección General de Impuestos Internos hubiese tasado previamente impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios en su contra, deteniendo en consecuencia a algunos miembros de su Junta Directiva; la falta de liquidación previa o de orden de ingreso de la suma exigida por dicha oficina, emitida en legal forma, impedía hacer uso del derecho de la "excusa absolutoria" consistente en que el pago de lo adeudado libraba de responsabilidad penal los detenidos.

Por causa de la irregularidad administrativa de parte de la Administración Tributaria y la desesperación de los arrestados, pagó la deuda exigida en el proceso penal por medio de formularios de declaración del citado impuesto, en los que se anotaron las cifras certificadas por el Director General de esa oficina a la Fiscalía General de la República.

En razón de lo antes expuesto, la parte actora es del parecer que para hacer uso de la excusa absolutoria derivada del proceso penal, sólo requería el pago de la deuda reclamada y no la presentación de declaraciones de impuestos, razón por la cual los formularios utilizados constituyen un medio para efectuar tal pago y no tienen naturaleza jurídica de presentación de declaraciones de impuestos, por tanto no pueden considerarse que éstas se hayan presentado extemporáneamente para aplicar las sanciones cuestionadas.

2.- Que existe violación al principio non bis in ídem, debido a que la Sociedad ARCITEX, S.A. de C.V. ha sido sancionada dos veces por un mismo hecho. Art. 11 de la Constitución.

Respecto a que los formularios de declaraciones utilizados para el pago de la deuda reclamada por la Dirección General, sin liquidación previa o mandamiento de ingreso emitido en legal forma, constituyen un medio para el pago y no una presentación de declaración jurada de impuestos y que por tanto no existe presupuesto básico para la imposición de las multas cuestionadas:

Es evidente que con el anterior argumento la parte actora pretende modificar la naturaleza de las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios presentadas el día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y siete, por medio de las cuales liquidó y pagó el impuesto causado, correspondientes a los períodos tributarios de julio a diciembre de mil novecientos noventa y cinco, de marzo a agosto, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y seis, y de enero a junio de mil novecientos noventa y siete, cuyo pago derivaba especialmente del cumplimiento de una obligación tributaria establecida en la ley respectiva y por otro, constituía requisito sine qua non para solicitar la excusa absolutoria mencionada.

Como se ha expresado, la interesada es de la opinión que los formularios de declaración mediante los cuales realizó el pago de la suma defraudada al fisco, son un simple mandamiento, recibo o factura de ingreso y no una declaración de impuestos como sostienen las autoridades demandadas, tratando de desvirtuar con

su queja la inexistencia del presupuesto esencial sobre el cual recaen las multas: presentación de declaraciones de impuesto en forma extemporánea, omisión en forma absoluta del pago del impuesto fuera del plazo legal y por apropiación indebida del impuesto.

Delimitada en los términos expuestos la alegación planteada por la demandante, la cuestión a dilucidar estriba en determinar si el pago de los impuestos y accesorios reclamados en la jurisdicción penal, por medio de los formularios de declaraciones de impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación servicios, a falta de liquidación del mismo de parte de la Dirección General de Impuestos Internos, constituye un pago derivado del cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la ley que regula dicho impuesto, o por el contrario, si se trata del cumplimiento de la obligación reclamada penalmente.

Para ello hemos de partir del contenido de la ley que regula y fundamenta la imposición de las sanciones tributarias controvertidas en este juicio. En primer término, el Capítulo II de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ley aplicable al caso, destaca dentro de las obligaciones o deberes formales a que están sometidos los sujetos pasivos o responsables de ese gravamen, la "declaración de impuesto".

Conforme a los términos del citado texto legal, el período tributario es de un mes calendario, por lo que los contribuyentes, y en su caso, los responsables de dicho impuesto, tienen la obligación de presentar dentro de los diez primeros días hábiles siguientes a la fecha del cierre del período impositivo que corresponda, una declaración jurada, que como de todos es sabido, ésta se elabora en los formularios que para tal efecto proporciona "gratuitamente" la Administración Tributaria.

La declaración en referencia debe contener el detalle de las operaciones gravadas y exentas realizadas en el período fiscal de que se trate, el monto del débito fiscal y el crédito fiscal del mismo período, las retenciones efectuadas a terceros así como remanentes del crédito fiscal de ejercicios tributarios anteriores en el caso de que

éstos existan. Si se realizan ventas de productos exentos, deberá aplicarse la proporcionalidad de los créditos fiscales según lo dispuesto en el Art. 66.

El dato sobre los débitos y créditos fiscales es un requisito esencial en este tipo de declaración, ya que -por regla general- la diferencia obtenida de deducir del débito fiscal el crédito fiscal causados en determinado período más las retenciones efectuadas a terceros, constituye el monto a pagar en concepto de IVA, y en el caso que los créditos fiscales excedan a los débitos fiscales constituye un derecho a favor del contribuyente que podrá aplicar en períodos tributarios siguientes, con la salvedad de que las retenciones efectuadas deberán pagarse dentro del plazo señalado. Art. 64. L.I.T.B.M.P.S.

El Art. 94 de la precitada ley señala que la declaración jurada incluye el pago del impuesto y debe presentarse en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el ramo de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período tributario de que se trate.

Como primera observación, la ley en forma clara establece que en la declaración, el sujeto obligado o responsable no se limita a señalar operaciones -exentas o gravadas-, ni a indicar los resultados de créditos o débitos fiscales causados en el período tributario, sino que también obliga a liquidar y pagar el impuesto resultante de las operaciones efectuadas dentro del plazo.

Se trata pues, no de una simple declaración de impuestos sino de una autoliquidación del mismo, en la que -como señala Fernando Pérez Royo- requiere la práctica de operaciones de determinación de la deuda, que implica, no sólo cálculos aritméticos, sino además operaciones de calificación jurídica (establecer si tal operación se grava con determinada tasa, anotar las retenciones efectuadas a terceros cuando éstos no son contribuyentes registrados, aplicar remanentes de créditos fiscales de ejercicios anteriores o trasladarlos a futuros, etc.) y, en general la aplicación de otras normas.

La característica fundamental de la autoliquidación de impuestos a través de la declaración jurada correspondiente, es que contiene la cuantificación del monto resultante a pagar de parte del sujeto obligado; que debe presentarse y cancelar dentro del plazo preestablecido, sin perjuicio de que con posterioridad la Administración Tributaria ejerza las facultades de comprobación y fiscalización del impuesto y otras obligaciones a cargo del sujeto pasivo.

Uno de los efectos que derivan de la presentación de la declaración de impuestos, es la de tener por cumplida dicha obligación, y por tanto la de ingresar el impuesto dentro del plazo que la ley señala, evitando con ello la aplicación de sanciones por incumplimiento de ambas obligaciones.

De acuerdo con las precisiones que anteceden resulta improcedente sostener que por las irregularidades administrativas incurridas en el proceso penal, como es la falta de liquidación de impuestos de parte de la Administración Tributaria, el medio por el cual se pagó el monto reclamado en aquella jurisdicción se considere como un mandamiento o recibo de ingreso, ya que como se ha señalado, el texto legal ordena que el pago del IVA ha de hacerse por medio de declaración u autoliquidación del mismo. Por consiguiente, el pago de los impuestos y accesorios en los términos planteados por la actora, no es más que el cumplimiento a una obligación tributaria prevista en la ley, -Arts. 93, 94 y 38 inc. 1º- a la que indiscutiblemente está sujeta la Sociedad contribuyente.

Sostener que por falta de liquidación oficiosa de impuesto de parte de la Administración Tributaria, las declaraciones presentadas y su correspondiente pago derivados del juicio penal, sean consideradas como un mandamiento de ingreso o medio de pago para desvirtuar la legalidad de las multas discutidas en este proceso, equivale a ignorar el incumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar las retenciones efectuadas y el impuesto resultante durante los períodos tributarios reclamados dentro del plazo señalado.

El hecho de pagar los impuestos reclamados por la vía de la acción penal mediante formularios de declaración de impuesto, para efectos de gozar de los beneficios de

la excusa absolutoria contenida en el inciso final del Art. 347-Bis C.Pn., no cambia en lo absoluto el carácter de "autoliquidación" o "declaración de impuestos", medio por el cual ingresó lo adeudado al Fisco, ya que como se reitera, la ley tributaria aplicable establece que el pago del impuesto está incluido en la declaración respectiva.

Admitir la tesis propuesta por la parte actora, de que el pago efectuado en tal forma es consecuencia del proceso penal y no una declaración de impuestos, implica hacer caso omiso al cumplimiento de las obligaciones a que está sujeta. Dicha tesis conlleva a confesar que si pagó y lo hizo mediante formularios de declaraciones, fue especialmente para obtener la libertad de los miembros de la Junta Directiva que se encontraban detenidos, y de manera alguna para cumplir con las obligaciones tributarias previstas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En síntesis, la parte actora con sus alegatos pretende que este Tribunal desconozca que incumplió oportunamente con la obligación de declarar y pagar el impuesto y las retenciones efectuadas a terceros respecto a los períodos tributarios sobre los cuales se impone multa por diferentes conceptos.

Se concluye pues, que el pago del impuesto correspondiente a los períodos tributarios de julio a diciembre de mil novecientos noventa y cinco, de marzo a agosto, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y seis, y de enero a junio de mil novecientos noventa y siete, por medio de autoliquidación o declaraciones del impuesto presentadas el día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y siete, no es más que el cumplimiento a la obligación de declarar y pagar el impuesto prevista en los citados Arts. 93 y 94. El referido pago de los impuestos causados en los términos expuestos por la demandante no la exime de las sanciones por infringir los Arts.125 No. 1 y Art. 126 No. 1 y 134 respectivamente. Sobre la violación al principio non bis in ídem.

La alegación planteada está en estrecha relación con la anterior, pues en este caso la parte actora señala que el juicio penal incoado en su contra se originó por no

presentar declaraciones y el no pago del impuesto, hechos que según argumenta quedaron inmersos y limitados en el mencionado proceso y que por tanto deberían considerarse materia de cosa juzgada.

En efecto, la razón de su queja se traduce en que la imposición de multas de parte de la Administración Tributaria cuestionada en este proceso, viola el principio non bis in ídem, ya que está siendo condenada dos veces por los mismos hechos.

El principio non bis in ídem. Teleología y consecuencias.

El tratadista Luciano Parejo Alfonzo señala que es un principio general del derecho que pretende la interdicción de la doble sanción por unos mismos hechos. (Manual de Derecho Administrativo Luciano Parejo Alfonzo, A. Jiménez- Blanco y L. Ortega Alvarez, Tercera Edición Editorial Ariel Derecho, Barcelona, España, 1994, pág. 324).

Alejandro Nieto, en su libro Derecho Sancionador, coincide con el anterior planteamiento y en términos restrictivos considera, que el principio non bis in ídem significa que nadie puede ser condenado dos veces por un mismo hecho. Para este autor, la defensa de los valores de seguridad jurídica y justicia, imposibilitan dos procesos y dos resoluciones iguales o diferentes, sobre el propio tema o el mismo objeto procesal.

Diferentes tratadistas son de la opinión que desde un sentido procesal el principio en discusión se materializa en la presencia de identidades subjetivas, objetivas y de pretensión respecto de dos procesos diferentes; de verificarse tal coincidencia, la doctrina señala de común acuerdo que no puede seguirse y decidirse un proceso posterior cuando se haya resuelto con firmeza otro anterior.

Indiscutiblemente el principio non bis in ídem es de aplicación a las potestades punitivas del estado (Ius Puniendi) que ejerce por medio de la persecución penal de los ilícitos tipificados como delitos, pero que no impide trasladar los efectos de

esta máxima al ejercicio de las potestades punitivas que descansan en la Administración.

En un principio, la regla que podía resumirse en el ámbito de dos tribunales penales, puede legítimamente trasladarse al ámbito del conocimiento de dos diferentes entes administrativos, e inclusive -como en el caso que plantea la actora- entre un Tribunal de Hacienda (que tenía funciones concordantes con la jurisdicción penal) y la Administración Tributaria.

Esta última oportunidad es advertida a nivel casuístico por Alejandro Nieto, al señalar como el supuesto más corriente en el que se materializa el non bis in idem. En su opinión, "hay que tener en cuenta la posible intervención de dos tipos de órganos represivos -judiciales y administrativos-, lo cual significa que la duplicidad de decisiones puede surgir "entre un Tribunal penal y un órgano administrativo". (Alejandro Nieto, Derecho Administrativo Sancionador, Segunda Edición, Madrid, España 1994, Editorial Tecnos, Pág. 398).

De lo anteriormente expuesto se desprende la posibilidad que se presente la figura del non bis in idem entre dos trámites, uno desarrollado por un juez penal y el otro por la administración en el ejercicio de potestades sancionatorias. Esta posibilidad no implica que en ocasiones, por la concurrencia imperfecta de las identidades procesales antes señaladas (y que condicionan el apareamiento de la figura), no pueda admitirse la coexistencia de una doble perspectiva punitiva.

Sobre este tema, los maestros Ignacio Berdugo Gómez de la Torre y Juan Carlos Ferré Olivé, son del parecer que si una misma conducta puede caer en los ámbitos -penales y administrativos-, habrá que investigar en primer lugar su adecuación al precepto penal, que de comprobarse, excluiría la responsabilidad administrativa. (Todo Sobre el Fraude Tributario, Editorial Praxis, S.A. Barcelona España 1994 Pág.13)

El principio que según la parte actora considera violado, se ha verificado ante el extinto Juzgado Primero de Hacienda y ante un órgano administrativo. Por tanto

para determinar tal violación resulta oportuno confrontar los hechos ocurridos en las diferentes instancias con base a las disposiciones pertinentes: Art.347-Bis, del Código Penal -D.L. 360 del siete de junio de 1995- que hacía referencia al delito de Defraudación al Fisco y a los artículos 125, 126 y 133 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que tipifican las infracciones tributarias controvertidas en este proceso.

ILICITO PENAL.

Delito de Defraudación al Fisco. Art. 347-Bis C.Pn.

"Será sancionado con pena de uno a tres años de prisión, si lo defraudado no excediere del veinticinco por ciento del impuesto que debió haberse pagado, y si fuere superior, con pena de tres a cinco años de prisión, según sea la gravedad y circunstancia del caso, quien conforme a las leyes tributarias fuere sujeto obligado a declarar o a pagar impuesto..., y evadiere el cumplimiento de sus obligaciones por cualquiera de los siguientes medios:

a) Omisión de la presentación de declaraciones en los plazos previstos por las leyes, si dicha omisión provoca el incumplimiento del pago del tributo."

Finalmente dispone: "Si el monto de lo defraudado no excediere de diez mil colones, se reputará falta y la sanción será administrativa. Por una sola vez, si el evasor satisface el monto de los impuestos evadidos y sus respectivos accesorios, antes de la sentencia de primera instancia, no incurrirá en pena alguna".

De la simple lectura se colige, que el referido delito se causaba cuando un contribuyente obligado a declarar y pagar impuestos, evadía el cumplimiento de sus obligaciones mediante -entre otros medios- la omisión de presentación de declaraciones en los plazos señalados, y que tal omisión provocara el incumplimiento del pago del tributo.

Partiendo de la base que el Estado no puede subsistir sin los recursos económicos que integran la hacienda pública y que a falta de ellos lógicamente desaparecería;

que si existen obligados para aportar tales ingresos financieros, es imperativo que lo hagan, debiendo cumplir ese deber en base las reglas establecidas en la ley y evitar que se incurra en la omisión a ese deber u obligación.

Dentro de las múltiples funciones que el Estado debe cumplir está la de proporcionar los servicios a su pueblo; servicios que son de diversa índole y que necesariamente implican gastos. Por ello es ineludible que disponga de los recursos económicos suficientes.

Dadas las necesidades esenciales o accesorias de servicios, ninguna hacienda pública es suficiente, motivo por el cual la Administración Tributaria -órgano encargado de la recaudación- debe ser razonable al exigir los impuestos, atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población que ha de aportarlo.

Como es natural, el pago de los impuestos resulta desagradable para cualquier persona, y es por ello que se crean leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios. En la forma anterior se asegura, en principio, que el Estado disponga de los medios económicos a los que anteriormente se han hecho referencia.

El no cumplir éstas leyes representa una infracción que pone en suma preocupación al Estado, ya que de generalizarse el incumplimiento a las normativas tributarias haría imposible su función que es su razón de ser: hacer posible la convivencia social mediante la aplicación del derecho.

Si los recursos económicos del Estado depende -generalmente- del pago de las contribuciones tributarias de parte de los sujetos obligados, es decir, de todos los que se ubican en el hecho generador del crédito fiscal previsto en la ley, significa que con la evasión de dicho impuesto estaría afectando a los beneficiarios de los servicios que presta el Estado respaldados en los ingresos de la hacienda pública.

La omisión del pago del impuesto implica el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de la realización del hecho generador o que otros tratadistas tributarios denominan "hecho imponible".

Dentro de esa perspectiva de análisis, se colige que el bien jurídico enmarcado en el citado Art. 347-Bis: es la hacienda pública, en el que se garantiza el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que realiza el Estado.

Es decir, que el delito tipificado en dicha disposición perseguía castigar penalmente la evasión del cumplimiento a la obligación del pago de impuestos, cuyas consecuencias -como se ha señalado- son graves por cuanto el Estado deja de percibir un ingreso que legítimamente le corresponde y que ante dicho incumplimiento lo pone en dificultad para hacer frente a las funciones a que está obligado llevar a cabo, para el bienestar de todos los ciudadanos.

De acuerdo con los hechos alegados por las partes en este proceso, es evidente que la Sociedad demandante fue procesada penalmente por no pagar el impuesto a que estaba obligada conforme a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Es oportuno destacar, que si bien la demandante fue procesada por el delito de Defraudación al Fisco, cierto es también que no fue condenada por dicho ilícito penal, ya que como ella misma afirma, al efectuar el pago de la deuda evadida - que por supuesto no incluía el pago de las multas- gozó de los beneficios de la excusa absolutoria, figura por medio de la cual quedó liberada de responsabilidad penal Art. 347-Bis C. Pn.

Dicho en otros términos, el pago de la obligación tributaria causada conforme a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, reclamado por el órgano recaudador por la vía de la acción penal, exoneró de responsabilidad penal a la contribuyente, pero no hubo pronunciamiento de fondo sobre el asunto.

INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación a las infracciones que originan las multas controvertidas en este proceso, establece que los responsables al pago de este gravamen, deben liquidar mensualmente el impuesto que resulta y las retenciones efectuadas a terceros, por medio de declaración jurada, la que deberán presentar dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. Art. 94.

Cabe aclarar, que los sujetos obligados según dicha ley, que al final del período tributario no les resulte a pagar impuesto alguno, deben presentar dentro del plazo señalado la declaración respectiva.

Entendida la infracción como toda violación a una ley, resulta indiscutible que el incumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones antes mencionadas implican en este caso, infracción a los artículos 125 letra a) y Art. 126 numeral 1), que comprende desde luego la infracción prevista en el artículo 134 de la ley antes mencionada, en este último caso, por no enterar las sumas retenidas a terceros en conceptos de impuestos, apropiándose con ello indebidamente de dichas sumas.

Como puede advertirse, en el ámbito administrativo tributario la ley reprende la extemporaneidad en el cumplimiento de los deberes u obligaciones tributarias. Situación que difiere en el área penal, en donde se castiga el incumplimiento del pago del tributo.

Y es que la naturaleza del ilícito tributario administrativo difiere substancialmente del delito penal, por cuanto en el primer caso, la sanción se incurre por presentar la declaración de impuesto y el pago mismo fuera del plazo previsto en la ley, mientras que el delito penal se origina por la omisión de la presentación de declaraciones, siempre que dicha omisión implique el no pago del gravamen.

Es decir, que en las infracciones tributarias se prevé el incumplimiento de las obligaciones, sin tomar en cuenta las consecuencias de la omisión a la misma. Cuestión distinta en materia penal, que la que se miden las consecuencias de la omisión del pago del impuesto, las que como anteriormente se mencionó, ponen en peligro el cumplimiento de los fines del Estado por falta de fondos en forma oportuna que para ese efecto se requieren.

Lo anteriormente expuesto permite concluir: 1) Que la presentación de la declaración de impuestos fuera del plazo establecido en la ley así como la omisión absoluta del pago del tributo dentro del plazo, constituyen hechos ilícitos autónomos, sancionables o perseguibles de parte de la administración tributaria. En estos casos se sanciona la extemporaneidad en el cumplimiento de las obligaciones; 2) El ilícito penal procede por el incumplimiento del pago del tributo como consecuencia de la omisión en la presentación de la declaración en los plazos previstos en la ley.

El anterior resultado denota una falta de coincidencia de los tipos punibles perseguidos por el Juez penal y por la administración tributaria, consecuentemente no existe violación al principio non bis in ídem que alega la parte actora.

A lo anterior hay que agregar que en el juicio penal no hubo sentencia declarando la culpabilidad de los miembros de la Junta Directiva de la Sociedad actora, ya que como se ha mencionado, el uso de la excusa absolutoria libró de responsabilidad penal a los involucrados y por ende a la contribuyente. Por tanto, no puede alegarse que sobre unos mismos hechos se esté procesando y sancionando dos veces, por cuanto ha quedado plenamente desvirtuada dicha afirmación.

Por comprobarse a folios 199 a 218 de este proceso, que las declaraciones de cada uno de los períodos tributarios de julio a diciembre de mil novecientos noventa y cinco; y de marzo a agosto, noviembre y diciembre, de mil novecientos noventa y seis; y, enero a junio de mil novecientos noventa y siete, fueron presentadas el día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y siete, denota por sí mismo su presentación fuera del plazo establecido el Art. 94 de la L.I.T.B.M.P.S.. En

consecuencia, es inevitable concluir que las multas impuestas por la infracción contenida presentación extemporánea de declaración- en el Art. 125 No. 1 de la precitada normativa, es legal.

En relación a la multa por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo establecido, es lógico concluir en su legalidad, ya que si las declaraciones correspondientes a los períodos antes mencionados se tratan de declaraciones originales y éstas se presentaron fuera del plazo previsto en el Art. 94, indudablemente el pago del impuesto también se efectuó en forma extemporánea. Art. 126 numeral 1).

Finalmente, la multa por la infracción de apropiación indebida del impuesto contenida en el Art. 134 de la Ley del IVA también es legal, en vista que la Sociedad contribuyente efectuó retenciones a terceros en su oportunidad cuyas sumas pertenecían al Fisco y sin justificación alguna no las enteró, por no presentar la declaración correspondiente. Es importante aclarar, que en este tipo de infracciones la ley no castiga la falta de entrega o el entero extemporáneo, sino la apropiación indebida que surge como consecuencia de no enterarla dentro del plazo señalado.

Por concluirse en este proceso que las alegaciones de ilegalidad planteadas por la parte actora han sido ampliamente desvirtuadas, las que además carecen de fundamento legal, se concluye que los actos impugnados son legales.

POR TANTO: En base a las razones expuestas y artículos 421 y 427 Pr.C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República esta Sala **FALLA:** a) Que es legal la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día ocho de diciembre de mil novecientos noventa y siete, por medio de la cual impuso multas por infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a cargo de la Sociedad ARCITEX, S.A. de C.V.; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho, por medio de la cual confirmó la resolución antes detallada; c) Condénase en costas a

la parte actora conforme al Derecho Común; d) En el acto de la notificación, entréguesele certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Devuélvase los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE. ---M. ALF. BERNAL SILVA---J. N. R. RUIZ---RENE FORTIN MAGAÑA---M. CLARA---PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN---J. E. ESCALANTE D.---RUBRICADAS.

3. Acta De Audiencia Inicial Del Juzgado Noveno De Paz De San Salvador, con Referencia: 53-1r-14.

EN LA SALA DE AUDIENCIAS TRES D, DEL EDIFICIO D, DEL CENTRO INTEGRADO DE JUSTICIA PENAL, DOCTOR ISIDRO MENENDEZ, San Salvador, a las doce horas veinte minutos del día veinticinco del mes de abril del año de dos mil catorce. Constituido el infrascrito Juez Interino, Licenciado **MAURICIO ANTONIO ALVAREZ GALVEZ**, asociado del Secretario de Actuaciones que lo autoriza Licenciado **FEDERICO ERNESTO FUENTES ALVARENGA**; a fin de llevar a cabo hasta su finalización la Audiencia Inicial oral y pública de conformidad al artículo doscientos noventa y siete del Código Procesal Penal, en atención al requerimiento fiscal, suscrito por los Licenciados **OSCAR REINALDO GONZALEZ VASQUEZ** y **XENIA LIZETH LINARES RODRIGUEZ**, en sus calidades de Agentes Auxiliares del Fiscal General de la República, de la Unidad Fiscal Especializada de Delitos de Crimen Organizado, en el cual solicitan **“INSTRUCCIÓN FORMAL CON DETENCIÓN PROVISIONAL”**, en contra de los procesados, **WILFREDO GUERRA UMAÑA**, por el delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS** (período fiscal de dos mil diez), previsto y sancionado en el artículo doscientos cuarenta y nueve guión A numeral tres y cinco del Código Penal, en perjuicio de **LA HACIENDA PÚBLICA**; en su carácter personal y al mismo tiempo en calidad de Representante legal de la sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por el delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS** (período fiscal de dos mil diez), de conformidad al artículo doscientos cuarenta y nueve guión A numerales dos y tres del Código penal, en perjuicio de **LA HACIENDA PÚBLICA**; así el señor **JUAN UMAÑA** conocido como **JUAN UMAÑA SAMAYOA**, por el delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS** (período fiscal de dos mil diez), previsto y sancionado en el artículo doscientos cuarenta y nueve guión A numeral tres y cinco del Código Penal, en perjuicio de **LA HACIENDA PÚBLICA** y contra el señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, por el delito de **ENCUBRIMIENTO**, previsto y sancionado en el artículo trescientos ocho número dos del Código Penal, en perjuicio de **LA**

ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA. Acto seguido el Suscrito Juez procede a verificar a la presencia de las partes estando presente por parte de la Representación Fiscal los Licenciados **OSCAR REINALDO GONZALEZ VASQUEZ**, quien se identifica por medio de carnet institucional FGR número mil ochocientos noventa y siete y **XENIA LIZETH LINARES RODRIGUEZ**, quien se identifica por medio de carnet institucional FGR número doscientos treinta y siete. Presentes además en calidad de Defensores Particulares los Licenciados **ANGEL SAMUEL TORRES ROJAS**, quien se identifica por medio de tarjeta de abogado seis mil cuatrocientos cincuenta y ocho y Número de Identidad Tributaria cero seis catorce guion dos cero cinco setenta guion cero cero cero tres guion tres, el Licenciado **EDGAR JOSE SALMERON CAMPILLO**, quien se identifica por medio de Tarjeta de Abogado número veintidós mil seiscientos veintiuno, con número de Identidad Tributaria cero seiscientos catorce guion veinticuatro cero nueve ochenta y cinco guion ciento siete guion cero y el Licenciado **JOSE ARMANDO ZELAYA REYES**, quien se identifica por medio de tarjeta de abogado número once mil novecientos veintidós y con tarjeta de identificación tributaria cero seiscientos catorce guion veintisiete cero ocho ochenta y uno guion ciento cuarenta y cinco guion cero. Asimismo se encuentran presentes en calidad de imputados y corroborando sus generales los señores, **JUAN UMAÑA**, manifestando que este es su nombre completo es **JUAN UMAÑA** y es conocido por **JUAN UMAÑA SAMAYOA**, quien es salvadoreño, originario en Santa Ana, con fecha de nacimiento el treinta de mayo de mil novecientos cincuenta y tres, de sesenta años de edad, casado con **MIRIAM HAYDEE SALAZAR**, que tiene cinco hijos mayores de edad y que solo la última depende económicamente de él; en cuanto a su profesión y oficio manifestó ser Alcalde del Municipio de Metapan, Departamento de Santa Ana y además es comerciante, es hijo de la señora **SARA UMAÑA** (Fallecida), quien reside en Residencial Arcos de Santa Elena I Calle Izalco número ocho Antiguo Cuscatlán, portador de su Documento Único de Identidad cero uno uno siete nueve nueve uno dos guion cinco. El señor **WILFREDO GUERRA UMAÑA**, quien manifestó llamarse tal cual ha sido presentado, ser salvadoreño, originario de Metapan, Santa Ana, siete de diciembre de mil novecientos setenta y

tres, de cuarenta años de edad, casado con **TRANSITO RUTH MIRA MORALES**, en cuanto a su ocupación manifestó ser, empresario desde hace aproximadamente diecisiete años, quien reside en Residencial Joyas de la Montaña, número once, Ciudad Merliot, Santa Tecla, ser hijo de **ROMELIO GUERRA ARGUETA** y **JUAN UMAÑA SAMAYOA**, portador de su Documento Único de Identidad cero dos cuatro ocho seis uno seis cero guion seis y el señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, quien manifiesta llamarse tal como cuál ha sido presentado, salvadoreño, originario de San Salvador, con fecha de nacimiento el veinte de diciembre de mil novecientos sesenta y nueve, con cuarenta y cuatro años de edad, quien es Licenciado en Contaduría Pública, quien actualmente ejerce la función de Director y Representa legal de la sociedad **RIOSUMAÑA S.A. DE C.V.**, casado con la señora **IRIS SUSANA HENRIQUEZ GONZALEZ**, que tiene tres hijos los que dependen económicamente de él, sus padres **MARIA JULIA UMAÑA** y **JOSE ROBERTO RIOS** (Fallecido), quien reside en Colonia Miralvalle, Calle Génova número trescientos noventa, San Salvador, portador de su documento único de identidad número cero cero tres ocho uno tres cuatro seis guion cero. Acto seguido el Suscrito Juez interino pregunto a los imputados si ratificarán el nombramiento de los defensores nombrados al momento de su intimación o nombrarían algún otro para que ejerzan la defensa técnica, por lo todos manifestaron en sus momentos que ratifican a los Defensores ya nombrados. También se encuentran presentes los Asesores Técnicos autorizados por parte de la Representación Fiscal los Licenciado **AMILCAR MANZANO DE LA O**, en su calidad de Auditor Tributario del Ministerio de Hacienda, quien se identifica por medio de carnet institucional número dos mil noventa y ocho. A continuación el suscrito Juez previo a dar por abierto los debates principales procedió a explicar a los imputados presentes la importancia de la audiencia inicial, da lectura a los delitos por los cuales están siendo procesados, así como los derechos y garantías constitucionales que les asisten en las calidades que ostentan en el proceso, preguntándoles a cada uno de ellos si comprenden o no dicha situación, a lo que cada imputado por su orden contestaron que si comprendían lo que les había explicado. Acto seguido les fue preguntado a los imputados si harían uso de su derecho de declarar o se abstendrían de declarar.

Posteriormente le fue preguntado a la **REPRESENTACIÓN FISCAL**, si tienen algún incidente que plantear, a lo que contestaron que no, cediéndole en este acto a la palabra **DEFENSA TÉCNICA** tomando la palabra el Licenciado **ANGEL SAMUEL TORRES ROJAS**, quien ejerce la defensa técnica del señor **JUAN UMAÑA SAMAYOA** y manifestó que: interpondrá un incidente: ya que la representación fiscal tuvo bien autorizarles o encomendarles el pago de las obligaciones tributarias, que tienen pendientes los procesados y hace del conocimiento a este tribunal que en estos momentos se están encargando de cancelar dichas obligaciones: por lo que solicitan de no haber inconveniente por parte de la representación fiscal, suspender la presente audiencia y se les otorga un término prudencial, para completar la transacción administrativa para presentar o incorporar en esta audiencia la documentación que acredite la solvencia de los montos reclamados en esta audiencia. A continuación les fue preguntado a la Representación Fiscal, si se pronunciaran al respecto a lo manifestado por la defensa técnica, tomando la palabra la Licenciada **XENIA LIZETH LINARES RODRIGUEZ**, quien manifestó que: ante la voluntad manifiesta por parte de los defensores de los señores Wilfredo Guerra Umaña y el señor Juan Samayoa, que quieren solventar su situación al fisco, se les entrego mandamiento de pago emitidos por esta institución y con los montos que ha fijado Hacienda, tanto como los montos reclamados para los respectivos intereses y por parte de la representación fiscal no hay ningún inconveniente en ese trámite y se les otorgue el tiempo prudencial y hagan efectivo ese pago. Por lo que en este acto el Juez Interino previo a ordenar la suspensión de la audiencia el Suscrito Juez Interino previene a la representación fiscal en cuanto a quien dio los saldos pendientes a la fecha, en cuanto a los montos reclamados, interés, capital y multas y si tienen copia de esas cantidades; por lo que en este acto la representación fiscal manifiesta que los saldos los proporciono el Ministerio de Hacienda le fue solicitado y vía electrónicamente, proporcionando en este acto la documentación que le fue entregada a la parte acusada, para que efectuaran los pagos, mismos que se ponen a su disposición para que sean consultado, dicho juego de copias juntamente con los mandamientos de pago que se proporcionaron a los defensores públicos, por lo que en este acto son puestos a

disposición del suscrito Juez los mismos y este los pone a disposición de la defensa técnica para que los consulten; posteriormente el suscrito Juez ordena sacarle copia a esa documentación para que los mismos queden agregados al proceso; consecutivamente el suscrito Juez Interino ordena suspender la presente audiencia, con el objeto de tramitarse el pago de lo reclamado, tal como lo ha solicitado la defensa técnica, sin haber oposición de la representación fiscal, suspendiéndose la misma a las doce horas treinta y seis minutos, convocándose además a las partes para la reanudación de la presente Audiencia, a las quince horas quince minutos del presente día. El suscrito Juez interino en este acto da por reanudada la presente hora a las quince horas con treinta minutos del presente día, tal como ya se les había convocado a las partes, por lo que verifica la presencia de las partes, encontrándose todas las partes en la presente audiencia. En este acto el suscrito Juez Interino pregunta a la defensa técnica si tiene los mandamientos de pago conforme a los requerimientos entregados por la representación fiscal, tomando la palabra el Licenciado ANGEL SAMUEL TORRES ROJAS quien tiene los mandamientos de pago debidamente cancelados, por lo que en este acto pone a disposición a la representación fiscal para que los examine y el suscrito Juez hace entrega a la representación de la documentación proporcionada por la representación fiscal antes de la suspensión de la audiencia de la cual este Juzgado saco una copia y así la representación fiscal corrobore el pago efectuado por la parte acusada, por lo que en este acto la representación fiscal manifiesta que ha verificado los montos, y estos están correctos, por lo que ponen a disposición del suscrito Juez los mandamientos de pagos cancelados, por lo que el Suscrito Juez recibe tres mandamientos de pagos cancelados, uno por la cantidad de CUATROCIENTOS SETENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS TRES DOLARES CON CINCUENTA Y UN CENTAVOS, correspondiente a la sociedad GUMARSAL; el segundo por un montón de OCHENTA Y NUEVE MIL DOCE DOLARES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR, correspondiente al señor JUAN UMAÑA, y el tercer mandamiento por un monto de TRESICIENTOS CINCUENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL DOLARES CON OCHENTA Y OCHO CENTAVOS, correspondiente al señor WILFREDO GUERRA UMAÑA, por

lo que el suscrito Juez ordena que sean agregados al proceso. Acto seguido el Suscrito Juez Interino les pregunta a las partes si hay otro incidente que interponer, toma la palabra la **DEFENSA TÉCNICA** el Licenciado **TORRES ROJAS**, manifestando que en vista de haberse incorporado al presente proceso, la documentación que acredita el pago efectivo de las obligaciones ya relacionadas, de conformidad al artículo trescientos doce numeral segundo, interpone la excepción de previo y especial pronunciamiento, la que funda con el artículo doscientos cincuenta y dos nominado como excusa absolutoria, la que dispone que una vez verificado el cumplimiento voluntario de alguna obligación pendiente de naturaleza tributaria, se elimina cualquier tipo penalidad o cualquier tipo de pena, con respecto del esclarecimiento de la persecución penal que ocupe el presente proceso, como ya que se encuentra debidamente acreditado el pago efectivo, completo y total de las obligaciones tributarias, es ciertamente aplicable la excusa absolutoria, y a través de esta, es la que valida interponer el la excepción de previo y especial pronunciamiento, a efecto de lo normado en el numeral segundo del artículo antes relacionado, se advierte que la acción penal no puede proseguir, ya que la finalidad última de la persecución penal es eminentemente punitiva es decir, provocar el reproche de alguna suerte de infracción a alguna persona que quede debidamente establecida y aprobada que participo en un delito, por lo que con base a la Excusa Absolutoria, ya no es procedente perseguir alguna pena y va a ser imposible reprochar penalmente, cualquier tipo de participación de su defendido y del señor Wilfredo Guerra Umaña, advierte si es posible que la excusa que invoca y esta tiene por consecuencia habilitar el pronunciamiento respectivo Sobreseimiento Definitivo, de su mandante y de cualquier otra persona que se vea perseguida penalmente en el presente informativo por esa infracción, ya que con fundamento a las disposiciones anteriormente mencionadas procede a advertir que la finalidad de la misma se ha desvanecido en la persecución penal y en este caso ha desaparecido, ya que la excusa absolutoria inhibe de sancionar o de punir reprochándole cualquier tipo de conducta a los procesados por el delito de Evasión de Impuestos. En este acto se le otorgo la palabra a la Representación Fiscal en virtud del incidente anteriormente interpuesto por la parte de la Defensa Técnica,

tomando la palabra la licenciada **LINARES RODRIGUEZ**, quien manifiesta que la representación fiscal ha analizado lo concerniente a la Excusa Absolutoria, auxiliándose de la doctrina, en vista que el Código no es muy explicativo con respecto a esta figura, sin embargo consideran que con el hecho que se dé una Excusa Absolutoria, por el pago de la obligación tributaria no hace desaparecer el delito, es decir que solo afecta la pena, tal como lo regula el artículo doscientos cincuenta y dos, por lo que solicitan que la resolución que se tome con respecto a la Excusa Absolutoria, no abarca al señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, en virtud que la Excusa Absolutoria, opera exclusivamente para los autores y no los partícipes y en este caso el delito es diferente aunque vinculado como es el caso el señor **RIOS UMAÑA**, también como representante fiscal que: en su carácter de delegados del Fiscal General de la República, representantes del Estado en este caso del fisco, si se encuentran suficientemente satisfechos en la calidad en la que actúan, por los pagos hechos en este momento, concediéndoles la palabra a la representación fiscal para que contesten, manifestando la Licenciada **LINARES RODRIGUEZ**, que tal como se demostró con los mandamientos de pagos que los montos los determino Hacienda, tanto para los impuestos evadidos como los intereses calculados y es con respecto a esos momentos, que se efectuaron los mandamientos de pagos efectivos, en ese sentido quien decide la cantidad es el Ministerio de Hacienda, como representante fiscal solo pueden corroborar que esa cantidad en efecto sea pagada, tal como ha sucedido en esta audiencia. Seguidamente el Suscrito Juez procede a resolver con respecto al incidente planteado, haciendo el Suscrito Juez Interino la siguiente valoración: Hay dos maneras de resolver los incidentes, una al momento de entrar de lleno a la audiencia o diferir la resolución del incidente hasta el final del desarrollo o fallo de la audiencia; tomando en cuenta que el incidente planteado pudiera modificar, no solo la estrategia de la defensa sino también de la representación fiscal y la comparecencia de las personas acá presentes; por lo que con fundamento en el artículo trescientos ochenta inciso segundo del Código Procesal Penal, el Suscrito Juez Interino, procede a resolver en esta etapa de la audiencia lo referente al incidente planteado por parte de la defensa técnica, tal como constan los pagos

efectuados y corroborados por parte de la representación fiscal, además de lo expuesto por parte del Licenciado **TORRES ROJAS**, no hay forma de sustentar la acusación fiscal, en virtud de haberse complicado satisfactoriamente al fisco, no se impondrá pena, en virtud que los procesados ha hecho uso de la Excusa Absolutoria, señalada en el artículo doscientos cincuenta dos del Código Penal y como resultado de ello, la defensa técnica ha planteado la excepción Perentoria de Previo y Especial Pronunciamiento señalado en el artículo trescientos doce numeral dos, por lo que al no poder a futuro imponer pena alguna y al haberse retribuido al fisco lo evadido, se vuelve imposible sustentar la acusación fiscal, así mismo hace invalido el Principio Sancionador del Derecho Penal; por lo tanto este Juzgador tiene Novit Curia y de conformidad a los artículos trescientos doce numeral dos, trescientos trece y trescientos catorce relacionados con los artículos trescientos diecisiete, trescientos cincuenta numeral dos del Código Procesal Penal, RESULEVE: Debido al planteamiento de la Excusa Absolutoria, **ADMITASÉ LA EXCEPCIÓN PERENTORIA** y por lo tanto díctese **SOBRESEIMIENTO DEFINITIVO**, a favor de los procesados **WILFREDO GUERRA UMAÑA**, por el delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS** (periodo fiscal dos mil diez), previsto y sancionado en el artículo doscientos cuarenta y nueve guion A numeral tres y cinco del Código Penal, en perjuicio de **LA HACIENDA PÚBLICA**; en su carácter personal y al mismo tiempo en su carácter de representante legal de la sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por el delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS** (periodo fiscal dos mil diez), previsto y sancionado en el artículo doscientos cuarenta y nueve guion A numeral tres y cinco del Código Penal en perjuicio de LA HACIENDA PÚBLICA, así el señor **JUAN UMAÑA** conocido como **JUAN UMAÑA SAMAYOA**, por el delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS** (periodo fiscal dos mil diez), previsto y sancionado en el artículo doscientos cuarenta y nueve guion A numeral tres y cinco del Código Penal en perjuicio de **LA HACIENDA PÚBLICA**; en virtud de la resolución emitida a favor de los señores **GUERRA UMAÑA Y UMAÑA SAMAYOA**, el suscrito Juez les pregunta a los mismos, si desean continuar escuchando la audiencia en donde se encuentran o en calidad de público o desean retirarse de la sala de audiencia;

contestando ambos señores que permanecerán en calidad de público. Advirtiendo el suscrito Juez que le queda el derecho a la representación fiscal para la interposición de algún recurso en la presente resolución. Consecuentemente el Suscrito Juez ordena continuar con la presente audiencia, para dirimir la situación jurídica del Señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA** por lo que en este acto el suscrito juez pregunta a las partes si hay incidentes que plantear o si hay interposición de alguna salida alterna, en cuanto a lo relativo al señor **RIOS UMAÑA**, por lo que la representación fiscal manifiesta que no hay incidentes ni una salida alterna que plantear, por lo que se le concede la palabra a la defensa técnica, tomando la palabra el Licenciado **TORRES ROJAS**, quien manifiesta que aprovechando la fase accidental solicita se le conceda la palabra al señor **RIOS UMAÑA**, en este acto, por lo que el suscrito Juez le concede la palabra, manifestando este que es su deseo y voluntad nombrar en este acto para que actúen conjunta o separadamente con el Licenciado **ANGEL SAMUEL TORRES ROJAS**, con sus defensores ya nombrados anteriormente como consta en el proceso, quienes se encuentran presentes y se le otorga la palabra para que se manifieste al respecto, manifestando que acepta el cargo conferido, jurando cumplir fiel y legalmente con su cometido. A continuación el Suscrito Juez da por abiertos los debates principales y procedió a darle la palabra a la **REPRESENTACIÓN FISCAL** tomado la palabra el Licenciado **OSCAR REINALDO GONZALEZ VASQUEZ**, quien manifiesta que con respecto al señor **RIOS UMAÑA**, se le instruye por el delito de **ENCUBRIMIENTO**, previsto y sancionado en el artículo trescientos ocho del Código Penal, refiriéndose a la conducta típica que se le atribuye a el mismo, con referencia al caso dos del requerimiento fiscal, por lo que dada la investigación efectuada por la representación fiscal y de los auditores del Ministerio de Hacienda, al revisar algunos elementos de la contabilidad de **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL**, verificaron varias cuentas y documentos por pagar, otras cuentas por pagar y partes relacionadas a corto plazo, que en las mismas habían inconsistencias y las certificaciones inscritas en el Registro de Comercio del Centro Nacional de Registros, específicamente en el acta veinticinco de fecha treinta y uno de mayo de dos mil once, en la que establecen que la Junta

General de Accionistas de la sociedad, tal como se comprueba el requerimiento fiscal, en la página veinticinco del requerimiento, se encuentra un cuadro en el que se pueden observar las inconsistencias y diferencias en los montos de los que reporta los libros de dicha sociedad y los montos de la certificación presentada al Registro de Comercio, habiendo en pasivos corrientes una diferencia un millón setecientos noventa y un mil seiscientos veintiocho punto cincuenta y seis dólares y con respecto a los pasivos no corrientes hay una diferencia de un millón trescientos cuatro mil ochocientos; los auditores de hacienda verifican estas diferencias y sobre todo porque tienen una gran injerencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, que es lo que se está fiscalizando, le hacen la consulta al Licenciado **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, ya que es el dictador fiscal de **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL S.A. DE C.V.**, solicitándole a el la documentación necesaria y los auditores determinan que los estados financieros presentados en hacienda, en el folio ciento cuarenta y ocho, se establece que el saldo de capital social es de once millones trescientos ochenta y tres mil setecientos setenta y nueve punto once, no obstante ello dentro del dictamen fiscal refleja en los estados financieros, el saldo de nueve millones quinientos noventa y dos mil y efectivamente que la inconsistencia refleja dos contabilidades, por ser montos totalmente diferentes, y él lo tuvo a la vista, sin embargo dicta una cantidad sin hacer ningún tipo de observación al Ministerio de Hacienda, el artículo trescientos ocho PN regula: Será sancionado con prisión de seis meses a tres años, el que con conocimiento de haberse perpetrado un delito y sin concierto previo, cometiere alguno de los hechos siguientes: ... 2) Procurare o ayudare a alguien a obtener la desaparición, ocultamiento o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del delito o asegurare el producto o el aprovechamiento del mismo...” los montos son determinados para regular el Impuesto Sobre la Renta, el dictamen fiscal de acuerdo al artículo ciento treinta y cinco, la que se encuentra regulado desde el articulo ciento treinta y uno, donde se establece que los contribuyentes obligados a nombrar auditor para dictaminar informes dentro de las sociedades o de los contribuyentes obligados a declarar, el articulo treinta y cinco, que se refiere a las obligaciones del auditor establece en su literal c examinar las operaciones del

sujeto pasivo dictaminado de conformidad a los principios de contabilidad...” lo que implica que al tener doble contabilidad, es una forma de ocultar información y este es uno de los requisitos establecidos, en el artículo doscientos cuarenta y nueve guión A, debió haberlo puesto en conocimiento de la administración de hacienda, no obstante de tener ese conocimiento, no informo a hacienda, es por ello que la conducta del señor **RIOS UMAÑA**, se encuentra contemplada en el artículo trescientos ocho; acto seguido le concede la palabra a su compañera Licenciada **LINARES RODRIGUEZ** prosiguiendo con la exposición, quien manifiesta que se han auxiliado de la investigación propia del Ministerio de Hacienda, por lo que la prueba hasta este momento se basa en los dictámenes que realizaron los auditores del Ministerio de Hacienda, con respecto a la investigación de tipo tributario, dentro de la prueba que ofrecen, es abundante, se resumen en certificaciones del acta de constitución de la sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL S.A. DE C.V.**, juntamente con la credencial del representante legal, la que pone a disposición de las partes y se incorpore al proceso; informe de Fiscalización del Ejercicio impositivo del dos mil diez y sus anexos, con respecto al incremento patrimonial no justificado, por parte de la sociedad, en donde se detalla que dicha sociedad defraudo al fisco de la República, evadiendo el pago del impuesto sobre la renta por la cantidad de TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SEIS DÓLARES CON NOVENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR, además se ha establecido que la sociedad referida ha declarado a la administración pública llevando doble o triple contabilidad y ocultando documentación para deprimimentación de Hacienda, es decir que las diferentes respuestas que ellos dieron de forma documental han caído en contradicción, que arroja la convicción un elemento que lleva más de una contabilidad, situación regulada en el artículo doscientos cuarenta y nueve A inciso primero numeral dos tres cinco del Código Penal, y que afecta la responsabilidad legal directamente, dentro del tracking de la investigación de hacienda, se detallan la notificación de la fiscalización, así como las primeras solicitudes de información que se le hacen a **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL**, y las diferentes respuestas que ellos dan, en el punto 2.4.7. del requerimiento fiscal presentado consta un requerimiento que se hizo con respecto a unos estados

financieros de esa empresa y los cuales no coinciden con la investigación con la investigación bancaria que estaban haciendo, los que se solicitaron al señor **RIOS UMAÑA**, y en el que establece que no hay observaciones en ningún informe en los dictámenes fiscales elaboradores, así como corroboran, la misma información contradictoria, a través de los diferentes estados bancarios, se logró establecer ingresos no identificados y para poder ocultar esa información tal como lo concluyente el expediente de fiscalización el señor **CARLOS RIOS UMAÑA**, en su calidad de dictaminador fiscal encubrió esa situación, por lo que la representación fiscal, considera que para esta etapa procesal son suficientes para enmarcar al señor **CARLOS RIOS UMAÑA**, como encubridor del delito de **EVASIÓN DE IMPUESTOS**, cometido por la sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL**, en el período de dos mil diez así mismo solicita se imponga la medida de la detención provisional en contra del señor **RIOS UMAÑA**, que es una solicitud inicial plasmada en el requerimiento, hasta el momento no se han presentado ningún tipo de arraigos, no obstante se ha presentado a la celebración de esta audiencia y si fuese decisión del Suscrito Juez cambia la detención provisional por medidas sustitutivas a la misma, se imponga una fianza de CINCO MIL DOLARES además que en este caso específico de encubrimiento no solo se le hace un reproche como ciudadano, sino también en su calidad de Contador Público, que el estado otorgo a esta clase de profesionales otorgándoles fe publica, lo que incluye una gran responsabilidad, ya que todo lo que valida se presume autentico, también que se tenga por incoada la acción civil, y que su momento el juez correspondiente se pronuncie por una reparación para el estado, que se tenga por admitido todo el requerimiento fiscal, toda la prueba ofrecida, se tenga por parte en la acción civil y se decrete la detención provisional al imputado. Acto seguido el suscrito Juez interino le concede la palabra a la **DEFENSA TÉCNICA**, para que exponga sus alegatos, tomando la palabra el Licenciado **TORRES ROJAS**, quien defiende los intereses del señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, quien manifiesta que tal como se ha escuchado de la representación fiscal, y sobre el mismo tiene las siguientes ponderaciones; que el requerimiento presentado en contra del Licenciado **RIOS UMAÑA**, es por el delito de **ENCUBRIMIENTO**, y que el mismo

debe cumplir con ciertos presupuestos, en tanto que es un delito de resultado y tiene que tener elementos como que él de forma decidida tenía conocimiento del cometimiento del delito ayudar a sustraer información, y como lo establecen los numerales dos y tres que van encaminados a tener efectos persé a facilitar la evasión y facilitar la impunidad; en el requerimiento fiscal han sostenido que al ser requerida cualquier tipo de insumo documental de connotación financiera contable, fue presentado de forma voluntaria por parte del Licenciado **RIOS UMAÑA**, no sostiene que estos insumos fueron colectados de forma sorpresiva, a través de la figura del registro con prevención de Allanamiento que autorizo el Juzgado noveno de paz, en su oportunidad por lo que advierten una colaboración del Licenciado **RIOS UMAÑA**, en la actividad fiscalizadora es parte titular del Ministerio de Hacienda, por lo tanto que sería un comportamiento de facilitar no puede advertirse que una conducta que persiga la facilidad de la impunidad en el cometimiento de un ilícito, sino al contrario un comportamiento es atípico o menos es ajeno a lo que está establecido en el tipo penal del encubrimiento, postula la representación fiscal en el requerimiento que el encubrió el ilícito de evasión de impuestos en los numerales dos y tres, en el que sostiene que se llevó doble contabilidad y haber dado información falsa o inexacta en tanto que él no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por lo que no es cierto que el haya declarado información falsa, tal como hace ver la representación fiscal, en el caso dos planteado en el requerimiento, sobre diferencias encontradas en cuanto al acta o certificaciones presentadas en el Registro de Comercio, sin embargo dicha acta no es un informe que haya elaborado el Licenciado RIOS UMAÑA, sino es un acta firmada por la junta de accionistas, sobre la realidad de la sociedad, no hay ninguna participación dentro del ingreso que cause efectos contra el Licenciado RIOS UMAÑA, no es cierto que haya declarado una información falsa, tampoco es cierto que se llevó a cabo una doble contabilización, con el conocimiento y voluntad del Licenciado CARLOS RIOS UMAÑA, con lo anterior se concluye que es necesaria la siguiente etapa procesal, para presentar la documentación respectiva y demostrar que no hubo una conducta inadecuada, no un ánimo doloso de la

Participación del licenciado Rios Umaña, al contrario estuvo presto a cumplir con sus obligaciones profesionales, de asistir, ilustrar y documentar al ente fiscalizador, además que en esta clase de delitos, tal como lo señala el artículo trecientos veintinueve numeral segundo en su aritmética cuando sean ilícitos menores de tres años no deberán causar una detención provisional, junto con el artículo inciso final trecientos treinta y dos, en donde se exhorta a la autoridad judicial a que prescinda de cualquier tipo de imposición de medida sustitutiva a la detención o incluso la detención misma cuando la pena no exceda de tres años, el artículo trecientos ocho establece que la pena a imponer, no excede a los tres años, por lo que esa defensa entiende que es necesario una fase instructora, para que exista una efectiva defensa técnica por parte del licenciado Rios Umaña, para dejar esclarecido que no participo en el cometimiento del delito que se le acusa, por lo que se le solicita se instruya el presente informativo, sin ninguna medida alguna, sin embargo el suscrito Juez, tiene a bien otorgar alguna medida sustitutiva, el licenciado Zelaya expondrá los arraigos a favor del Licenciado Rios Umaña que se presentaran en este juzgado y demostrar que el licenciado Rios Umaña, cumple con los arraigos suficientes para manifestarse atado en el presente proceso, por lo que en este acto solicita se conceda la palabra al licenciado **JOSE ARMANDO ZELYA REYES**, quien manifiesta que presenta los arraigos, laborales y familiares de su representado para que se otorgue la instrucción formal sin ningún tipo de medida, por lo que los pone a disposición al suscrito juez, los que pone a disposición de la representante fiscal los arraigos presentados. Acto segundo, el suscrito juez pregunta a las partes si harán uso de su derecho de réplica, respondiendo cada una de las partes en su orden que no harán uso de ese derecho. Por lo tanto el Señor Juez declaro cerrado los debates, por lo que el suscrito juez pregunto al procesado si hará uso de derecho de última palabra a lo que contesto que sí y procedió a que el procesado señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, hiciera uso de ese derecho, quien manifestó que, tiene más de veinte años de ejercer la profesión, nunca ha tenido un antecedente, siempre ha ejercido la profesión como la ley se lo ordena, nunca ha ayudado en la evasión fiscal, tanto de la empresa que hoy ha sido mencionada, ni tampoco en la que actualmente laboral, ni con ningún otro cliente, el considera

que siempre ha hecho las cosas bajo la normativa legal y técnica y así continuara. En cuanto a la resolución del fondo del presente proceso y habiendo escuchado los alegatos de las partes técnicas, se hacen las siguientes **CONSIDERACIONES**: del análisis realizado al presente proceso de conformidad al requerimiento fiscal, en donde se desglosaron tres casos en particular, identificándose como caso uno, el proceso que se según en su oportunidad en contra del señor **WILFREDO GUERRA UMAÑA**, a título personal de una posible evasión fiscal, en caso numero dos que se instruí a en contra de la sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL**, que su representante legal es el señor **WILFREDO GUERRA UMAÑA**, donde se perseguía la comisión del ilícito penal **EVASION DE IMPUESTOS**, por un monto de **TRECIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SEIS DOLARES CON NOVENTA Y TRES DOLARES** y el caso tres que es una **EVASION FISCAL** que se le atribuía al señor **JUAN UMAÑA SAMAYOA**, a título personal; en el desarrollo del caso numero dos aparece involucrado el señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA**, en su calidad de autor fiscal, tal como se ha demostrado en este proceso, de la sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL**, por lo que se refiere su participación o involucramiento específicamente en el caso número dos, el suscrito juez explica que ha desglosado los casos, en virtud de aclarar que no se está persiguiendo al más pequeño de una organización o al empleado de una empresa, sino que el caso uno, dos y tres, ya fue resuelto por este juzgado, en el que se dictó **SOBRESEIMIENTO DEFINITIVO**, independientemente de la persona que se trata de su situación económica o situación académica, lo que se está ventilando, es un hecho en particular que se le atribuye al señor **RIOS UMAÑA**, en su calidad de auditor fiscal, en donde la representación fiscal ha descrito tanto en el requerimiento de aproximadamente cien páginas, la forma en que el señor **RIOS UMAÑA**, siendo auditor en el desarrollo de una investigación realizada por el Ministerio de Hacienda, según del dicho de la representación fiscal, que varían a la que en su momento tenía la sociedad; siendo esto una situación compleja en virtud de abordarse temas de Derecho Tributario, cuya obligaciones y responsabilidades son propias de la profesión del señor Rios Umaña, situación del cargo que desempeña en el periodo auditado e investigado, es que el señor Rios Umaña se encuentra relacionado como

el auditor, que entrega los documentos solicitado por el Ministerio de Hacienda durante la investigación, por lo que en esta etapa procesal, es suficiente que existen elementos mínimos de participación y la existencia de un ilícito penal, el abanico de posible resoluciones que un juzgado de paz pueda resolver en esta situación en particular es limitado, por lo tanto al no haberse planteado una posible aplicación de salida alterna, diferentes en el presente proceso, al no haberse consensado por parte de la representación fiscal y por parte de la defensa y al existir elementos mínimos de participación, la representación fiscal ha solicitado que se decrete la instrucción formal con la detención provisional como medida más gravosa, pero para este tipo de delitos, tomado en cuenta como los son el tipo de pena, no se ha comprobado un peligro de fuga, no hay una visible participación en entorpecer el desarrollo del proceso, ya que el procesado se ha presentado al llamamiento judicial; ya que el más interesado en aclarar esta situación es el procesado, en el sentido que además se du profesión, esta su cargo de auditor fiscal, ya que no solo se ve afectado su cargo dentro de Gumarsal, sino también posibles otras auditorías realizadas, dentro de su profesión, se afecta su desarrollo profesional, es decir que su carrera, su prestigio, es mucho más importante que la cantidad de dinero que solicita la representación fiscal, asimismo tras existir la extinción de la responsabilidad penal en el delito principal, por el hecho de haberse cancelado y lo que se pretende es responder al glamor de la justicia, por lo que este caso se respondió a la hacienda pública y con respecto a la posible participación del señor Rios Umaña, debe tomarse en cuenta los pactos internacionales de los derechos civiles y que no se han reunido los requisitos en el artículo trescientos veintinueve del código procesal penal, por lo tanto es facultad de este juzgado instruir el presente proceso sin ninguna medida cautelar, pretendiendo y el más interesado en aclarar en la etapa de instrucción su situación y desvanecer y posible participación es el señor Rios Umaña y además que esta etapa no compete valorar prueba, ya que no se ha evidenciado un peligro de fuga, abundado a ello los arraigos presentado por parte de la defensa. Por tanto con base a las anteriores considerandos, lo trascendido en la presente audiencia y con fundamento en lo establecido, en los artículos **ONCE, DOCE, TRECE, CATORCE DE LA**

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA, LOS ARTICULOS DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE GUION A, NUMERALES UNO, DOS, TRES Y CINCO, TRESCIENTOS OCHO NUMERAL DOS DEL CODIGO PENAL, DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS DEL CODIGO PENAL EN RELACION AL ARTICULO TRESCIENTOS CINCUENTA NUMERAL DOS DEL CODIGO PROCESAL PENAL, este juzgado **RESUELVE:** **I) RATIFICAR EL SOBRESEIMIENTO DEFINITIVO,** a favor de los señores **WILFREDO GUERRA UMAÑA,** por el delito de **EVASION DE IMPUESTOS** (periodo fiscal de dos mil diez), previsto y sancionado en el artículo doscientos cuarenta y nueve guion A numeral tres y cinco del Código Penal, en perjuicio de **LA HACIENDA PUBLICA;** en su carácter personal y al mismo tiempo en su calidad de Representación Legal de la Sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE,** por el delito de **EVASION DE IMPUESTOS** (periodo fiscal de dos mil diez), de conformidad al artículo doscientos cuarenta y nueve guion A numerales dos y tres del Código Penal, en perjuicio de la **HACIENDA PÚBLICA** y al señor **JUAN AMAÑA** conocido por **JUAN UMAÑA SAMAYOA,** a quien se le atribuía el delito de **EVASION DE IMPUESTO** (periodo fiscal de dos mil diez), de conformidad al artículo doscientos cuarenta y nueve guion A numeral uno y tres del Código Penal, en perjuicio de **LA HACIENDA PÚBLICA.** **III)** Quedando exentos los señores **WILFREDO GUERRA UMAÑA Y JUAN UMÑA** conocido por **JUAN UMAÑA SAMAYOA,** de toda Responsabilidad Penal y Civil dentro del presente caso. **IV).** Continúen en Libertad en que se encuentran los señores **WILFREDO GUERRA UMAÑA Y JUAN UMÑA** conocido por **JUAN UMAÑA SAMAYOA.** **V) DECRETESE INSTRUCCIÓN FORMAL SIN NINGUNA MEDIDA CAUTELAR** a favor del señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA,** por el delito de **ENCUBRIMIENTO** en perjuicio de la **ADMINISTRACION DE JUSTICIA.** **VI)** Por lo tanto continua en la Libertad en la que se encuentra. **VII)** Se tiene por incoada la Acción Civil para la reparación de daños y perjuicios en contra del señor **CARLOS ERNESTO RIOS UMAÑA.** **VIII)** Remítase el expediente al **JUZGADO NOVENO DE INSTRUCCIÓN** de este distrito judicial, para la depuración del mismo. **IX)** Líbrese los oficios correspondientes. **X)** Una vez se tenga copias del proceso **CERTIFIQUESE** las mismas, en virtud de los

Sobreseimientos Definitivos dictados, con el objeto que dicho proceso quede en resguardo de este Juzgado. Acto seguido el Suscrito Juez pregunta a las partes si interpondrán Recurso alguno, a lo que las partes contestaron en su orden que no tienen recurso alguno que interponer. Quedando los presentes notificados en legal forma con la sola lectura del acta y no habiendo nada más que hacer damos por finalizada la presente acta, la que firmamos para efectos de constancia.

4. Solicitud De La Excusa Absolutoria Por Parte De La Fiscalía General De La República, con Referencia. 89-CO-2012.

SEÑORA JUEZ DECIMO DE PAZ SAN SALVADOR

OSCAR REINALDO GONZALEZ VASQUEZ y XENIA LIZETH LINARES RODRIGUEZ, mayores de edad, Abogados, de este domicilio, actuando en nuestra calidad de Auxiliares del Señor Fiscal General de la República y de acuerdo a las facultades que nos confieren los Arts. Arts. 193 Ord. 3º Cn., 252 Pn. y 74 Pr.Pn., formulamos la presente **SOLICITUD DE APLICACIÓN DE EXCUSA ABSOLUTORIA a favor de los imputados WILFREDO GUERRA UMAÑA**, por los delitos de **EVASIÓN DE IMPUESTOS (período fiscal de 2011)**, previsto y sancionado en artículos 249-A numeral 3) y 5) del Código Penal, en perjuicio de **La Hacienda Publica; y contra el mismo imputado** en su calidad de Representante Legal de la Sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por el delito de **EVASION DE IMPUESTOS (período fiscal de 2011)**, de conformidad al artículo 249-A numerales 2) y 3) del Código Penal, en perjuicio de **La Hacienda Pública; y contra JUAN UMAÑA conocido como JUAN UMAÑA SAMAYOA**, por los delitos de **EVASIÓN DE IMPUESTOS (período fiscal de 2011)**, previsto y sancionado en el artículo 249-A numerales 1) y 3) del Código Penal, en perjuicio de **La Hacienda Pública**; de conformidad a los considerandos siguientes:

I. DATOS PERSONALES DE LOS IMPUTADOS.

WILFREDO GUERRA UMAÑA, de cuarenta y un años de edad, salvadoreño, empresario, casado, originario del Municipio de Metapán, Departamento de Santa Ana; nacido el siete de diciembre del mil novecientos setenta y tres, hijo de Romelia Guerra Argueta y Juan Umaña Samayoa, residente en Residencial Joyas de la Montaña, casa número once, Ciudad Merliot, Santa Tecla, Departamento de La Libertad; con Documento Único de Identidad número 02486160-6.

JUAN UMAÑA conocido como JUAN UMAÑA SAMAYOA, de sesenta años de edad, salvadoreño, comerciante, casado, originario del Municipio y Departamento de Santa Ana, nacido el treinta de mayo de mil novecientos cincuenta y tres, hijo de Sara Umaña, residente en final Séptima Calle Oriente, Carretera Internacional, casa número cinco, Metapán, Departamento de Santa Ana; con Documento Único de Identidad número 01179912-5.

II. RELACIÓN CIRCUNSTANCIADA DE LOS HECHOS.

CASO UNO

El ciudadano **WILFREDO GUERRA UMAÑA** presentó declaración de Impuesto sobre la Renta, mediante formulario número 111080518150, el día treinta de abril de dos mil doce, modificada mediante el formulario 111080095305, de fecha ocho de mayo de dos mil doce, respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, las cuales al compararlas entre sí, presentan los mismos valores en lo referente a ingresos gravados en concepto de prestación de servicios con relación de dependencia por la cantidad de **CINCUENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS VEINTISÉIS DÓLARES CON VEINTIOCHO CENTAVOS DE DÓLAR (\$55,826.28)**, lo cual constituye hecho generador de conformidad a lo establecido en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, además renta obtenida según lo dispuesto en el artículo 2 inciso primero literales b) y c) de la citada Ley, relacionado con el artículo 9 inciso primero literal d) de su Reglamento y en lo que se refiere al apartado de las utilidades y dividendos inicialmente declaró la cantidad de **VEINTICUATRO MIL SETECIENTOS DÓLARES CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$24,700.44)**, mientras que en la modificatoria declaró la cantidad de **NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y TRES DÓLARES TRES CENTAVOS DE DÓLAR (\$968,933.03)**, la cual es renta no gravada de conformidad a lo dispuesto en el artículo 4 numeral 13) de la Ley de Impuesto sobre la Renta en concepto de utilidades y dividendos decretadas a su

favor por las sociedades Agroindustrias Gumarsal, S.A. de C.V. y de ARROCERA JERUSALEN, S.A. de C.V.

Sin embargo, durante la fiscalización efectuada se determinó de conformidad a lo establecido en los artículos 1, 2 literal b), d) y 25 inciso tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relacionados con los artículos 9 literal c) del Reglamento de la referida Ley, y artículo 195 incisos primero y cuarto literal a) del Código Tributario, que el contribuyente **WILFREDO GUERRA UMAÑA**, no declaró en el ejercicio de imposición comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, rentas gravadas por valor de **CIENTO NOVENTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS DÓLARES CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$196,366.50)**, provenientes de los siguiente conceptos: a) Ingresos no declarados, por haberse determinado incremento patrimonial no justificado, proveniente de valores depositados en diferentes Cuentas Bancarias de los cuales no justificó el origen de dichos depósitos, por la suma de **CIENTO SESENTA Y OCHO MIL TREINTA Y OCHO DÓLARES SESENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (\$168,038.67)**; b) Ingresos no declarados, determinados con base a lo dispuesto en el artículo 25 inciso tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Renta de accionistas), por el total de **VEINTICINCO MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SIETE DÓLARES CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$ 25,447.50)**, y c) Ingresos no declarados, provenientes de intereses recibidos por préstamos efectuados a persona natural, por valor de **DOS MIL OCHOCIENTOS OCHENTA DÓLARES TREINTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR (\$2,880.33)**, circunstancias que se explican ampliamente en el apartado de **“INGRESOS GRAVADOS NO DECLARADOS”**, del Informe de Auditoría con la referencia 40520-NIN-0508-2013, de fecha nueve de septiembre de dos mil trece.

En consecuencia de lo descrito anteriormente, se determina un impuesto evadido por valor de **CINCUENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y OCHO DÓLARES DIECINUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$50,298.19)**, incumpliendo lo establecido en el artículo 92 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

CASO DOS

La Dirección General inició procedimiento de fiscalización del Impuesto sobre la Renta correspondientes al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, a la contribuyente social **AGROINDUSTRIAS GUMARSAL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, con **NIT: 0614-230597-101-5**, representada legalmente por el ciudadano **WILFREDO GUERRA UMAÑA** el día cinco de febrero de dos mil trece, mediante la notificación del auto de designación de auditores con número de referencia **20001-NEX-0554-2013**, emitido a las ocho horas veinte minutos del mismo día, mes y año.

En el proceso fiscalizador se determinó que la referida contribuyente social durante el ejercicio impositivo de dos mil once, **DEFRAUDÓ AL FISCO DE LA REPÚBLICA**, evadiendo el pago del Impuesto sobre la Renta por la cantidad de **UN MILLÓN CUARENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS DÓLARES CON VEINTITRÉS CENTAVOS DE DÓLAR (\$1,046,752.23)**, habiéndose determinado lo anterior mediante los procedimientos siguientes:

Art. 249-A No. 2) del Código Penal. LLEVANDO DOBLE O MÚLTIPLE CONTABILIDAD.

Se logró determinar que los valores, registrados en Libro Diario Mayor debidamente autorizados por un profesional de la Contaduría Pública, reflejan valores diferentes en las cuentas de 3101-CAPITAL SOCIAL, 2101 CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR, 2102 OTRAS CUENTAS POR PAGAR y 2111 PARTES RELACIONADAS A CORTO PLAZO, de los saldos mostrados en Informes Financieros presentados al BANCO SCOTIABANK EL SALVADOR, S.A., lo que permite inferir que la sociedad fiscalizada controló sus operaciones durante el ejercicio impositivo de dos mil once por medio de dos o más sistemas contables.

Art. 249-A No. 3) del Código Penal. DECLARANDO INFORMACIÓN FALSA.

De igual manera durante la fiscalización se determinó que durante el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, la contribuyente social AGROINDUSTRIAS GUMARSAL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE obtuvo ingresos gravados que no declaró, cuyo monto asciende a la cantidad de **TRES MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$3,488,689.90)**, los cuales han sido determinados a partir de operaciones registradas como Pasivos los cuales según los registros contables provienen de presuntos préstamos recibidos de Accionistas, Personas Naturales y Jurídicas relacionados con la sociedad fiscalizada, para el pago de compras locales y del exterior; Sin embargo, no ha sido comprobada la existencia efectiva de dicho pasivo, por consiguiente lo que se ha comprobado es un incremento patrimonial no justificado, por el monto antes citado, debido a que la sociedad fiscalizada recibió cantidades de dinero que registro como préstamos, de los cuales no ha demostrado que esa fuera su real procedencia, por lo que se consideran rentas obtenidas no declaradas.

Su resumen se detalla a continuación:

#	CONCEPTO	VALORES
1	Incremento Patrimonial No Justificado por presuntos préstamos recibidos de accionistas y relacionados	\$1,730,140.55
2	Incremento Patrimonial No Justificado por presunto pago por préstamo registrado a nombre de Wilfredo Guerra Umaña	\$342,210.03
3	Incremento Patrimonial No Justificado por presunta obligación registrada a nombre de Álvaro Gerardo Viquez /alverde por compra de acciones de Industria de Maíz,	\$ 933,280.00

	S.A. de C.V.	
4	Incremento Patrimonial No Justificado por presunta deuda para compra de acciones de Gráneles de Centroamérica, S.A. de C.V.	\$483,059.32
TOTAL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO		\$3,488,689.90

➤ **COSTO DE VENTAS OBJETADO**

De igual manera se determinó durante la fiscalización que se debe objetar el Costo de Venta por la cantidad de **CUATROCIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO CUARENTA DÓLARES CON CINCUENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$450,140.55)**, correspondiente a depreciación de Molino de Trigo, registrado en la cuenta 4101- Costo de Venta, debido a que la participación de dicho activo en la generación de ingresos gravables, no ha sido comprobada por la contribuyente.

➤ **GASTOS DE OPERACIÓN OBJETADOS**

De igual manera se objetó la deducción en concepto de Gastos de Operación por la cantidad total de **DOSCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CIENTO SETENTA Y OCHO DÓLARES CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$248,178.49)**, conformados por **Gastos de Operación** registrados en la subcuenta **43010207-Mantenimiento Edificios/Instalaciones**, correspondientes a gastos por mantenimiento de instalaciones denominadas “Uso Chanmico”, sobre los cuales la contribuyente no comprobó que fueron necesarios para la producción de rentas gravadas ni para la conservación de la fuente.

La contribuyente se dedujo en concepto de Gastos de Operación, registrados en la subcuenta 43010207-Mantenimiento Edificios/Instalaciones, por la cantidad de **CIENTO TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y CUATRO**

DÓLARES CON OCHENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$138,784.84), correspondientes a desembolsos efectuados para el mantenimiento de edificios e instalaciones, los cuales no fueron necesario para la producción de rentas gravadas y para la conservación de la fuente.

Gastos de Administración (Gastos Operativos-Gastos Generales) por la cantidad de \$26,842.86 registrados en la subcuenta 43010207-Otros Gastos, en concepto de desembolsos relacionados con pagos de Renta a Pandillas, de los cuales no se proporcionó la documentación idónea que demostrara la necesidad del gasto y que además contribuyera a la generación de la renta gravada.

Gastos Financieros (Gastos No Operativos-Gastos Financieros) por la cantidad de \$82,550.49 en concepto Intereses por préstamo Ref. 1000006180281 por \$1,612,576.00, otorgado por el Banco Scotiabank El Salvador, S.A. para Financiar el 80% de compra de Maquinaria y Accesorios de Molino de Trigo; los cuales se contabilizaron en las sub cuentas 43020102 Intereses Bancarios y 43020103 Intereses; debido a que dicho activo no contribuyó a la producción de renta gravable durante el ejercicio en estudio.

Una vez hecho todo el análisis anterior y al haberse comprobado que la contribuyente social fiscalizada ha declarado a esta Administración Tributaria información falsa, Llevando Doble o Múltiple Contabilidad, debido a que presentó la declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once por la cantidad de **SETENTA Y CINCO MILLONES CUATROCIENTOS VEINTITRÉS MIL SEISCIENTOS DIECIOCHO DÓLARES CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$75,423,618.64)**, no declarando los ingresos realmente recibidos, según lo determinado en la estudio llevado a cabo por auditores del Ministerio de Hacienda a partir de operaciones registradas como Pasivos los cuales según los registros contables provienen de presuntos préstamos recibidos de Accionistas, Personas Naturales y Jurídicas relacionados con la sociedad fiscalizada, para el

pago de compras locales y del exterior, así como para la supuesta compra de acciones de la sociedad INDUSTRIA DE MAIZ, S.A. DE C.V. y de GRANELES DE CENTRO AMERICA, S.A. DE C.V., los cuales no se encuentran documentados, por consiguiente la contribuyente social en referencia ha tenido un incremento patrimonial no justificado, por la cantidad de **TRES MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$3,488,689.90)**, haciendo un total de ingresos gravados determinados por la cantidad de **SETENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS DOCE MIL TRESCIENTOS OCHO DÓLARES CON CINCUENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$78,912,308.54)**, evadiendo pagar Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil once, por la cantidad de **UN MILLÓN CUARENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS DÓLARES CON VEINTITRÉS CENTAVOS DE DÓLAR (\$1,046,752.23)**.

CASO TRES

La Dirección General de Impuestos Internos inició procedimiento de fiscalización del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, al contribuyente **JUAN UMAÑA**, conocido también por **JUAN UMAÑA SAMAYOA**, con NIT: **0210-300553-001-7**, el día cuatro de febrero de dos mil trece, mediante la notificación del auto de designación de auditores con número de referencia **17000-NEX-0100-2013**, emitido a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día treinta y uno de enero de dos mil trece.

En el procedimiento de fiscalización se determinó que el referido contribuyente durante el ejercicio impositivo de dos mil once, **DEFRAUDÓ AL FISCO DE LA REPÚBLICA**, evadiendo el pago del Impuesto sobre la Renta por la cantidad de **TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO DÓLARES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR (\$38,758.81)**, dicha defraudación fue cometida por el referido contribuyente, utilizando como medio los contenidos en el artículo 249–A numerales 1), 3) y 5): del Código Penal,

cumpléndose además con el presupuesto legal establecido en el inciso segundo del referido artículo, habiéndose determinado lo anterior de acuerdo a los siguientes parámetros:

Art. 249-A No. 3) del Código Penal. DECLARANDO INFORMACIÓN FALSA.

EL contribuyente fiscalizado presentó declaración de Impuesto sobre la Renta falsa, mediante formulario número 111080234343, el día treinta de abril de dos mil doce, respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, ya que declaró haber tenido ingresos gravados por la cantidad de **SEIS MIL DIEZ DÓLARES CON DIEZ CENTAVOS DE DÓLAR (\$6,010.10)**, por la prestación de servicios de carácter permanente y como rentas no gravadas en concepto de utilidades y dividendos decretadas a su favor por las sociedades AGROINDUSTRIAS GUMARSAL, S.A. de C.V., por la cantidad de SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CUARENTA DÓLARES CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$782,340.59), y ARROCERA JERUSALÉN, S. A. DE C. V., por la cantidad de VEINTICUATRO MIL SETECIENTOS DÓLARES CON CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$24,700.44), haciendo un total en concepto de utilidades y dividendos durante el ejercicio impositivo dos mil once, por la cantidad de OCHOCIENTOS SIETE MIL CUARENTA Y UN DÓLARES CON TRES CENTAVOS DE DÓLAR (\$807,041.03), operaciones que de conformidad a lo establecido en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, constituyen Hecho Generador del Impuesto, además renta obtenida según lo dispuesto en el artículo 2 inciso primero literales b) y c) de la citada Ley, relacionado con el artículo 9 inciso primero literal d) de su Reglamento.

Sin embargo, durante la fiscalización efectuada se determinó de conformidad a lo establecido en los artículos 1, 2 literal b) y 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relacionados con los artículos 9 literal c) del Reglamento de la referida Ley, y artículo 195 incisos primero y cuarto literal a) del Código Tributario, que el contribuyente **JUAN UMAÑA**, no declaró en el ejercicio de imposición comprendido

del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil once, Rentas Gravadas por valor de **CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO DÓLARES CON VEINTIDÓS CENTAVOS DE DÓLAR (\$152,244.22), originadas por incremento patrimonial no justificado**, al haber obtenido depósitos de dinero en su Cuenta Bancaria, que no justificó su origen o fuente.

OCULTAMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN. Art. 249-A No. 5) del Código Penal.

El contribuyente fiscalizado ocultó del conocimiento del Fisco de la República su real situación tributaria para evadir el impuesto sobre la Renta, debido a que ocultó las cuentas bancarias que poseía a su nombre en los diversos bancos del Sistema Financiero y cuyos estados de cuenta ya le habían sido requeridos por la administración tributaria, según requerimiento en el que se le solicitó Conciliaciones bancarias, Estados de cuenta, tanto cuentas bancarias como de tarjetas de crédito y tacos de chequeras a su nombre del relacionado ejercicio fiscal, no habiendo presentado dicha información por lo que dentro de la fiscalización se solicitó información a la Superintendencia del Sistema Financiero, Institución que informó entre otras cuentas la que se detalla a continuación:

Nombre del Banco	Tipo de Cuenta	Número de Cuenta
Banco de América Central, S. A.	Cuenta corriente	0577807
	Cuenta ahorro	5089262
Banco Davivienda, S. A. (Banco del Valle de la Guadalupe), S. A.	Cuenta corriente	5-23-00010-10

Banco Citibank de El Salvador, S.A.	Corriente	5-301-00-000105-5
	Corriente	7-301-00-000444-1

De las anteriores cuentas, se verificó que la cuenta bancaria **Nº 200577807**, que posee en el Banco de América Central, S.A., no se encuentran operaciones registradas, habiéndose solicitado información al referido banco; el cual proporcionó información y documentación que al compararla con los ingresos declarados, se comprobó que durante el ejercicio impositivo de dos mil once, recibió depósitos en la cuenta corriente **Nº 200577807**, que tiene a su nombre en el Banco de América Central, S.A., por la cantidad total de CUATROCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO DÓLARES CON VEINTIDÓS CENTAVOS DE DÓLAR (\$457,244.22), de los cuales únicamente posee documentos legales de soporte de origen de los ingresos, por la cantidad de **TRESCIENTOS CINCO MIL DÓLARES (\$305,000.00)**, que son Dividendos y Utilidades decretados por las inversiones en la sociedad AGROINDUSTRIAS GUMARSAL, S.A. de C.V., con NIT: 0614-230597-101-5, y que declaro como rentas no gravadas, por consiguiente tuvo depósitos en la citada cuenta bancaria, que no ha documentado su origen y por consiguiente constituyen incremento patrimonial no justificado por la cantidad **CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO DÓLARES CON VEINTIDÓS CENTAVOS DE DÓLAR (\$152,244.22)**, que constituyen renta obtenida gravada en concepto de incremento patrimonial no justificado, en el ejercicio impositivo de dos mil once.

Art. 249-A No. 1) del Código Penal. NO LLEVANDO LIBROS O REGISTROS CONTABLES, ESPECIALES, AUXILIARES O LEGALES QUE EXIGEN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

De conformidad a lo establecido en el artículo 140 inciso primero del Código Tributario el cual se refiere a que todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria de conformidad a lo que disponga ese Código y las respectivas leyes y reglamentos tributarios. Están excluidos de esta obligación las personas naturales cuyos ingresos provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados bajo dependencia laboral; habiéndose comprobado que al referido contribuyente fiscalizado no lo acoge la referida excepción, sino por el contrario es sujeto obligado, debido a que se constató que recibió Utilidades y Dividendos, mediante información y documentación, proporcionada por las sociedades donde es inversionista.

El señor Juan Umaña no cumplió con la referida obligación de llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria, siendo que para ejercicio de dos mil once, no registró Rentas Gravadas por valor de **CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO DÓLARES CON VEINTIDÓS CENTAVOS DE DÓLAR (\$152,244.22)**, originadas por incremento patrimonial no justificado, al haber obtenido depósitos de dinero en su cuenta corriente **Nº 200577807**, Banco de América Central, S.A., que no justificó su origen o fuente.

La omisión del encausado imposibilitó que la Dirección General pudiera tener un conocimiento cierto del tipo de ingresos que haya podido tener el sujeto pasivo en un determinado ejercicio impositivo, situación que ocurre con el contribuyente JUAN UMAÑA.

Asimismo, el contribuyente fiscalizado en escrito presentado a la Dirección General en fecha dieciséis de julio de dos mil trece, manifiesta lo siguiente: “***no llevo contabilidad en auxiliares mucho menos llevo contabilidad formal por ser empleado y accionista en empresas; por lo tanto, son las constancias que me***

extienden en la empresa para las declaraciones de Impuesto sobre la Renta anual, presentadas en su tiempo y forma correctas”.

En virtud de todo el análisis anterior, puede concluirse que no declaró los montos ingresados a su cuenta bancaria, según lo determinado en la fiscalización en concepto de ingresos gravados por la cantidad de **CIENTO CINCUENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO DÓLARES CON TREINTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR (\$158,254.32)**, evadiendo pagar el Impuesto sobre la Renta por la cantidad de **TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO DÓLARES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR (\$38,758.81)**

III. CALIFICACION JURIDICA DE LOS HECHOS

De acuerdo a los hechos facticos antes mencionados y al analizar las diligencias de investigación recabadas hasta el momento, la conducta mostrada por los imputados **WILFREDO GUERRA UMAÑA y JUAN UMAÑA SAMAYOA** se adecua al delito de **EVASION DE IMPUESTOS**, en perjuicio de **La Hacienda Pública**.

Conceptualmente la Defraudación al Fisco es toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero en perjuicio de la Hacienda Pública, representada por la Administración Tributaria en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido, teniendo como delito de la Defraudación al Fisco la **EVASIÓN DE IMPUESTOS**, artículo 249 inciso a) del Código Penal, que vuelve típica la acción penal mediante conductas fraudulentas u omisivas, acompañadas de engaño y ardid, y que se encuentran reguladas en el artículo 249-A del Código Penal, que dice: **“El que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes: 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; 2) Llevando doble o múltiple contabilidad doble o múltiple facturación; 3) Declarando información**

falsa o inexacta;...5) Destruyendo y ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones Tributarias;...”

En cuanto al imputado **WILFREDO GUERRA UMAÑA** se le atribuye el delito de **EVASION DE IMPUESTO**, ocurrida durante el ejercicio impositivo de dos mil diez, tanto en su carácter personal, conforme al artículo 249-A numeral 3) y 5) del Código Penal, como en su calidad de Representante Legal de la Sociedad **AGROINDUSTRIAS GUMARCIAL, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE**, conforme al artículo 249-A numerales 2), 3) y 5) del Código Penal.

Al imputado **JUAN UMAÑA SAMAYOA** se le atribuye el delito de **EVASION DE IMPUESTO**, durante el ejercicio de dos mil diez, en su carácter personal, conforme al artículo 249-A numerales 1) y 3) del Código Penal.

BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

En el delito de **EVASION DE IMPUESTOS**, el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, entendida como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que es el Erario Público, para dirigir la actividad financiera. Patrimonio que se nutre fundamentalmente de tributos y la disminución patrimonial afecta no solo al Estado, sino a la totalidad de la población; ya que al no ser ingresados los impuestos al Ministerio de Hacienda por los obligados formalmente por la Ley y por la Administración Tributaria, afecta toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional.

TIPO SUBJETIVO

Este tipo penal es de exclusiva comisión con dolo directo, siendo intencional la conducta mostrada por parte de los imputados, por medio de la cual para el ejercicio impositivo de dos mil diez lograron evadir al fisco el pago del impuesto.

SUJETO ACTIVO

El sujeto activo para el presente caso, en el delito de **EVASION DE IMPUESTOS** son los ciudadanos **WILFREDO GUERRA UMAÑA y JUAN UMAÑA**.

SUJETO PASIVO

Se considera afectado por la comisión del delito a **La Hacienda Pública**, representada por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda en su calidad de Administración Tributaria.

ANTI JURIDICIDAD

La Antijuridicidad, es un juicio negativo de valor que recae sobre un comportamiento humano y que indica que ese comportamiento es contrario a las exigencias del ordenamiento jurídico, es de hacer notar que por imperativo del principio de legalidad y certeza jurídica solo los comportamientos antijurídicos que además son típicos pueden dar lugar a una acción jurídico penal (**Teoría General del Delito, Francisco Muños Conde, 2 edición, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1989, Pág. 48**).

La conducta mostrada por los imputados, no puede estar justificada y además a ellos, en su condición personal, no les es aplicable ninguna de las excluyentes de responsabilidad penal, todo ello de acuerdo a lo regulado en el Art. 27 Pr. Pn.

IV. FUNDAMENTO DEL SOBRESIEMIENTO DEFINITIVO.

Conforme los Dictámenes de Fiscalización emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda se determinó que durante el ejercicio impositivo del año dos mil once el señor Wilfredo Guerra Umaña evadió la cantidad de \$50,298.19 Dólares de los Estados Unidos de América, la Sociedad Agroindustrias Gumarsal S.A. de C.V., de la cual es el Representante Legal es el señor Wilfredo Guerra Umaña, evadió la cantidad de \$1,046,752.23 Dólares de los Estados Unidos de América y el señor Juan Umaña conocido por Juan Umaña Samayoa evadió la cantidad de \$38,758.81 Dólares de los Estados Unidos de

América. Teniendo conocimiento estos imputados de estos Dictámenes y que estaban siendo investigados por los delitos de Evasión de Impuestos en esta Unidad Fiscal Especializada y que se presentaría la solicitud judicial correspondiente, tomaron la decisión de pagar la totalidad del impuesto evadido con sus respectivos intereses, haciéndolo en varios pagos mensuales, conforme el detalle siguiente:

Contribuyente señor Wilfredo Guerra Umaña.

Fecha de Pago	Recibo de Ingreso	Monto
28/05/2014	No.080915716	\$10,288.55
03/07/2014		\$10,288.55
23/07/2014		\$10,288.55
29/08/2014		\$10,288.55
01/10/2014		\$10,288.55
12/11/2014		<u>\$10,291.18</u>
Total de lo pagado		\$61,733.93

Contribuyente Sociedad Agroindustrias Gumarsal S.A. de C.V.

Fecha de Pago	Monto
28/05/2014	\$214,114.24
03/07/2014	\$214,114.24
23/07/2014	\$214,114.24

29/08/2014	\$214,114.24
01/10/2014	\$214,114.24
12/11/2014	<u>\$214.169.27</u>
Total de lo pagado	\$1,284,740.47

Contribuyente señor Juan Umaña conocido como Juan Umaña Samayoa.

Fecha de Pago	Monto
28/5/2014	<u>\$46,623.62</u>
Total de lo pagado	\$46,623.62

Habiendo cancelado los imputados Wilfredo Guerra Umaña, tanto en su carácter personal como de Apoderado General Judicial de Agroindustrias Gumarsal S.A. de C.V., y Juan Umaña conocido como Juan Umaña Samayoa la totalidad del impuesto evadido más sus respectivos intereses, concerniente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil once; circunstancia que se determina con los diferentes recibos de abonos cancelados y con el informe emanado por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, en el que se determina que estas personas naturales y jurídica ya no adeudan nada con respecto a ese año impositivo. Por lo que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 252 del Código Penal, que regula que no se impondrá pena alguna al imputado si en algún momento se satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos más sus respectivos intereses; la solicitud judicialmente adecuada es que se aplique la Excusa Absolutoria a ambos imputados por los delitos que se les atribuyen.

Con la aplicación de la figura legal de la Excusa Absolutoria ya no sería posible imponer una pena a los imputados por estos ilícitos, como ya se dijo, perdiéndose con ello uno de los elementos del tipo penal, es decir los delitos atribuidos se vuelven imperfectos y no es imposible legalmente fundamentar una acusación por los mismos, siendo ya inviable un proceso penal en contra estas personas. Por lo que, conforme al Principio de Legalidad del que esta Institución es Garante, se solicita a Su Digna Autoridad aplique la Excusa Absolutoria en el presente caso.

Se incorpora a la presente solicitud la documentación original siguiente:

- Los Avisos y Dictámenes de Fiscalización de los años dos mil once de los contribuyentes señor Wilfredo Guerra Umaña, la Sociedad Agroindustrias Gumarsal Sociedad Anónima de Capital Variable y señor Juan Umaña conocido como Juan Umaña Samayoa.
- Recibos de Ingreso de los pagos realizados por WILFREDO GUERRA UMAÑA, GUMARSAL SA de CV y JUAN UMAÑA, en los cuales se constata el pago de la deuda total con respecto al impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio impositivo de 2011 más intereses.
- Oficio proveniente de la Jefe de la Unidad Penal Tributaria de la Dirección General de Impuestos Internos.

V. PRONUNCIAMIENTO DE LA ACCION CIVIL.

Teniendo la Fiscalía el ejercicio conjunto de la acción penal y civil y no habiéndose mostrado parte querellante la víctima, que en este caso es la Hacienda Pública, representada por el Ministro de Hacienda; le solicitamos que nos tenga como Parte Civil y se pronuncie sobre el aspecto civil de los delitos atribuidos, dentro de los cuales ya se pagó el impuesto evadido con sus respectivos intereses.

POR TANTO

En virtud a los argumentos vertidos y a los artículos precitados, a Su Señoría, con todo respeto, SOLICITAMOS:

- Admita la presente Solicitud de APLICACIÓN DE EXCUSA ABSOLUTORIA a favor de los imputados WILFREDO GUERRA UMAÑA, por los delitos de EVASIÓN DE IMPUESTOS (período fiscal de 2011), previsto y sancionado en artículos 249-A numeral 3) y 5) del Código Penal, en perjuicio de La Hacienda Pública; y contra el mismo imputado en su calidad de Representante Legal de la Sociedad AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, por el delito de EVASION DE IMPUESTOS (período fiscal de 2011), de conformidad al artículo 249-A numerales 2) y 3) del Código Penal, en perjuicio de La Hacienda Pública; y contra JUAN UMAÑA conocido como JUAN UMAÑA SAMAYOA, por los delitos de EVASIÓN DE IMPUESTOS (período fiscal de 2011), previsto y sancionado en el artículo 249-A numerales 1) y 3) del Código Penal, en perjuicio de La Hacienda Pública.
- Convoque a las partes a Audiencia Especial.
- Nos notifique lo resuelto.

Se pone a su orden y disposición las diligencias anteriormente enunciadas, que constan de _____ folios útiles.

Señalamos para oír notificaciones la Fiscalía General de la República, Unidad Fiscal Especializada de Delitos de Crimen Organizado de la Fiscalía General de la República ubicada en Edificio California Trade Center, Avenida El Espino número sesenta y ocho, Santa Elena, Antiguo Cuscatlán, Departamento de la Libertad o al telefax 2523- 4993.

San Salvador, a los dieciocho días del mes de diciembre del dos mil catorce.