

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



PROBLEMAS DOGMÁTICOS JURÍDICOS DE LA TIPIFICACIÓN DE LOS
DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA, PARTICULARMENTE
LA EVASIÓN DE IMPUESTOS, EN EL CÓDIGO PENAL SALVADOREÑO
VIGENTE

TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE:
MÁSTER EN DERECHO PENAL ECONÓMICO

PRESENTADA POR:
LIC. JAIME EDWIN MARTÍNEZ VENTURA
MAESTRO JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ
ASESOR DE CONTENIDO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JULIO DE 2017

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS
RECTOR

DR. MANUEL DE JESÚS JOYA ÁBREGO
VICERRECTOR ACADÉMICO

ING. AGR. NELSON BERNABÉ GRANADOS ALVARADO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

LIC. CRISTÓBAL HERNÁN RÍOS
SECRETARIO GENERAL

LICDA. DINA ALHELY CASTELLÓN
FISCAL GENERAL INTERINA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DECANA

DOCTOR JOSÉ NICOLAS ASCENCIO HERNÁNDEZ
VICEDECANO

MAESTRO JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ
SECRETARIO

DOCTOR REINALDO GONZÁLEZ
COORDINADOR UNIDAD DE POSGRADOS

Dedicatoria:

A mis padres, José Mauro Martínez Morejón y Rosa Graciela Ventura de Martínez, por el amor, la protección, el ejemplo de laboriosidad, responsabilidad y honradez que me prodigaron durante mi infancia y juventud, a pesar de las estrecheces materiales.

A mis hijos Jaime Esteban Martínez Segovia, Raúl Gustavo Martínez Segovia y a mi hija Julieta Graciela Martínez Zepeda, por el tiempo que no he podido dedicarles, por amarme a pesar de no ser el padre perfecto y por ser mis más bellas y amadas creaciones.

Agradecimientos:

A mi hija Julieta Graciela, porque cuando estuve a punto de desistir de estos estudios, abrumado por otras responsabilidades, fue quien más me animó a continuarlos.

A cada uno de los profesores de la primera promoción de la maestría en Derecho Penal Económico, de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, de la Universidad de El Salvador, en especial a quienes participaron ad honorem o como adición a su carga normal de trabajo, y a las autoridades que tomaron la decisión de iniciar, continuar y mantener este inédito curso de postgrado.

A la Licenciada Rhina Dolores Aldana, por el apoyo brindado en la búsqueda de bibliografía, datos estadísticos de procesos penales y sentencias de los tribunales de lo penal de San Salvador y sus aportes en la revisión de forma.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Sumario.....	i
Introducción.....	iv
Lista de abreviaturas.....	ix

CAPÍTULO I

ENFOQUE DOGMÁTICO E HISTÓRICO DE LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA

1. Ubicación del problema en el contexto socio histórico.....	1
1.1 Origen de la tributación y la criminalización de las infracciones tributarias.....	1
1.2. La tributación y su relación con el desarrollo económico y social.....	8
1.3. Características del sistema tributario salvadoreño y la persecución penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública.....	13
1.4. Premisas conceptuales y problemas dogmáticos de los delitos relativos a la Hacienda Pública.....	20
2. Identificación del problema específico de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño.....	37
2.1 Alcances y límites del análisis jurídico realizado sobre los delitos relativos a la Hacienda Pública.....	41
2.2 Explicación de la orientación de la investigación y del método aplicado.....	43
3. Antecedentes legislativos de la tipificación penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública.....	46
3.1 Antecedentes en la legislación penal de España.....	46

3.2 Antecedentes en la legislación de El Salvador.....	52
3.2.1 Antecedentes mediatos de los delitos relativos a la Hacienda Pública.....	52
3.2.2 Código Penal de 1904.....	56
3.2.3 Código Penal de 1973.....	57
3.2.4 Código Penal de 1998.....	60
3.2.5 Decreto de reforma de 2004.....	62

CAPÍTULO II

RELACIÓN ENTRE LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO

1. La equiparación de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco en el Código penal salvadoreño vigente.....	66
2. El bien jurídico o bienes jurídicos protegidos en el delito de defraudación al Fisco regulado en el Código Penal salvadoreño vigente.....	78
3. Problemas de tipificación de las conductas de falsedad documental como modalidades del delito de defraudación al Fisco.....	108
3.1 Consideraciones generales previas.....	108
3.2 Las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedad de documentos relativos al control del IVA.....	132
3.3 Elementos del tipo objetivo.....	135
3.3.1 El bien jurídico protegido.....	135
3.3.2 Sujeto activo.....	138
A. Falsedad material.....	138
B. Falsedad ideológica.....	139
C. Uso y tenencia de documentos falsos.....	141

3.3.3 Sujeto pasivo.....	143
3.3.4 Acción típica.....	144
A. Falsedad material.....	144
B. Falsedad ideológica.....	149
C. Uso y tenencia de documentos falsos.....	153
3.3.4.1 Tipos básicos y tipos calificados.....	155
A. Falsedad material.....	155
B. Falsedad ideológica.....	156
C. Uso y tenencia de documentos falsos.....	157
3.3.5 Formas de acción. Posibilidad de tentativa.....	161
A. Falsedad material.....	161
B. Falsedad ideológica.....	166
C. Uso y tenencia de documentos falsos.....	167
3.3.6 Resultado.....	171
3.4 Elementos del tipo subjetivo.....	172
A. Falsedad material.....	173
B. Falsedad ideológica.....	174
C. Uso y tenencia de documentos falsos.....	175

CAPÍTULO III

TIPICIDAD DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS REGULADO EN EL CÓDIGO PENAL SALVADOREÑO

1. Elementos del tipo objetivo.....	180
1.1 El bien jurídico protegido.....	180
1.2 El sujeto activo.....	198
1.2.1 El sujeto activo en el delito de evasión de impuestos.....	198
1.2.2 El problema de autoría de los directivos empresariales en el delito de evasión de impuestos y los delitos tributarios en general.....	212

1.2.2.1 La teoría de la autoría mediata por dominio de aparatos organizados de poder.....	212
1.2.2.2 La imputación por coautoría.....	218
1.2.2.3 Imputación de autoría o coautoría por omisión o por infracción de un deber.....	221
1.2.2.4 El actuar en lugar de otro.....	226
1.3 El Sujeto pasivo.....	231
1.4 Acción típica.....	236
1.4.1 Elementos normativos: tipo penal en blanco.....	256
1.4.2 Medios de acción. Numerales 1-8, art. 249-A CP.....	260
1.4.3 Tipo básico o simple.....	264
1.4.4 Tipo cualificado o agravado.....	265
1.5 Formas de acción.....	270
1.6 Objeto material.....	275
1.7 Resultado.....	277
1.8 Causalidad.....	289
1.9 Imputación objetiva.....	292
1.9.1 Casos que excluyen la imputación objetiva en delitos tributarios.....	295
2. Elementos del tipo subjetivo.....	294
2.1 Dolo.....	300
2.2 Clase de dolo exigible.....	310
2.3 Error de tipo.....	313
2.4 Elementos subjetivos especiales	317

CAPÍTULO IV

TIPICIDAD DE OTROS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA EN EL CÓDIGO PENAL SALVADOREÑO

A. El tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias	322
1. Elementos del tipo Objetivo	322
1.1 Bien jurídico protegido.....	324
1.2. Sujeto activo.....	332
1.3. Acción típica.....	345
1.3.1 Semejanzas y diferencias entre retenciones tributarias y percepciones tributarias.....	356
1.3.2 Relación con el delito de apropiación o retención indebidas (Art. 217 CP).....	358
1.4. Formas de acción.....	362
1.5. Resultado. La cuantía de la suma apropiada como condición objetiva de punibilidad.....	366
1.5.1 Proporcionalidad de la pena. Comparación con el delito de evasión de impuestos.....	374
2. Elementos del tipo subjetivo	380
2.1 Dolo.....	380
2.2 Error de tipo.....	390
2.3 Elementos subjetivos especiales.....	397
B. El tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos	401
1. Elementos del tipo objetivo	401
1.1 Bien Jurídico protegido.....	402

1.2 Sujeto activo.....	415
1.3 Acción típica.....	422
1.3.1 Principales elementos normativos. Semejanzas y diferencias entre reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos tributarios.....	428
1.3.2 Tipo básico.....	431
1.3.3 Tipo calificado.....	432
1.3.3.1 Criterio determinante del tipo penal agravado e insignificancia de la cuantía económica.....	433
1.3.3.2 Dificultades de distinción entre los supuestos del tipo agravado (Art. 250-A, inciso 2º CP).....	435
1.4 Formas de acción.....	435
1.5 Resultado. Provecho económico sin tener derecho o en exceso del que corresponde.....	442
1.5.1 La cuantía. Aspectos generales. Sus semejanzas y diferencias con la cuantía del delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.....	452
1.5.2 Proporcionalidad de la pena. Comparación con el delito de evasión de impuestos y con el delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.....	458
2. Elementos del tipo subjetivo.....	461
2.1 Dolo.....	461
2.2 Error de tipo.....	468
2.3 Elementos subjetivos especiales.....	473

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones y recomendaciones del capítulo I “Enfoque dogmático e histórico de los delitos relativos a la Hacienda Pública”.....	478
1.1 Conclusiones del capítulo I.....	478
1.2 Recomendaciones del capítulo I.....	479

2. Conclusiones y recomendaciones del capítulo II “Relación entre los delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco”	480
2.1 Conclusiones del capítulo II.....	480
2.2 Recomendaciones del capítulo II.....	489
3. Conclusiones y recomendaciones del capítulo III “Tipicidad del delito de Evasión de impuestos regulado en el Código penal salvadoreño”	491
3.1 Conclusiones del capítulo III.....	491
3.2 Recomendaciones del capítulo III.....	504
4. Conclusiones y recomendaciones del capítulo IV “Tipicidad de otros delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño”	508
4.1. Conclusiones del tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.....	508
4.2. Recomendaciones del tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.....	516
4.3. Conclusiones del tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos tributarios.....	518
4.4. Recomendaciones del tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos tributarios.....	529

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

1. Fuentes bibliográficas.....	531
2. Fuentes hemerográficas.....	551
3. Fuentes electrónicas.....	560
4. Fuentes históricas.....	566

5 Fuentes Jurisprudenciales.....	567
5.1 Jurisprudencia nacional.....	567
5.2 Jurisprudencia extranjera.....	570
5.2.1 Alemania.....	570
5.2.2 Argentina.....	570
5.2.3 España.....	572
6 Fuentes legislativas.....	576
6.1 Legislación de El Salvador.....	576
6.2 Legislación extranjera.....	579
7 Otras fuentes.....	580

Sumario

El presente es un estudio dogmático jurídico sobre la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública regulados en el Título IX, capítulo V, del Código penal salvadoreño. Se estructura en cuatro capítulos. El primero, denominado “Enfoque dogmático e histórico de los delitos relativos a la Hacienda Pública”, y se divide en tres apartados: explica el contexto socio histórico, la identificación del problema específico y los antecedentes legislativos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública.

Se destaca que una de las debilidades del sistema penal en cuanto a los delitos tributarios es la forma en que están tipificados en el Código penal vigente; es decir, su falta de efectividad en parte se debe a problemas dogmáticos jurídicos o de técnica legislativa. Además se evidencia que estos delitos son recientes en la legislación salvadoreña. Aparecieron a inicios de los noventa, mediante reformas de 1993 al Código penal de 1973; por lo tanto, carecen de raigambre jurídica, sociológica y cultural, razón por la cual el defraudador tributario no es visto como un delincuente y quizá este sea un motivo de la poca persecución penal de estos ilícitos penales.

El segundo capítulo que se denomina “Relación entre los delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco”, pretende demostrar si la equiparación que el Código penal salvadoreño hace de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública con el delito de defraudación al Fisco, es correcta o no, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada. También explica los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los delitos de falsedad documental que el Código penal tipifica como modalidades de la defraudación al Fisco.

El resultado principal de este capítulo es que dicha equiparación no existe en la doctrina ni en la legislación comparada de los tres países analizados, como son Alemania, España y Argentina; por tanto, conforme a las mentadas fuentes jurídicas, los delitos relativos a la Hacienda Pública y el tipo penal de defraudación al Fisco, son conceptos diferentes; el primero se refiere a un conjunto de delitos dentro del cual se encuentra el segundo. Equiparar ambos conceptos es un error, aunque también puede considerarse sencillamente como una peculiar clasificación legal, sustentada en la potestad soberana del legislador salvadoreño.

El capítulo tercero denominado “Tipicidad del delito de evasión de impuestos regulado en el Código penal salvadoreño”, busca clarificar los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo del delito de evasión de impuestos tipificado en el referido código, así como sus problemas dogmáticos jurídicos, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada.

En este capítulo se pone de relieve que la evasión tipificada en el art. 249-A del Código penal salvadoreño, es un tipo penal muy limitado, puesto que se refiere a la evasión de determinados impuestos, no de tributos; consecuentemente, el bien jurídico protegido por este tipo penal es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, y destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, pero limitada a la recaudación del impuesto sobre la renta, el IVA y a los “impuestos que se declaran mensualmente”.

El capítulo cuarto con el nombre “Tipicidad de otros delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código Penal salvadoreño”, explica los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los otros delitos relativos a la Hacienda Pública regulados en el Código Penal salvadoreño, como son la apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias y reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos, así como sus problemas dogmáticos jurídicos.

Entre los hallazgos más relevantes de este capítulo están que el bien jurídico protegido por el tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, y destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, pero limitada a la apropiación indebida de retenciones y percepciones de impuestos, no de tributos en general.

Mientras que el bien jurídico protegido por el tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos, es la parte del patrimonio de la Hacienda Pública conformada por los ingresos tributarios, pero también, por el lado del gasto, la correcta distribución mediante los desembolsos que permitan al Estado cumplir con sus funciones y satisfacer los derechos de la población.

Introducción

Esta tesis denominada “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos, en el Código penal salvadoreño vigente”, es un análisis del primer nivel de la teoría del delito como es la tipicidad, de los tipos penales relativos a la Hacienda Pública regulados en el Código penal de El Salvador vigente. Por consiguiente, no entra al examen de la antijuridicidad, culpabilidad, ni la punibilidad, excepto cuando algunas categorías de esos niveles tengan alguna implicación en la tipicidad.

Tampoco son objeto de estudio otras disposiciones establecidas en el capítulo que regula los referidos delitos, como son la Proposición y conspiración (Art. 251 CP), el Modo de proceder (Art. 251-A CP) y la Excusa absolutoria (Art. 252 CP), salvo que las referencias a estas disposiciones guarden relación con algunos aspectos de la tipicidad de los delitos analizados.

El objetivo general de este estudio es demostrar algunos de los problemas dogmáticos jurídicos que presenta la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos, en el Código penal salvadoreño vigente y presentar propuestas de interpretación para su posible solución o aplicación práctica, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada. El énfasis en la evasión de impuestos se debe a que dicho comportamiento es el de mayor dimensión y el que más daño causa al Fisco y a la sociedad.

Se trata, con mayor precisión, de un estudio de los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo, de los delitos tributarios comprendidos en los artículos 249, 249-A, 250, 250-A, 283 inc. 3º y 4º, 284 inc. 3º y 4º y 287, inc. 2º, 3º y 4º, del Código penal salvadoreño, basado en la doctrina, la jurisprudencia nacional y extranjera y la legislación comparada de Alemania, España y Argentina, por ser las de mayor influencia en nuestra legislación penal.

Esta investigación se justifica porque los delitos tributarios, en particular la evasión de impuestos, son sumamente perjudiciales para la sociedad. En El Salvador, el frágil e injusto sistema tributario dominado por impuestos indirectos y regresivos, la baja presión tributaria de 15,8% sobre el PIB y una evasión anual impositiva que en promedio es 49% del impuesto sobre la renta y 36.86% del IVA, vuelven necesario realizar múltiples esfuerzos para erradicar o disminuir al máximo tales conductas delictivas.

Este estudio pretende aportar a esos esfuerzos mediante la identificación de vacíos o excesos normativos, inconsistencias sistemáticas u otras deficiencias dogmáticas jurídicas o de técnica legislativa, que sirvan para elaborar propuestas de interpretación o de reforma legal que mejoren la normativa penal respectiva y fortalezcan la prevención y lucha contra los delitos fiscales, en particular contra la evasión de impuestos.

En concordancia con lo anterior, el problema de esta investigación es: ¿Qué problemas dogmáticos jurídicos presenta la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos, en el Código Penal salvadoreño vigente, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada?.

A partir del referido problema, los objetivos de este análisis son: primero, explicar el contexto socio histórico, la identificación del problema específico y los antecedentes legislativos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública; segundo, evidenciar si la equiparación que el Código penal salvadoreño hace de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública con el delito de defraudación al Fisco, es correcta o no, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada.

Tercero, clarificar los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo del delito de evasión de impuestos tipificado en el Código penal salvadoreño, así como sus problemas dogmáticos jurídicos, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada; y cuarto, explicar los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los otros delitos relativos a la Hacienda Pública, regulados en el Código penal salvadoreño, así como sus problemas dogmáticos jurídicos.

Los métodos científicos generales que se aplicaron han sido el deductivo y el inductivo; el primero abarca la mayor parte del estudio ya que a partir de los enunciados generales, como son las construcciones teóricas de la legislación y la doctrina jurídico penal extranjera de Alemania, España y Argentina, se ha analizado si la estructura típica de los delitos relativos a la Hacienda Pública, regulados en el Código penal salvadoreño, son coherentes o no con tales enunciados generales.

El método inductivo ha sido el propicio en el análisis jurisprudencial, puesto que se han estudiado veinte sentencias de tribunales del país, en su mayoría de casación de la Sala de lo Penal, de la Corte Suprema de Justicia, y

sesenta y siete sentencias de tribunales extranjeros, mayoritariamente de la justicia penal española y argentina, en las que lógicamente a partir de casos concretos se han identificado problemas dogmáticos jurídicos específicos de los tipos penales objeto de estudio, así como de las soluciones o interpretaciones derivadas de los referidos fallos judiciales.

Se presentan cuatro capítulos. El primero denominado “Enfoque dogmático e histórico de los delitos relativos a la Hacienda Pública”, se divide en tres apartados: uno, el contexto socio histórico, dos, la identificación del problema específico y tres, los antecedentes legislativos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública. Entre los contenidos que se desarrollan están el origen de la tributación y la criminalización de las infracciones tributarias, la tributación y su relación con el desarrollo económico y social, las características del sistema tributario salvadoreño y la persecución penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública.

En la identificación del problema específico de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, se explica el alcance y límites del análisis jurídico realizado, la orientación de la investigación y el método aplicado; los antecedentes legislativos, abarcan los de la legislación penal de España y los de El Salvador.

El segundo capítulo, “Relación entre los delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco”, se estructura en tres secciones: una, la equiparación de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco en el Código penal salvadoreño vigente; dos, el bien jurídico o bienes jurídicos protegidos en el delito de defraudación al Fisco regulado en el Código penal salvadoreño vigente; y tres, problemas

de tipificación de las conductas de falsedad documental como modalidades del delito de defraudación al Fisco que abarca un análisis de los principales elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los arts. 283 inc.3º y 4º, 284 inc. 3º y 4º y 287, inc. 2º, 3º y 4º CP.

El tercer capítulo, bajo el nombre “Tipicidad del delito de evasión de impuestos regulado en el Código penal salvadoreño”, desarrolla el análisis de los elementos del tipo objetivo: bien jurídico protegido, sujeto activo, sujeto pasivo, acción típica, elementos normativos, medios de acción, tipo básico, tipo cualificado, formas de acción, objeto material, resultado, relación de causalidad e imputación objetiva; así como los elementos del tipo subjetivo: dolo, error de tipo y elementos subjetivos especiales, de ese delito.

El cuarto y último capítulo se denomina “Tipicidad de otros delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño” y, como su nombre lo indica, contiene una explicación de los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los otros delitos relativos a la Hacienda Pública regulados en el Código penal salvadoreño, como son la apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias y reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos, así como sus problemas dogmáticos jurídicos.

Lista de abreviaturas

A.C.	Antes de Cristo
ADPE	Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos de la Argentina
AN	Audiencia Nacional
AO	Abgabenordnung (Ordenanza Tributaria Alemana)
.ar	Código de Argentina en internet
Art. o art.	Artículo
Arts. o arts.	Artículos
A.T.	Administración Tributaria
BCR o bcr	Banco Central de Reserva
BFD:	Boletín de la Facultad de Derecho
BGH	Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Alemán)
Bis	Repetido
CAF	Corporación Andina de Fomento
Cap. o cap.	Capítulo
CAS	Casación
CE	Constitución española
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y El Caribe
cf.	Confrontar (comparar, indica que se debe consultar algo)
cit.	Citado

CNAPE	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de Argentina
CN	Constitución de la República de El Salvador
Comp.	Compilador, compiladora
Comps.	Compiladores
Coord.	Coordinador
Coords.	Coordinadores
CP	Código penal, seguido de la partícula “de” y el nombre del país de origen o de su gentilicio; o Código penal de El Salvador cuando no le sigue ningún otro vocablo
CSJ	Corte Suprema de Justicia de El Salvador
.csj	Código de Corte Suprema de Justicia de El Salvador en internet
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
CT	Código Tributario de El Salvador
Dir.	Director
Dirs.	Directores
D.L.	Decreto legislativo
D. Ley	Decreto ley
D.O.	Diario Oficial
DUI	Documento Único de Identidad
EAFIT	Universidad EAFIT (antes Escuela de Administración, Finanzas e Instituto Tecnológico) de Colombia
EE.UU.	Estados Unidos de América
Ed.	Edición o editor, editora
Eds.	Editores

et al	et alii (Entre otros)
etc.	Etcétera (Y lo demás)
F	Femenino
FUNDE	Fundación para el Desarrollo Económico
GIZ	Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (Agencia Alemana para la Cooperación Internacional)
.gob	Código de la palabra gobierno en internet
H. ^a	Historia
htm	HyperText Markup Language (lenguaje de marcas de hipertexto),
http	Hypertext Transfer Protocol (Protocolo de Transferencia de hipertextos)
Ib.	Ibídem (En el mismo lugar o allí mismo)
Id.	Ídem (Lo mismo)
Inc. o inc.	Inciso
ITBMPS	Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, conocido como IVA
IVA	Impuesto al Valor Agregado
L.	Ley
LCLDA	Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos
LGT	Ley General Tributaria
L.H.	Libro homenaje
LITBMPS	Ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios
LO	Ley Orgánica
LPT	Ley Penal Tributaria y Previsional de la Argentina
M	Masculino

n.	Nota
No. o no.	Número
org.	Del inglés organization (organización)
p.	Página
pdf	Portable Document Format (Formato de documento portátil)
p.ej.	Por ejemplo
PIB	Producto Interno Bruto
pp.	Páginas
PPU	Promociones y Publicaciones Universitarias
P.S.A.	Grupo PSA (del francés Groupe PSA, también conocido como PSA y anteriormente PSA Peugeot-Citroën).
PUCP	Pontificia Universidad Católica del Perú
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública de España
REDIBACEN	Red de Investigadores del Banco Central de El Salvador
REDUR	Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja.
Ref.	Referencia
S.A.	Sociedad Anónima
SAP	Sentencia de Audiencia Provincial (Provincias de España)
[sic]	sic erat scriptum (Así fue escrito)
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional de España
STS	Sentencia del Tribunal Supremo de España

SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo de España
.sv	código de El Salvador en internet
s/	Sobre
Trad.	Traducción
T.	Tomo
t.	Tomo
TOPE	Tribunal Oral en lo Penal Económico de Argentina
Trad.	Traductor o traductora
Trads.	Traductores
TS	Tribunal Supremo de España
TSJ	Tribunal Supremo de Justicia (Provincias de España)
UE	Unión Europea
UNED	Universidad Nacional de Educación a Distancia de España
USAID	United States Agency for International Development (Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional)
US\$	Dólares de los Estados Unidos de América
v.gr.	Verbi gratia (Por ejemplo)
Vid. o vid.	Vide (Véase)
Vol. o vol.	Volumen
www	World Wide Web (Red informática mundial)

CAPÍTULO I

ENFOQUE DOGMÁTICO E HISTÓRICO DE LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA

El propósito de este capítulo es explicar el contexto socio histórico, la identificación del problema dogmático específico y los antecedentes legislativos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño. Con tal fin se presentan tres secciones: 1. Ubicación del problema en el contexto socio histórico; 2. Identificación del problema específico de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública; y 3. Antecedentes legislativos de la tipificación penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública.

1. Ubicación del problema en el contexto socio histórico

1.1 Origen de la tributación y la criminalización de las infracciones tributarias

En este sub-apartado se expone un resumen del origen y desarrollo del concepto de tributo en cuatro de las etapas históricas comúnmente aceptadas como son la antigüedad, la edad media, la edad moderna y la época contemporánea.

Desde su origen, los estados en sus diversas formas, para mantener la organización y el orden social, defender el territorio e invertir en obras de

interés común como caminos, puentes, acueductos, templos, mercados, plazas, u otros bienes o servicios públicos, han tenido que imponer tributos a las poblaciones gobernadas, cuyos habitantes fueron considerados como vasallos o súbditos durante las eras monárquicas o absolutistas, y como ciudadanos desde el surgimiento de la república y de los estados constitucionales de derecho.¹

En la antigüedad las necesidades financieras estatales se satisfacían mediante prestaciones económicas y otras aportaciones patrimoniales de los súbditos integrantes de los pueblos conquistados; sin embargo, sólo una parte de esos ingresos integraban la hacienda del Estado; otros pasaban a formar parte del patrimonio particular del soberano, razón por la cual, estos ingresos no pueden considerarse tributarios en estricto sentido, pues no eran para financiar necesidades públicas sino para incrementar el peculio de los gobernantes.²

Por eso, en sus inicios, los tributos eran concebidos como un derecho ganado, una gratificación o recompensa de los vencedores sobre los vencidos, que podía implicar el más absoluto despojo, incluyendo la vida o la libertad mediante la esclavitud de los pueblos conquistados³. La historia de la

¹Cf. Julio César Rodríguez Valdez, “La nueva Hacienda Pública distributiva en México, año 2001, rechazada por el congreso de la Unión” (Tesis de post grado, Universidad de Occidente, Unidad Culiacán, 2009), 15.

² Cf. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª edición actualizada y ampliada, 5ª reimpresión (Buenos Aires: Astrea, 2014), 61-62.

³ En palabras de Daniel Diep Diep, “La evolución del tributo”, *Acesso em*, vol. 21 (2003): 65, <http://www.listinet.com/bibliografia-comuna/Cdu336-B111.pdf>, acceso el 12 de julio de 2016, “Desde sus orígenes la obligación de tributar fue producto de la dominación, es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en sus múltiples formas convencionales e históricas (...)”; vid. también en esa línea: Julio César Rodríguez Valdez, “La nueva Hacienda Pública”, 15-16; Villegas, *Curso de Finanzas*, 209, 254 y 269.

humanidad, que es la historia de la guerra y ésta a su vez, la del genocidio y el saqueo, están como grandes testigos para confirmarlo.⁴

Sin embargo, en la edad moderna, concretamente dentro del absolutismo en los siglos XVI y XVII, surgió el germen del concepto actual de impuesto o tributo, con el resurgimiento de las “ayudas”, prestaciones económicas de origen feudal, reclamadas por el monarca directamente a sus vasallos, las que inicialmente eran para necesidades excepcionales como el reclutamiento de soldados, pero con la creación de ejércitos estables se volvieron permanentes.⁵

Lentamente las sociedades y los estados fueron evolucionando. La historia universal no es tan lineal y ubicua como han pretendido diversas teorías, pero en términos generales se acepta que luego de la comunidad primitiva se evolucionó hacia los estados esclavistas de la antigüedad; de éstos al feudalismo de la edad media; luego a la monarquía absoluta en la edad moderna; y después, a partir de la ilustración, surge el Estado contemporáneo, con su lucha permanente e inacabada entre el capitalismo y las diversas formas de socialismo.

Con el advenimiento de los estados modernos, desde la época del absolutismo ilustrado, los gobernantes, incluyendo algunos monarcas, fueron limitados en sus poderes, como resultado de las incansables luchas de los pueblos contra la opresión. Una de las causas principales de esas rebeliones y revoluciones fue precisamente la imposición de tributos injustos,

⁴ Villegas, *Curso de finanzas*, 25, lo expresa así: “(...) en los Estados de la Antigüedad la riqueza se obtenía mediante la guerra y la conquista de otros pueblos, es decir, en forma muy distinta del proceso económico actual”.

⁵ Cf. Villegas, *Curso de finanzas*, 62.

exacerbados e ilimitados que al final de cuenta servían para el enorme enriquecimiento de los gobernantes y la pobreza de los pueblos gobernados.⁶

En todas las civilizaciones, en todo el mundo y a lo largo de la historia, los gobernantes han tenido la necesidad de obtener bienes y recursos de los gobernados con el fin de sostener la organización de los estados, brindar servicios o prestaciones públicas y garantizar el cumplimiento de fines estatales como el ordenamiento jurídico interno, la seguridad pública, la administración de justicia y la defensa del territorio o, en su caso, expandir los territorios por medio de la guerra.⁷

Sin embargo, los súbditos, ciudadanos o gobernados, desde siempre han resistido, por diferentes motivos, al cumplimiento del pago de las diferentes tipos y modalidades de tributos; en consecuencia puede afirmarse que los incumplimientos tributarios son tan antiguos como los tributos mismos. Velia Govaere, lo explica así: “El delito tributario tiene larga historia porque la materia fiscal es la base financiera operativa de la organización pública desde todos los tiempos. También son de vieja data los abusos del Estado

⁶ Las primeras limitaciones del poder absoluto del monarca, se produjeron en Inglaterra mediante la Carta Magna de Juan sin Tierra de 1215, así como en la versión moderada de la misma de 1225, clásicamente reconocida como el origen de la monarquía constitucional y del constitucionalismo moderno, a la que le siguieron la *Petition of Rights* de 1628 y la *Bill of Rights* de 1689. Al respecto vid. Miguel Satrústegui Gil-Delgado, “La Carta Magna: realidad y mito del constitucionalismo pactista medieval”, *Historia Constitucional*, n. 10 (2009): 243-262, <http://www.historiaconstitucional.com/index.php/historiaconstitucional/article/view/232/25>, acceso el 30 de agosto de 2016; vid. también Villegas, *Curso de finanzas*, 254-255.

⁷ Para un planteamiento sobre las necesidades públicas como una categoría histórica, respecto de las cuales no siempre se tuvo plena diferencia de las necesidades personales o privadas, y de cómo algunas de esas necesidades personales o humanas se transforman y se convierten en necesidades públicas, que aparecen y se desarrollan de manera simultánea con el concepto de Estado, vid. Villegas, *Curso de finanzas*, 2-7

en materia de impuestos. De ahí que opresión y libertad son conceptos que han ido siempre de la mano del tema tributario”.⁸

Consecuentemente, a lo largo de la historia las infracciones tributarias han sido castigadas de diferente manera, desde la imposición de la pena de muerte, hasta algunos períodos en los que el incumplimiento de obligaciones tributarias fueron consideradas infracciones civiles o administrativas, pero no penales.

En la antigüedad, en Egipto, entre los años 569 a 525 A.C. y en Grecia, 356 A.C., se imponía la pena de muerte a quienes cometieran fraude en la declaración de sus bienes o ingresos. El concepto de tributo surgió en la antigua Roma donde se impuso, en beneficio del erario público o *aerarium* del Estado, el *tributum*⁹ que originalmente consistía en un impuesto de guerra que se imponía a las tribus conquistadas. En Roma, también surgió, como sinónimo de tributo, el concepto de estipendio o *Stipendium* que significa sueldo, concebido como una suerte de préstamo obligado a los pueblos vencidos para pagar al ejército vencedor.¹⁰

Después del derrumbe del imperio romano, en la edad media surge el feudalismo en el que, en lugar de orden, se impone prácticamente la anarquía, puesto que no existen ni imperios, ni estados nacionales, sino

⁸ Velia Govaere Vicarioli, “Construcción democrática de una cultura tributaria”, *Revista Jurídica IUS Doctrina*, no. 10 (2014): 239.

⁹ Cf. Reynaldo Marcos Gómez López, “Las consecuencias de los delitos fiscales en México” (Tesis de posgrado, Universidad Autónoma de Nuevo León, 1998): 1; para Diep Diep, tributo o *tributum* significa “carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas.”, vid. Diep Diep, “La evolución del tributo”, 66 y 70-71. Este autor también recuerda que en el Derecho Romano, el vocablo para impuesto originalmente era “censo”, palabra de raíz persa.

¹⁰ Cf. Pilar Fernández Uriel, “Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano”, *Espacio, Tiempo y Forma*, serie II, H.^ª Antigua, t. 8 (1995): 161.

feudos o extensiones territoriales gobernadas de manera arbitraria y absoluta por sus conquistadores, conocidos como señores feudales. Ante las injusticias y abusos cometidos por estos gobernantes contra los súbditos, se produjeron rebeliones que al final consiguieron establecer ciertos mínimos derechos de los gobernados y límite al poder feudal.¹¹

Fue así como surgió el denominado *Derecho Cartulario*, en el que se intentó determinar las conductas constitutivas de delitos y las penas precisas que debían imponerse. Sin embargo, en el auge de la edad media, también prevalecieron las penas excesivas y draconianas como la tortura y la confiscación de los bienes de la persona infractora, puesto que la imposición y el cobro de los tributos quedaban librados a la fuerza de los señores feudales, quienes impusieron un régimen de vasallaje a las provincias o territorios sometidos a sus feudos.¹²

Durante el medioevo prevaleció la imposición autoritaria del poder absoluto y por ende del castigo a las conductas consideradas como delitos, entre ellos los relativos al incumplimiento de los tributos. Con el advenimiento del renacimiento en la edad moderna y más tarde los movimientos libertarios de la ilustración en la época contemporánea, comenzó a abrirse espacio la concepción de gobiernos nacidos de la representatividad electa, con un poder limitado¹³. Una de las principales demandas de esas luchas era limitar

¹¹ Cf. Gómez López, "Las consecuencias de los delitos fiscales", 1.

¹² Ib.

¹³ El principio de la monarquía limitada fue establecida por la *Revolución Gloriosa* en Inglaterra en 1689, cf. Horst Dippel, "Constitucionalismo moderno. Introducción a una historia que necesita ser reescrita", *Historia Constitucional* No. 6 (2005): 183, <http://www.historiaconstitucional.com/index.php/historiaconstitucional/article/view/69/56>, acceso el 30 de agosto de 2016.

la arbitrariedad de los monarcas en materia impositiva y en el castigo al incumplimiento de las obligaciones tributarias.¹⁴

En otras palabras, la tributación estuvo presente en los albores del sistema representativo. Formó parte integral de la llamada “revolución gloriosa” de 1688¹⁵, en Inglaterra, que condujo a la Declaración de Derechos (*Bill of Rights*) en 1689. Con ella, el poder de imponer tributos quedó sujeto a su aprobación en el parlamento, como órgano representativo del pueblo, regulación que fue extraída de lo que ya estaba prescrito en la Carta Magna de 1215.¹⁶

Estos resultados de la revolución inglesa llevaron los vientos libertarios hacia las colonias en América, y así surgió la primera república democrática moderna, con la revolución americana de 1776, que dio origen a los EE.UU.¹⁷, cuyo estandarte inicial era “No taxation without representation”¹⁸.

¹⁴ Cf. Govaere Vicarioli, “Construcción democrática”, 240.

¹⁵ Sobre los motivos de carácter tributario, junto a otros administrativos, legales, constitucionales y religiosos de esta revolución inglesa, llamada “La revolución gloriosa”, vid. Salvador Giner, *Historia del pensamiento social*, 3ª edición, ampliada y revisada (Barcelona, Ariel, 1982), cap. VII: La revolución inglesa, 264-277, <https://teoriasociologica.files.wordpress.com/2014/09/134246652-giner-salvador-historia-del-pensamiento-social-1.pdf>, acceso el 31 de enero de 2017.

¹⁶ Cf. Govaere Vicarioli, “Construcción democrática”, 239-240; en el mismo sentido Villegas, *Curso de finanzas*, 126, quien afirma que en la *Bill of Rights* se estableció la separación de las finanzas de la Corona y las de la Nación y por primera vez se exigió para ciertos gastos un presupuesto anual aprobado por el Parlamento; igualmente Miguel Satrustegui Gil-Delgado, “La Carta Magna”: 255, aunque para este autor, si bien la Carta Magna tuvo influencia en la *Petition of Rights* como en la *Bill of Rights*, la primera no contenía una proclamación de una concepción moderna de derechos y libertades.

¹⁷ Para una explicación del origen inédito y la concepción revolucionaria de la Declaración de Virginia de 1776 por primera vez autodenominada “constitución” –en la que se funda el nacimiento de los EE.UU. como una primera república popular, a diferencia de cualquier otra forma de gobierno anterior–, y en la que de forma inédita se apela a la soberanía del pueblo, a los principios universales, a los derechos humanos inherentes y a una constitución escrita como “la base y fundamento de gobierno”, vid. Dippel, “Constitucionalismo moderno”: 185-187.

¹⁸ Entre los antecedentes de la guerra por la independencia de los Estados Unidos, están las protestas de los colonos contra las medidas impositivas de la metrópoli inglesa, como el

Posteriormente, en 1789 se produjo la revolución francesa, que conquistó por primera vez, aunque de forma pasajera, verdaderos derechos ciudadanos, cuyo origen estuvo vinculado a una crisis fiscal y tributaria.¹⁹

1.2 La tributación y su relación con el desarrollo económico y social

Junto a la limitación del poder de los señores feudales y monarcas, fue cambiando también el concepto de impuesto: de su inicial concepción de recompensa o derecho conquistado, pasó a considerarse como una imposición necesaria de los gobiernos para ponerlos al servicio del bien común, como la inversión en obras, bienes y servicios que facilitan el comercio, la salud, la educación, la agricultura, la seguridad interna y la defensa exterior del territorio de las naciones.

Desde entonces se puede decir que en la conciencia social se entiende que al deber que tiene el ciudadano de pagar impuestos, le corresponde el derecho de contar con obras y servicios públicos para el beneficio individual y colectivo, con primacía del interés general; y de igual manera, a la potestad que tiene el gobierno de imponer tributos, le corresponde la obligación de invertirlos en fines sociales para el bien común.²⁰

llamado Impuesto del Sello de 1765, en las que se acuñó la famosa expresión "Non taxation without representation"; al respecto, cf. Satrústegui Gil-Delgado, "La Carta Magna": 256

¹⁹ Cf. Govaere Vicarioli, "Construcción democrática", 240.

²⁰ Sólo de esta manera pueden ser legítimos los impuestos en un Estado Social y Democrático de Derecho o, en otras palabras: "Desde el establecimiento del estado de derecho, los recursos tributarios deben responder a un requisito esencial: se admiten como detracciones de parte de riqueza de los particulares siempre que ello sea con el esencial y excluyente objetivo final de promover el bienestar general.", vid. Villegas, *Curso de finanzas*, 78.

De este modo se llega al concepto actual de tributo, propio del Estado de Derecho²¹, que desde el punto de vista jurídico “Son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”.²²

En la historia contemporánea, aun en la era de los llamados estados constitucionales democráticos, bajo la forma republicana o de monarquías constitucionales, ese ideal de la tributación no se ha cumplido, al menos en la mayoría de los países. En América Latina, las grandes mayorías poblacionales, durante siglos, han estado condenadas a la pobreza; mientras las clases gobernantes y económicamente poderosas, exhiben similar o mayor riqueza que los pudientes de los países más ricos del mundo.

Ante ese panorama histórico sobre el surgimiento de la tributación en el mundo, uno de los más grandes desafíos que enfrentan los estados contemporáneos, para poder alcanzar mayores niveles de desarrollo económico y social con justicia y equidad para su población, es tener la capacidad de realizar políticas públicas inclusivas que permitan erradicar o disminuir ampliamente la pobreza, generando oportunidades de desarrollo económico y social para todos sus habitantes.

²¹ Como dice Vicarioli, “Construcción democrática”, 239: “En el Estado moderno, calificado de Derecho, por tener base constitucional debidamente establecida, incluso elementos tan importantes, como el debido proceso, nacieron de movimientos sociales que buscaban equilibrio entre la capacidad impositiva del poder público y los derechos propios de los súbditos administrados”.

²² Villegas, *Curso de finanzas*, 152.

Tales políticas necesitan recursos apropiados para que sean sólidas, amplias, sostenibles y que, por ende, contribuyan al progreso social y económico de los pueblos y las naciones. La consecución de tales recursos está directamente relacionada con la capacidad productiva, la generación de riqueza y el sistema de tributación de cada país.

En la medida que un Estado eleve su capacidad de producción y generación de riqueza y, además tenga un sistema tributario sólido, justo, equitativo y progresivo, donde toda la población pague impuestos pero quienes más caudales posean paguen más, en esa medida el Estado puede contar con la cantidad de recursos requeridos para poder llevar a cabo las políticas sociales que hacen posible una mejor distribución de la riqueza.

El potencial de los sistemas tributarios progresivos y equitativos para reducir las brechas de la pobreza mediante la inyección de fondos a las políticas sociales inclusivas, se manifiesta en el mayor desarrollo que exhiben, por regla general, aquellos estados en los que la carga tributaria es mayor²³, en contraste con el poco desarrollo que se observa en los países en los que esa carga impositiva es menor.²⁴

²³ Entre los países desarrollados destaca el caso de los europeos, en los que la carga tributaria, para el año 2013, era en promedio superior al 35% sobre el PIB, siendo la más baja la de Suiza con 27.1% y la más alta la de Dinamarca con 48.6%; en los países ricos con economías más liberales el promedio de la carga tributaria es de 25%, entre ellos están EE.UU. con 25.4%, Japón con 29.5% y Australia con 27.3%. Vid. Banco Central de Reserva, REDIBACEN, "Análisis del sistema tributario salvadoreño 1980-2014", San Salvador, 2015: diapositiva 10, <http://www.bcr.gob.sv/esp/images/Comunicados/An%C3%A1lisis%20del%20Sistema%20Tributario%20Salvadore%C3%B1o%202012.pdf>, acceso el 9 de mayo de 2016.

²⁴ En la región latinoamericana, con datos de 2010, tres de los países con mayor índice de desarrollo como son Argentina, Brasil y Uruguay, son al mismo tiempo los países con mayor carga tributaria: 33,5%, 32,4% y 25,2%, con relación al PIB, respectivamente; mientras que El Salvador, República Dominicana y Guatemala, con menos desarrollo, tenían porcentajes de 14,9%, 12,8% y 12,3%, respectivamente. Vid. Juan Carlos, Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán, "Política Tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas", *Macroeconomía del Desarrollo*, no. 133 (2013): 14.

Las características del sistema tributario de cada país, si es uno más o menos fuerte, equitativo y progresivo, dependerán de las concepciones de Estado y por ende de las ideas políticas y económicas que predominen en un momento determinado.²⁵

Una muestra de ello es que en América Latina, entre los años ochenta y noventa, durante el auge del neoliberalismo, los sistemas tributarios fueron debilitados mediante la supresión o disminución de tributos directos y progresivos como los impuestos al patrimonio y el impuesto a la renta, mientras que, a la inversa, se crearon o se potenciaron nuevos tributos indirectos y regresivos como el impuesto al valor agregado, IVA, que desde entonces es el más extendido y el que representa la mayor parte de la recaudación impositiva.²⁶

Asimismo, América Latina es un reflejo de que, en la medida que los Estados amplían y fortalecen sus sistemas impositivos, en esa medida pueden ser

²⁵ Como ejemplo de ello puede citarse que, como se ha anotado arriba, los países del norte de Europa, con sistemas políticos y económicos de corte socialistas democráticos, son los que exhiben las cargas tributarias más fuertes y, a su vez, tienen los más altos grados de desarrollo económico y social. Otro ejemplo es que en América Latina, de 1990 a 2009, entre los países que lideraron los mayores aumentos en la presión tributaria sobresalen aquellos que tuvieron un giro en el signo político de sus gobiernos de derecha a la izquierda o centro izquierda, como es el caso de Brasil, Argentina, Nicaragua, Bolivia, Ecuador y República Dominicana; destacándose la peculiar excepción de Venezuela que, en lugar de aumentar, disminuyó su carga tributaria en ese período. Al respecto vid. Juan Carlos Gómez Sabaíni y Juan Pablo Jiménez, *Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina*, (Caracas: Corporación Andina de Fomento, CAF, 2011), 7-9; sobre el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho y su necesidad de un sistema tributario fuerte, equitativo y progresivo para elevar las grandes necesidades de gasto, vid. Violeta Ruiz Almendral y Juan Zornoza Pérez, "Sistema tributario y Constitución", en *Derecho Tributario Constitucional* (2004): 104, 105 y 118.

²⁶ Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán, "Política Tributaria", 12. En El Salvador, si bien el impuesto sobre la renta es progresivo, esto no es suficiente para compensar la regresividad de los impuestos indirectos, por lo que todo el sistema es eminentemente regresivo. Al respecto vid. también Carlos Acevedo y Mauricio González Orellana, *El Salvador: Diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política para incrementar la recaudación* (Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2003), 9

capaces de potenciar las políticas sociales incluyentes y sacar de la pobreza a millones de personas. De hecho, la reducción de la pobreza en esta región, entre 1990 y 2010, coincide con el incremento de la carga tributaria que, en dicho período, en promedio aumentó más del 42%, pasando de 13,4% a 19,1% del PIB.²⁷

A pesar de la disminución de la pobreza en la mayoría de países latinoamericanos, entre los años noventa y la primera década del presente siglo, asociada directamente al mejoramiento de sus regímenes tributarios, éstos todavía exhiben muchos problemas, asimetrías y debilidades. En general aún son sistemas con predominio de los impuestos indirectos y regresivos como el IVA, con una carga tributaria débil e inequitativa, con altas tasas de elusión y evasión fiscal²⁸ estimulada por exenciones de impuestos o gastos tributarios, y con fuertes limitaciones de la administración en la recaudación.²⁹

²⁷ Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán, "Política Tributaria", 13.

²⁸ La tasa de evasión del IVA en la región, en promedio es de 25,9%, mientras que la del impuesto sobre la renta es de 51,4%; las empresas evaden el 54% del impuesto sobre la renta, en tanto las personas físicas evaden 47%; es decir, las empresas porcentualmente evaden 7 puntos más que las personas naturales. Vid. Juan Carlos Gómez Sabaíni y Juan Pablo Jiménez, *Estructura tributaria*, 32.

²⁹ Los sistemas tributarios de América Latina son heterogéneos y por lo tanto sus características difieren de uno a otro país; sin embargo, en términos generales comparten las siguientes dificultades: insuficiente y volátil carga tributaria, estructura tributaria desbalanceada y sesgada hacia los impuestos indirectos lo cual disminuye el efecto redistributivo del sistema tributario volviéndolo regresivo; bases imponibles reducidas en razón de numerosas exenciones y gastos tributarios; y alto nivel de evasión o incumplimiento y morosidad. Al respecto, vid. Juan Carlos Gómez Sabaíni y Juan Pablo Jiménez, *Estructura tributaria*, 3, 5 y 14 a 25.

1.3 Características del sistema tributario salvadoreño y la persecución penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública

Dos conceptos definen las principales características del sistema tributario salvadoreño: Debilidad e Inequidad. La primera se manifiesta en una baja carga tributaria, una administración tributaria débil, con reducida capacidad de recaudación y una frágil o casi inexistente persecución penal de los delitos tributarios. La inequidad se expresa en el predominio de impuestos regresivos, la abundancia de exenciones a favor de quienes generan más ingresos y la existencia de altas de tasas de evasión tributaria en los principales impuestos.

El Salvador es uno de los países de América Latina con una de las cargas impositivas más bajas³⁰; para los años noventa, en promedio era aproximadamente de 10.5% con relación al PIB³¹; a partir del año 2000 se observa un crecimiento, aunque gradual y lento, a tal punto que para 2014 la presión fiscal era de 15.8% con respecto al PIB³². Sin embargo el promedio

³⁰ En la década de los ochenta, el sistema tributario salvadoreño se caracterizaba por tener una base tributaria estrecha y deficiente, que se expresaba en la existencia de múltiples y dispersos impuestos de poco rendimiento, con un alto costo administrativo para su recaudación. Cf. Carlos Acevedo y Mauricio González Orellana, *El Salvador: Diagnóstico*, 1-3; entre 1990 y 2009, el promedio simple de la carga fiscal en El Salvador fue de 12.8% sobre el PIB, con promedio de 10.8% en el primer trienio de dicho período (1990-1992) y promedio de 14.3% en el bienio final (2008-2009), vid. Juan Carlos Gómez Sabaíni y Juan Pablo Jiménez, *Estructura tributaria*, 7.

³¹ Vid. Carlos Acevedo y Mauricio González Orellana, *El Salvador: Diagnóstico*, 6

³² La carga fiscal de El Salvador, para 2014, de 15.8% sobre el PIB, es el promedio que resulta del 15% y 16.6% reportadas respectivamente en los documentos siguientes: Banco Central de Reserva, REDIBACEN, "Análisis del sistema tributario salvadoreño 1980-2014", San Salvador, 2015, diapositiva 23, <http://www.bcr.gob.sv/esp/images/Comunicados/An%C3%A1lisis%20del%20Sistema%20Tributario%20Salvadore%C3%B1o%202015.pdf>, acceso el 9 de mayo de 2016; y Ministerio de Hacienda, presentación del ministro Carlos Cáceres, "Acuerdo fiscal y reforma tributaria en El Salvador", San Salvador, 2014, diapositiva 13, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/MH_INCIDE-ICEFI.pdf, acceso el 9 de mayo de 2016.

latinoamericano, para el año 2010, era del 20.66%³³ y los países con más desarrollo como Argentina, Brasil, Uruguay, tenían una carga impositiva de 33,5%, 32,4% y 25,2%, respectivamente, como se explica arriba.

Si a lo anterior se suma que los principales impuestos adolecen de altas tasas de defraudación fiscal, calculándose la evasión anual del impuesto sobre la renta en un promedio de 49%³⁴, y la evasión del IVA en 36.86%³⁵, es claro que este país se caracteriza por recaudar poco y por evadir mucho, siendo ésta una de las principales razones de la debilidad de los presupuestos para el cumplimiento efectivo de las funciones estatales como la seguridad, la justicia, la salud, la educación, y otros derechos fundamentales de la población.

³³ Gómez Sabañi y Dalmiro Morán, "Política Tributaria", 17. En este estudio se dice que el promedio latinoamericano de carga tributaria para el 2010 era de 19.1% del PIB; pero al sumar los porcentajes promedios de los tres grupos de la región que son 30.4%, 18.9% y 12.7%, la suma es 62% que dividido entre 3 suma: 20.66%.

³⁴ Promedio obtenido de las tasas de evasión del impuesto sobre la renta para el período 2004 a 2007, según la Fundación de Estudios Económicos, FUNDE, BID y USAID, citadas en: Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez Sabañi y Andrea Podestá (comp.), *Evasión y equidad en América Latina* (Santiago de Chile: Naciones Unidas. CEPAL, 2010): 56 y 57. En esos cuatro años el total de la recaudación de este impuesto fue de US\$ 3,051.40, por lo que un 49% de evasión en ese período asciende a US\$ 1,495.19 millones, que da un promedio anual de US\$ 373.8 millones. Para los datos de la recaudación del impuesto sobre la renta en este período, vid. Ministerio de Hacienda, Estado Actual de los Ingresos, septiembre de 2010, diapositiva 9, en http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Temas/Mesa%20Fiscal%20CES/Estado%20Actual%20de%20los%20Ingresos%20fin_al1.pdf, acceso el 26 de septiembre de 2016.

³⁵ Promedio de la tasa de evasión del IVA en 11 años, obtenida de las tasas de evasión del período 2000 a 2010, vid. Ministerio de Hacienda, Unidad de Estudios Tributarios, Dirección General de Impuestos Internos, "Estimación de la evasión del IVA en El Salvador. Preliminar", 2012, 18 y 22, http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC4200_ESTUDIO_DE_EVASION_A_O_2000-2010_4_.pdf, acceso el 25 de septiembre de 2016. La cuantía total evadida de este impuesto, en esos 11 años, según este estudio, asciende a US\$ 6,987.00, a un promedio de US\$ 635.19 millones por año. Si a este promedio le sumamos el promedio de US\$ 373.8 millones anuales de evasión de la renta, el promedio de evasión de estos dos impuestos asciende a **US\$ 1,008.99 millones por año**.

La debilidad e inequidad del sistema tributario salvadoreño, con una carga fiscal por debajo del promedio latinoamericano, con predominio del impuesto más regresivo como es el IVA, y con una evasión fiscal de 36.86% en dicho impuesto y de 49% en el impuesto sobre la renta³⁶, se ve agravada con una administración tributaria frágil en el cobro de impuestos y con una débil persecución penal de la evasión fiscal y de los demás delitos relativos a la Hacienda Pública. (Título IX Delitos relativos al orden socioeconómico, Capítulo V, artículos 249 a 252 CP).

Como muestra de esa baja persecución penal, en los 15 juzgados de Paz de la ciudad de San Salvador, entre 2012 y 2014³⁷, se iniciaron 22 procesos penales por delitos relativos a la Hacienda Pública³⁸, de los que sólo dos corresponden a evasión de impuestos (art. 249-A CP). El resto de procesos fueron: 12 por defraudación al Fisco (art. 249 CP)³⁹; siete por apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP); y uno por reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos⁴⁰ indebidos (art. 250-A), según se muestra en las tablas siguientes:

³⁶ Según fuentes citadas en el párrafo anterior.

³⁷ Esta es una muestra temporal de los últimos tres años respecto del 2015, año en que se realizó la investigación específica en el Centro Judicial Isidro Menéndez de San Salvador. No representa la delimitación temporal de este estudio.

³⁸ Datos proporcionados por la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia, en fecha 11 de junio de 2015.

³⁹ Se aclara que el tipo penal defraudación al Fisco (art. 249 CP) es el tipo penal nuclear dentro del cual se incluyen las figuras de evasión de impuestos (art. 249-A CP) y los otros delitos relativos a la Hacienda Pública, por lo que dentro de estos casos detectados en los tribunales es posible que se incluyan algunos de evasión de impuestos.

⁴⁰ La palabra acreditamiento no está registrada en el Diccionario de la lengua española, pero su uso en el tipo penal es correcto, puesto que se trata de una categoría regulada en el Código tributario salvadoreño, arts. 69, 70 y otros, definida como un medio de pago de la obligación tributaria, consistente en acreditar retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de la administración tributaria, de conformidad a lo previsto por dicho código.

Tabla No. 1 Defraudación al Fisco

AÑO	JUZGADO	PROCESOS	ADULTOS PROCESADOS	
			Femenino	Masculino
2012	2° DE PAZ	2	0	3
	5° DE PAZ	1	0	3
	7° DE PAZ	1	0	2
2013	8° DE PAZ	1	0	1
2014	3° DE PAZ	1	0	2
	6° DE PAZ	1	0	1
	8° DE PAZ	1	0	1
	9° DE PAZ	1	0	2
	10° DE PAZ	2	0	3
	14° DE PAZ	1	0	1
TOTAL		12	0	19

Construcción propia, con datos proporcionados por la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia, en fecha 11 de junio de 2015.

Tabla No. 2 Apropriación indebida de retenciones o percepciones tributarias

AÑO	JUZGADO	PROCESOS	ADULTOS PROCESADOS	
			Femenino	Masculino
2013	8° DE PAZ	1	0	1
2014	6° DE PAZ	2	0	2
	7° DE PAZ	1	0	1
	15° DE PAZ	3	0	3
TOTAL		7	0	7

Construcción propia, con datos proporcionados por la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia, en fecha 11 de junio de 2015.

Tabla No.3 Evasión de Impuestos

AÑO	JUZGADO	PROCESOS	ADULTOS PROCESADOS	
			Femenino	Masculino
2014	4° DE PAZ	1	0	1
	5° DE PAZ	1	0	2
TOTAL		2	0	3

Construcción propia, con datos proporcionados por la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia, en fecha 11 de junio de 2015.

Tabla No. 4 Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos

AÑO	JUZGADO	PROCESOS	ADULTOS PROCESADOS	
			Femenino	Masculino
2014	13° DE PAZ	1	0	1
TOTAL		1	0	1

Construcción propia, con datos proporcionados por la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia, en fecha 11 de junio de 2015.

Por otra parte, en los seis tribunales de sentencia de la ciudad de San Salvador, durante el mismo período, se pronunciaron sólo tres sentencias condenatorias por el delito de evasión de impuestos, de las cuales dos fueron condenatorias y una se reporta como “Remitido a instancias superiores”. En los demás delitos relativos a la Hacienda Pública no se registra sentencia alguna.

Tabla No. 5 Sentencias por delitos relativos a la Hacienda Pública en los tribunales de sentencia de la ciudad de San Salvador, período 2012 a 2014

AÑO	TRIBUNAL	DELITO	SENTENCIA	PROCESO	ADULTOS PROCESADOS	
					F	M
2012	1° DE SENTENCIA DE SAN SALVADOR	EVASIÓN DE IMPUESTOS	CONDENATORIA	1	0	1
	5° DE SENTENCIA DE SAN SALVADOR	EVASIÓN DE IMPUESTOS	REMITIDO A INSTANCIAS SUPERIORES	1	1	0
2013	4° DE SENTENCIA DE SAN SALVADOR	EVASIÓN DE IMPUESTOS	CONDENATORIA	1	0	1
2014	Total de condenas y personas condenadas			3	1	2

Construcción propia, con datos de la revisión de los registros de los juzgados de sentencias del Centro Judicial Isidro Menéndez, ciudad de San Salvador, del período 2012 a 2014, realizada entre el 10 y 12 de junio de 2015. Para el año 2014 ninguno de los Tribunales de Sentencia del referido centro judicial, reportó haber recibido procesos por delitos relativos a la Hacienda Pública.

Con lo antes expuesto no se pretende decir que la eficacia de la norma penal radica exclusivamente en la cantidad de casos en que es aplicada; si así fuera, algunos tipos penales que también son escasamente aplicados como

el parricidio, deberían ser descartados por ineficientes, como dice Bajo Fernández⁴¹.

Sin embargo, cuando se tienen indicios económicos válidos de que las conductas tipificadas como delito se realizan de manera amplia o masiva, como ocurre con la evasión de impuestos sobre la renta y el IVA en El Salvador, y sólo unos pocos casos de éstos ingresan en los tribunales y aún menos casos son sentenciados, es obvio que existen problemas de efectividad en la aplicación de la justicia penal.⁴²

Una de las debilidades del sistema penal en cuanto a los delitos tributarios en general, y al delito de evasión de impuestos en particular, probablemente sea la forma en que están tipificados en el Código penal; es decir, la falta de efectividad de dichos delitos posiblemente se debe a problemas dogmáticos jurídicos o de técnica legislativa que se encuentran en su tipificación.⁴³

⁴¹ Vid. Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública” y contra la Seguridad Social”, Docplayer: 4, <http://docplayer.es/8339518-Delitos-contra-la-hacienda-publica-y-contra-la-seguridad-social.html>, acceso el 16 de abril de 2016.

⁴² Una justicia penal efectiva no es la panacea para erradicar, disminuir o controlar fenómenos complejos como la evasión fiscal y otros delitos tributarios; pero sí es uno de los factores fundamentales para ello, junto a otros aspectos como el diseño del sistema tributario y la eficiencia recaudadora de la administración tributaria. Al respecto vid. Juan Carlos Gómez Sabaíni y Juan Pablo Jiménez, *Estructura tributaria*, 41. En ese mismo sentido se plantea que toda reforma fiscal para que sea exitosa, debe tener tres niveles o fases: uno, determinar los impuestos, cuáles, cuántos y a quiénes se les imponen; dos, el diseño y organización de la administración tributaria, condición necesaria para que la reforma sea exitosa; y tres, definir mecanismos legales que castiguen el incumplimiento tributario, es decir, establecer los delitos fiscales. Cf., Rafael Vallejo Pousada, “La reforma de la Hacienda de López Ballesteros”, 1,791.

⁴³ Acerca de la falta de efectividad que los delitos tributarios pueden tener por problemas técnicos jurídicos en su tipificación o por decisiones de política criminal en favor del cumplimiento de la obligación tributaria por sobre la persecución penal, vid. Javier Boix Reig y Javier Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2000) 15-22; vid. también Carlos de Roselló Moreno, “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, *Cuadernos de Política Criminal* 92 no. 2 (2007): 95, quien plantea que entre los factores del fracaso de la primera regulación contemporánea del delito fiscal en España, la tipificada en el art. 319 CP, derivada de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, estaba “La

1.4 Premisas conceptuales y problemas dogmáticos de los delitos relativos a la Hacienda Pública

La criminalización de las conductas contra la Hacienda Pública, como muchos temas del Derecho penal, no es un tema pasivo, ni homogéneo en su tratamiento por la doctrina jurídico penal. Existen posiciones diversas y opuestas entre quienes consideran que dicha criminalización, como parte del Derecho penal económico es necesaria para la protección de bienes jurídicos supra individuales, cuya afectación perjudica a toda la sociedad⁴⁴ y quienes consideran que aquella es parte del Derecho penal de excepción.

deficiente y probablemente inconstitucional redacción del artículo 319 que dificultaba su aplicación por los Tribunales”. Este mismo autor expone que los otros factores de ese fracaso fueron: la carencia de recursos humanos y materiales de la administración tributaria de la época, la enorme magnitud del fraude fiscal que ya era una práctica generalizada, la falta de formación especializada del personal de la Administración Tributaria, y el hecho de que los funcionarios judiciales, como el resto de la sociedad, creyeran que la defraudación tributaria era una conducta aceptable. Como muestra de lo infructuoso de esta reforma, este autor informa que la primera sentencia condenatoria recayó en 1985, 7 años después de su entrada en vigencia.

⁴⁴ La determinación del concreto bien jurídico supraindividual, protegido por estos delitos tampoco es pasiva, como se expondrá con más detalle adelante. Una parte de la doctrina sostiene que es la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público (Vives Antón, Muñoz Conde, Morales Prats); otros afirman que por medio del Erario Público o Hacienda Pública, lo que se protege son otros bienes o intereses más difusos como las *funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de Derecho* (Arroyo Zapatero, Gracia Martín. Pérez Royo); otras posiciones expresan que el bien protegido es *el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado* derivado de las disposiciones constitucionales que establecen la obligación de tributar (Bacigalupo); y de esa misma obligación otro sector doctrinal afirma que el bien jurídico es *la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos* vinculado con el interés genérico de la Hacienda Pública de percibir los ingresos correspondientes a cada uno de los impuestos del sistema tributario (Pérez Royo, Ayala Gómez, Mestre Delgado), cf. Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 18-19, para quienes todo lo antes referido como objetos de protección están en un segundo plano, siendo el bien jurídico tutelado el patrimonio de la Hacienda Pública. Por otra parte, hay quienes niegan o ponen en duda que en los delitos tributarios se lesione a la Hacienda Pública, porque, entre otros argumentos, plantean que cuando el contribuyente hace su declaración tributaria, pretende proteger su patrimonio, para lo cual revisa a profundidad las normas tributarias con el legítimo interés de encontrar la forma de pagar menos impuestos; en tal conducta no parece que el sujeto activo considere que si no declara o no paga el tributo lesiona a la Hacienda Pública. Al respecto vid. Joaquín del Pozo, “El bien jurídico protegido en los delitos contra la

Los autores que adscriben al Derecho penal económico y por ende a los delitos contra la Hacienda Pública como parte del Derecho penal de excepción, consideran que éstos contrarían los principios de lesividad, subsidiariedad, mínima intervención, proporcionalidad y otros principios del Derecho penal⁴⁵; asimismo, refutan la categoría de bienes jurídicos difusos o supraindividuales, por lo que niegan la legitimidad de los delitos tributarios y proponen que tales conductas sean parte exclusivamente del derecho administrativo sancionador.⁴⁶

En cuanto a su definición, los delitos relativos a la Hacienda Pública son delitos socio-económicos que atentan contra los intereses patrimoniales del Estado, tanto porque implican una reducción del valor del Erario Público, como a toda una política económica social que incide en el ahorro, la inversión y la distribución del ingreso nacional. Su objeto de protección no es

Hacienda Pública y Ley General Tributaria”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007), 175.

⁴⁵ Una de las premisas que probablemente afina o de las que parte esta concepción que niega la criminalización de estos comportamientos, es que los delitos tributarios y en general todos los llamados delitos económicos, nunca formaron parte del denominado “derecho penal nuclear”, conformado principalmente por el homicidio, lesiones, delitos patrimoniales, delitos contra la libertad y contra el honor, entre otros. Al respecto vid. Pablo H. Medrano, “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, en *Delitos no convencionales*, Julio B.J. Maier, comp. (Buenos Aires: Editores del Puerto, 1994), 19, quien ahí mismo agrega, citando a Francisco Muñoz Conde, *El error en derecho penal* (Valencia: Tirant lo Blanch, 1989), 95, que por ello levantaban la “sospecha que no eran auténtico derecho penal y, por tanto, carecía de interés comprobar la validez de unas teorías pensadas para unos supuestos de hecho, relativamente constantes en el tiempo y en el espacio, que nada tenían que ver con la artificialidad de unos delitos cuyo coyunturalismo histórico era evidente”.

⁴⁶ Cf., entre otros, Julio Virgolini y Mariano Silvestroni, *Derecho penal tributario. El derecho penal económico y los principios constitucionales. Ley Penal Tributaria. Delito de lavado de activos. Responsabilidad penal de las personas jurídicas* (Buenos Aires: Hammurabi, 2014), 51-69. Los autores plantean una crítica al Derecho penal económico en general y a algunas de sus ramas como el Derecho penal tributario, el Derecho penal cambiario, así como tipos penales como el Lavado de dinero y activos. Sostienen que el Derecho penal económico es una manifestación del Derecho penal de excepción y por lo tanto, basado en una supuesta autonomía y en la búsqueda de mayor eficacia, incurre en la negación o restricción de principios constitucionales del Derecho penal.

el derecho de crédito del Estado, sino el patrimonio, motivo por el cual para la configuración de estos delitos es imprescindible que exista un perjuicio al patrimonio estatal.⁴⁷

Los delitos relativos a la Hacienda Pública, son conocidos también como delitos fiscales o delitos tributarios. Según la doctrina española mayoritaria, desde la perspectiva de la autoría de los mismos, son delitos especiales propios⁴⁸, es decir, en ellos sólo pueden ser autores algunas personas con determinada calidad o característica.

Desde el enfoque de la técnica legislativa para su tipificación, son tipos penales en blanco⁴⁹, debido a que provienen de otras ramas del derecho, en este caso del Derecho tributario, por lo que algunos elementos del tipo,

⁴⁷ Cf. Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública": 20.

⁴⁸ Parte de los autores españoles (V.gr. R. Mourullo, Córdoba, P. Royo, Boix/Mira) considera que el sujeto activo del delito de defraudación tributaria puede ser cualquier persona por lo que lo consideran un delito común. Pero la doctrina mayoritaria (entre otros, Martínez Pérez, Bajo, Bajo/Suárez, Bajo/Bacigalupo, Ayala, Gracia, Morales), con ciertos matices, sostiene que este delito solamente puede ser cometido por un grupo limitado de sujetos, porque el legislador solamente atribuye la realización del tipo a quien tiene una especial relación jurídico-tributaria con la Hacienda Pública como es el caso del obligado tributario o quien obtiene una devolución indebida o un beneficio tributario ilegal, de manera que se trata de un delito especial propio, y así lo define también la jurisprudencia española, cf. Carlos Martínez-Buján Pérez, "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007), 71.

⁴⁹ La clasificación de los delitos contra la Hacienda Pública como tipos penales en blanco es seguida, entre otros, por: Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública": 26, 51 y 77; Ignacio Berdugo Gómez de la Torre, "Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español", *THEMIS, Revista de Derecho*, no. 32 (1995): 73; Ricardo Echavarría Ramírez, "Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de la defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal" (Tesis doctoral. Universitat Pompeu Fabra. 2012), 123, 127, 152, 153; Rosario de Vicente Martínez, "Delito fiscal y principio de legalidad", *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 3, no. 44 (1991): 870; Luis Gracia Martín, "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, no. 58 (1998): 286; Ignacio Berdugo Gómez de la Torre y Juan Carlos Ferré Olivé, "Estimación indirecta y delito fiscal", *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 43, no. 3 (1990): 799.

incluyendo el deber de tributar, no están descritos en la ley penal, sino en las leyes tributarias.

No obstante, en lo que corresponde al delito de defraudación tributaria regulada en el art. 370, párrafo 1, numeral 1, de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), tanto la doctrina alemana como la española que analiza esa normativa alemana, reconocen que se trata de un tipo penal común, que puede ser cometido tanto por el contribuyente, su sustituto o cualquier otro obligado tributario, pero también por una tercera persona como puede ser el contador o asesor fiscal de una empresa.⁵⁰

Tiedemann, al referirse al delito de defraudación tributaria tipificado en la Ordenanza Tributaria Alemana, afirma que es equivocada la extendida terminología usada en la doctrina y la jurisprudencia de que dicho tipo penal es una ley penal en blanco; siendo lo correcto clasificarlo como un tipo penal con elementos normativos desde la óptica tanto de la acción como del resultado típico.⁵¹

⁵⁰ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte Especial. Con importantes textos legales y reglamentos*, trad. Manuel A. Abanto Vásquez et al (Lima: Grijley, 2012), 142; él mismo, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte General y Especial*, trad. Manuel A. Abanto Vásquez et al (Valencia: Tirant lo Blanch, 2010), 271. En este sentido se dice que “aparte de no incluir referencia explícita alguna a un círculo limitado de sujetos, en el delito se utiliza la expresión «para sí o para otro», con lo que –según la doctrina dominante- se abre la puerta a su consideración como delito común.”, vid. Martínez-Buján, “Autoría y participación”, 71, nota 1.

⁵¹ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte Especial*, 148. En la doctrina española, en esa misma línea: Miguel Angel Ogando Delgado, "El fraude tributario en el nuevo Código penal", *BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED* 10 (1996): 195, quien hace referencia a la jurisprudencia española, en particular las sentencias STS 27-12-90 y en particular la STS de noviembre de 1991, en las que se afirma que en el tipo penal se encuentra determinado con precisión la conducta antinormativa y la sanción correspondiente a ella, por lo que las referencias a elementos normativos incrustados en la descripción típica no pueden llevar al error de clasificarlos como tipos penales en blanco. En esa línea, se afirma: “Quizás resulte excesivo incluir el tipo del injusto del art. 305 dentro del supuesto de la Ley Penal en Blanco, dado que está definido en sus aspectos subjetivo y objetivo. De lo que no cabe duda, es que para declarar que se ha producido una defraudación tributaria, y

Dentro de esta categoría de delitos el más sobresaliente, al menos en lo que corresponde a la legislación penal salvadoreña, es el de evasión de impuestos (art. 249-A CP). Mientras que para la doctrina española el principal tipo penal es el llamado delito fiscal⁵², fraude fiscal⁵³ o defraudación tributaria, regulado en el art. 305 del Código penal, dentro del cual existen varias modalidades de acción, entre ellas la evasión tributaria.

El delito de fraude fiscal es conocido también con múltiples nombres: fraude tributario, fraude a la Hacienda Pública, defraudación fiscal, defraudación tributaria, defraudación al Fisco o defraudación a la Hacienda Pública⁵⁴ e incluso con el nombre genérico de delito contra la Hacienda Pública⁵⁵.

para cuantificarla, es indispensable, aplicar normas extra-penales de naturaleza tributaria.”. vid. De Roselló, “Cuestiones sobre el delito de defraudación”, 100.

⁵² La primera vez que la legislación penal española usó el *nomen iuris* de “delito fiscal”, fue en 1977 cuando dicho tipo penal fue creado en el Código penal; después de la reforma de 1985 al Código penal que incorporó el llamado “delito contable” al título de los delitos contra la Hacienda Pública, los autores comenzaron a usar el concepto “defraudación tributaria” para la conducta antes conocida como delito fiscal. Al respecto vid: Carlos Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª edición (Valencia: Tirant lo Blanch, 2015), 616-617; él mismo “El delito de defraudación tributaria”, 55; Ogando Delgado, “El fraude tributario”: 192.

⁵³ El nombre “Delito fiscal” en la legislación penal española, surgió cuando se introdujo por primera vez esta figura delictiva mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Comenzó a llamarse “Fraude fiscal”, a partir de la reforma al Código penal bajo la LO 6/1995, de 29 de mayo, debido a que con ésta se introdujo el llamado “Delito contable” en el art. 110, el cual es también un delito fiscal, por lo que resultaba equívoco seguir denominando “Delito fiscal” al tipo penal del art. 305. Al respecto vid. Luis Manuel Lombardeo Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública* (Barcelona: Bosch, 2011), 19.

⁵⁴ En el Código penal español vigente, el tipo penal principal de los delitos contra la Hacienda Pública, regulado en el artículo 305, equiparable, parcialmente, al delito de evasión de impuestos del artículo 249-A, del Código penal salvadoreño, es llamado por diferentes autores como delito fiscal, fraude fiscal, defraudación tributaria, fraude tributario. Al respecto vid. Bajo Fernández y Alfonso Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”: 2; Carlos Martínez-Buján Pérez, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios penales y criminológicos* 18 (1994): 127; Isidoro Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Eguzkilore*, no. 14 (2000): 5-6.; Carlos Granados Pérez, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”: 1, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:UhpLwVx6SAoJ:www.tirant.com/derecho/actualizaciones/Tema39.pdf+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=sv>, acceso el 20 de abril de 2016; Ricardo Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español”, *Revista electrónica de*

El delito de fraude fiscal o defraudación tributaria, es el principal tipo penal de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en España, tanto por ser históricamente el primero de su tipo en aparecer en la legislación penal española, como por su relevancia práctica; y además porque los múltiples estudios, reflexiones y debates académicos que este tipo penal ha suscitado en la dogmática penal, luego han servido para el estudio de los demás delitos fiscales.⁵⁶

Estos delitos, al mismo tiempo, son una especie o subespecie de los delitos socio económicos, es decir, aquellos que tutelan un bien jurídico difuso o colectivo, cuya titularidad corresponde a la toda la sociedad, en este caso la Hacienda Pública, entendida no sólo como el patrimonio estatal (perspectiva estática), sino como el sistema de recaudación de ingresos estatales y de realización del gasto público (perspectiva dinámica)⁵⁷, por lo que su estudio dogmático jurídico corresponde al Derecho penal económico.

El Derecho penal económico es un área especializada del derecho penal, con ciertas particularidades y problemas específicos, aunque con diversas definiciones doctrinarias⁵⁸; una de las primeras, calificada por algunos

ciencia penal y criminología, no.16 (2014), 2; Ogando Delgado, "El fraude tributario", 194-195.

⁵⁵ Así se lo denomina, por ejemplo, en: de Vicente Martínez, "Delito fiscal", 870.

⁵⁶ Al respecto, Martínez-Buján, afirma: "En este último sentido, hay que observar, por una parte, que en el ámbito del delito de defraudación tributaria han tenido lugar debates científicos sobre determinados aspectos técnicos del tipo penal que han servido después para el estudio de las restantes figuras delictivas del Título XIV e incluso para la mejor comprensión de problemas generales del Derecho penal económico: aspectos, v.gr. tales como la delimitación del bien jurídico, el problema de la defraudación por omisión, la naturaleza dogmática del límite cuantitativo, la cuestión del error, el tema del arrepentimiento activo o los problemas en materia de autoría y participación". Vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 617; él mismo, "El delito de defraudación tributaria", 55.

⁵⁷ En este sentido vid. Berdugo, "Consideraciones sobre el delito fiscal", 73.

⁵⁸ Para Klaus Tiedemann, la noción de Derecho penal económico corresponde "(...) al concepto de los delitos contra la economía del proyecto alternativo (1977). En esta obra colectiva los delitos económicos y el Derecho penal económico se caracterizaban por tres

autores como restrictiva, es la que lo define como “(...) el conjunto de normas penales que garantizan el orden económico”.⁵⁹

Así, para Bajo Fernández⁶⁰, el objeto de protección del Derecho penal económico es el orden económico entendido como el interés del Estado en

criterios: En primer lugar, el delito económico no sólo se dirige contra intereses individuales sino también contra intereses social-supraindividuales (colectivos) de la vida económica, es decir lesionan bienes jurídicos colectivos o social-supraindividuales de la economía. El bien protegido no es, por tanto, en primer término el interés individual de los agentes económicos sino del orden económico estatal en su conjunto, el desarrollo de la organización de la economía política con sus ramas específicas (sistema financiero, sistema crediticio, etc. (...)), vid. Klaus Tiedemann, *Lecciones de Derecho penal económico comunitario, español, alemán* (Barcelona: Promociones y publicaciones universitarias, 1993) 32, cit. por Edgar Iván Colina Ramírez, *La defraudación tributaria en el Código penal español: Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP* (Barcelona: JM BOSCH editor, 2011), 27; respecto de la conceptualización del Derecho penal económico y por ende a sus particularidades y sistematización, se plantean al menos cuatro posiciones diferentes que se basan tanto en disposiciones legales como en las concepciones generales o ideológicas sobre el objeto y contenido del Derecho penal. Esas cuatro posiciones o perspectivas son: 1. Definición (conceptual) desde una perspectiva procesal criminal, según la cual delitos económicos son los delitos patrimoniales puros con complejidades procesales o probatorias; 2. Definición desde una perspectiva criminológica, desde la cual, por una parte, se enfatiza las grandes repercusiones que generan los delitos económicos en la economía nacional o en la confianza que se necesita para el tráfico económico; por otra parte, el énfasis está en las particularidades del autor, es decir, en la línea fundada por Sutherland sobre el delito de “cuello blanco”; 3. Conceptualización desde el enfoque jurídico-dogmático, es la que sostiene que la particularidad del delito económico y del Derecho penal económico reside principalmente en la protección de bienes jurídicos supraindividuales (sociales o colectivos e intereses de la comunidad); y 4. La definición que parte de los instrumentos de tráfico económico como objetos de protección, esta es una perspectiva que complementa a la anterior, la relativa a los bienes jurídicos protegidos, al extender dicha tutela a los instrumentos del tráfico económicos como la contabilidad, el balance, la informática, tarjetas de crédito, así como cheques y otros instrumentos de pago sin provisión de fondos, que son usados indebidamente en la comisión de delitos económicos, cf. Klaus Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, 55-60; para Schüneman, el concepto de “criminalidad de empresa” designa “todo el ámbito de los delitos económicos en los que por medio de **una actuación para una empresa** se lesionan bienes jurídicos e intereses externos, incluidos los bienes jurídicos e intereses propios de los colaboradores de la empresa. Que de este modo la criminalidad de empresa constituye la parte más importante de la criminalidad económica, no solo desde el punto de vista práctico, sino también desde el punto de vista de la teoría jurídico-penal y de la política criminal, es algo que salta a la vista.”, vid. Bernd Schüneman, “Cuestiones básicas de Dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”, *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, no. 41(1988): 531, el resaltado en negritas ha sido agregado.

⁵⁹ Miguel Bajo Fernández, “El derecho penal económico: un estudio de derecho positivo español”, *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, no. 26 (1973): 96.

mantener su capacidad de producción de bienes y en conservar el orden legal de la economía; y entendido también como el interés del individuo en el ordenamiento de sus relaciones de consumo y en el desarrollo de sus actividades profesionales y lucrativas.

Nieto Martín, plantea otra definición en sentido similar: “El derecho penal económico se define en España como el conjunto de normas jurídico penales que tutelan el orden económico constitucional, lo que comprende la protección de los mecanismos estatales de intervención en la economía y la tutela de las instituciones básicas que permiten la producción, distribución y consumo de bienes y servicios”.⁶¹

La anterior concepción restrictiva, ha ido cediendo a definiciones más amplias. De ahí que se diga:

(...) los delitos socioeconómicos son delitos que consisten en la infracción de deberes básicos de los ciudadanos cuando actúan en el subsistema económico o en un rol que podemos definir como económico (deudor, gestor empresarial, etc.), pudiendo en algunas ocasiones afectar a bienes jurídicos colectivos (Derecho Penal económico en sentido estricto) mientras que en otras

⁶⁰ Ib.

⁶¹ Adán Nieto Martín, “El derecho penal económico español”, *Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional Universidad Castilla La Mancha*, http://scholar.google.com.sv/scholar?cluster=4173909681999996710&hl=es&as_sdt=0,5, acceso el 16 de agosto de 2016, 1. Para una crítica a esta definición por confundir el concepto de orden económico con una determinada forma de intervención de la economía y por limitar al Derecho penal económico a los delitos fiscales, monetarios, de contrabando y a los relativos a la determinación y formación de los precios, vid. Raúl Cervini, “Derecho penal económico. Perspectiva integrada”, *Revista de Derecho*, no. 3 (2008): 2.

representan agresiones contra bienes jurídicos individuales, especialmente de tipo patrimonial (Derecho Penal económico en sentido amplio).⁶²

Otra perspectiva amplia, derivada de consideraciones criminológicas que amplían el bien jurídico protegido por el Derecho penal económico, define a éste como:

(...) el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, lo que supone colocar la protección de los intereses patrimoniales en primer lugar, y sólo en segundo término la tutela de intereses colectivos relacionados con la regulación económica del mercado.⁶³

Una concepción todavía más amplia sobre el concepto de Derecho penal económico, es la que sostiene Gracia Martín, para quien, un sector de la doctrina, en el que se incluye a sí mismo y a Tiedemann, el concepto de Derecho penal económico en sentido amplio tiene que incluir también a los delitos tradicionales –incluso el homicidio– que no son de naturaleza económica, cuando son cometidos en el desarrollo de una actividad económica empresarial. Ejemplo, cuando un homicidio o lesiones o afectaciones a la salud resultan del consumo de la comercialización de

⁶² Miguel Bajo Fernández, “Concepto de Derecho penal económico”, en *Diccionario de Derecho Penal económico*, Boix Reig, dir. Lloria García, coord. (2008): 168 y ss., cit. por Bernardo Feijoo Sánchez, “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, no. 2 (2009): 4n2.

⁶³ Esteban Righi, *Derecho penal económico comparado*, (Madrid: Edersa, 1991), 321, cit. por José Daniel Cesano, “El bien jurídico protegido en los delitos contra el orden económico: una contribución para su determinación”, *Revista de derecho y tribunales*, no. 6 (2008): 8. Righi agrega: “Las consecuencias inevitables de esta concepción extensiva son las evidentes dificultades para delimitar el ámbito de la disciplina, y precisar la noción de lo que debe entenderse por delito económico”., *ibíd.*

bienes o servicios defectuosos o contaminados. O las estafas cuando se cometen de forma masiva y como parte de las actividades empresariales.⁶⁴

En cuanto a la aceptación o rechazo del Derecho penal económico en la doctrina, éste, como parte del llamado Derecho penal moderno, se encuentra en un debate entre dos tendencias ideológicas y político-criminales opuestas. Por un lado, una que proporciona criterios de legitimación del Derecho penal moderno en general y del Derecho penal económico en particular, extraídos de la teoría del Estado Social y Democrático de Derecho. Y por otra, una tendencia opuesta que niega legitimidad al Derecho penal moderno.⁶⁵

La corriente que rechaza al Derecho penal moderno y al Derecho penal económico, sostiene que los nuevos tipos penales referidos a bienes jurídicos colectivos, carecen de fundamento porque tales bienes son

⁶⁴ Luis Gracia Martín, "Excurso sobre los delitos económicos" (Clases, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Maestría de Derecho Penal Económico, 9 de febrero de 2016).

⁶⁵ Luis Gracia Martín, "La polémica en torno a la legitimidad del moderno Derecho penal económico", en *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, coordinación de Francisco R. Heydegger y Athahuamán P. Jhuliana C. (Lima: Centro de Estudios Penales/IDEMSA), 2013, 25-40, denomina, respectivamente, a esas tendencias como "de modernización" y "de resistencia a la modernización" del Derecho penal, y afirma que en Alemania domina la Escuela de Frankfurt, liderada por Winfried Hassemer, que se inscribe en la corriente de resistencia. Nieto Martín, lo expresa de esta manera: "Para un sector doctrinal resulta criticable tanto la utilización del derecho penal con el fin de tutelar bienes jurídicos artificiales y poco determinados, como el empleo de tipos de peligro y singularmente de peligro abstracto. En contraposición a estas críticas puede advertirse que los delitos que existen en el ordenamiento español son aquellos que se corresponden con el "núcleo duro" del derecho penal económico, sobre cuya legitimidad existe un amplio consenso en otros países de la UE", vid. Adán Nieto Martín, "El derecho penal económico español", *Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional, Universidad Castilla La Mancha*: 4, http://scholar.google.com/sv/scholar?cluster=4173909681999996710&hl=es&as_sdt=0,5, acceso el 29 de abril de 2016; acerca de la necesidad de elaborar propuestas intermedias entre estas dos posturas contrapuestas, que respondan a las necesidades de criminalización de los nuevos riegos y daños sociales, sin vulnerar los principios del Derecho penal "clásico", vid. Blanca Mendoza Buergo, "Exigencias de la moderna política criminal y principios limitadores del Derecho penal", *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 1, no. 52 (1999): 279-321.

artificiales o responden a una desnaturalización del principio de protección de bienes jurídicos que pasa de ser un principio limitador, en el Derecho penal clásico, a un principio de expansión en el Derecho penal moderno.⁶⁶

Afirman además que el Derecho penal moderno supone una quiebra de los principios y garantías del Estado de Derecho⁶⁷. Se argumenta que los tipos penales referidos al medio ambiente, al consumo, a la seguridad laboral, al sistema tributario, etc., adoptan, por lo general, la forma de delitos de peligro y no protegen bienes jurídicos; o que los llamados bienes jurídicos colectivos son configurados de manera vaga, imprecisa, difusa⁶⁸, o artificiosa⁶⁹. Hay quienes argumentan incluso que esos no son bienes jurídicos, sino funciones o decisiones políticas del Estado, por ejemplo: la función recaudadora estatal y la política tributaria.⁷⁰

⁶⁶ El planteamiento de que el principio de protección de bienes jurídicos se transforma de un límite para el Derecho penal, a un mecanismo de expansión de dicho derecho, se debe a Hassemer, quien dice: "Lo que se formulaba clásicamente como una crítica al legislador de que no podía crear delitos donde no existiera un bien jurídico, se ha transformado en una exigencia de que criminalice determinadas conductas. Con ello se cambia de forma subrepticia el principio de protección de bienes jurídicos." Vid. Winfried Hassemer, "Rasgos y crisis del Derecho Penal moderno", *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 1, no. 45 (1992): 239; en el mismo sentido: Mendoza Buergo, "Exigencias de la moderna política criminal", 296. Sin embargo, esa relajación de la función limitadora del principio del bien jurídico, no resta legitimidad a la intervención del Derecho penal en nuevos ámbitos de conflictividad y dañosidad social, como sostiene Arroyo Zapatero, quien, siguiendo a Silva Sánchez, agrega: "Simplemente a lo que obliga es a estar atentos y, sobre todo, a incrementar el papel del resto de los principios constitucionales que limitan el Derecho penal, especialmente el de fragmentariedad", vid. Luis Arroyo Zapatero, "Derecho penal económico y Constitución", *Revista penal*, no. 1 (1997): 2, 3 y 4.

⁶⁷ En esa línea de imputar al Derecho penal económico la violación de principios fundamentales del Derecho penal, extensiva al Derecho penal moderno, vid. Virgolini y Silvestroni, *Derecho penal tributario*, 58 a 61 y 66; Mendoza Buergo, "Exigencias de la moderna política criminal", 282, 287, 288, 289.

⁶⁸ A respecto, vid. Winfried Hassemer, "Perspectivas del Derecho penal futuro", *Revista Penal* 1, no.1 (2009): 37.

⁶⁹ En esa línea, vid. Virgolini y Silvestroni, *Derecho penal tributario*, 83.

⁷⁰ Al respecto, vid, entre otros: Mendoza Buergo, "Exigencias de la moderna política criminal", 297; Virgolini y Silvestroni, *Derecho penal tributario*, 65, 66 y 67; Sobre el riesgo de que el Derecho penal económico sea utilizado para impulsar políticas de gobierno específicas o, por el contrario, criminalizar determinadas políticas económicas, y no la

Por su parte, quienes propugnan la legitimidad del Derecho penal económico, sostienen que a pesar de sus particularidades y de enfocarse en específicos bienes jurídicos, no es una rama autónoma del mismo⁷¹. Esta afirmación tiene como consecuencia, que los delitos tributarios deben ceñirse

protección de un verdadero bien jurídico, vid. Arroyo Zapatero, "Derecho penal económico", 2-3, quien no obstante, se inclina por la legitimidad del Derecho penal económico; Hassemer propone como alternativa a las demandas de criminalización de los comportamientos lesivos en estos ámbitos de la economía y de las políticas sociales, una rama jurídica diferente que él denomina Derecho de Intervención, que debe tener, entre otros, los siguientes atributos: capacidad de solución de problemas antes de las producción de daños (capacidad de prevención); disponibilidad de los medios de actuación y de su uso, así como también sobre los de control y conducción; relación de colaboración entre áreas jurídicas que por ahora están separadas como el Derecho administrativo y el Derecho de responsabilidad por daños derivados de hechos ilícitos, Derecho fiscal, Derecho del trabajo etc., cf. Hassemer, "Perspectivas del Derecho penal futuro", 40; Esta es una alternativa al Derecho penal considerada como una propuesta intermedia "entre el Derecho penal y el Derecho sancionatorio administrativo, entre el Derecho civil y el Derecho público, con un nivel de garantías y formalidades procesales inferior al del Derecho penal, pero también con menos intensidad en las que pudieran imponerse a los individuos", vid. Hassemer-Muñoz Conde, "Viejo y nuevo Derecho penal", en *La responsabilidad por el producto en Derecho penal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 1995: 46, cit. por Carlos Julio Lascano, "La insostenible 'modernización del derecho penal' basada en la 'tolerancia cero' desde la perspectiva de los países 'emergentes'", *Cahiers de Défense Sociale* (2003): 165.

⁷¹ Casi por unanimidad la doctrina reconoce la existencia del Derecho penal económico como una rama especializada, pero no autónoma del Derecho penal, respecto del cual el primero debe respetar los principios del segundo y ser coherente con los principios de la dogmática jurídica penal. Al respecto, vid. Cervini, "Derecho penal económico", 3; Manuel A. Abanto Vásquez, "Hacia un nuevo Derecho penal de las empresas. Más allá de la solución penal y meramente administrativa del «delito económico»", *Revista penal*, no. 21 (2008): 31; Cesano, "El bien jurídico protegido", 6-7. Este autor refiere que en el pasado hubo tratadistas que negaban rotundamente la existencia de un Derecho penal económico; entre ellos cita a Sebastián Soler, quien negaba tal existencia con dos argumentos: "a) la noción de delito económico es falsa porque no está construida sobre la noción de bien jurídico y b) hay un solo Derecho penal, derecho integral que no admite divisiones". Objeciones que fueron refutadas por Aftalión al sostener que: "a) todos los delitos (y entre ellos los económicos) están centrados en torno a algún bien jurídico al que el legislador aspira tutelar; será una cuestión del interprete determinar, cuál es ese bien y b) el orden jurídico penal admite ramas, que si bien carecen de autonomía, son especializaciones, entendidas como sectores jurídicos con características propias, las que serían consecuencia de la diversidad de bienes jurídicos tutelados"; en sentido contrario, es decir, afirmando, desde una perspectiva crítica, que el Derecho penal tributario "(...)es una herramienta funcional a la inobservancia de los principios constitucionales que rigen en materia punitiva, sobre todo porque su configuración sugiere que sea interpretado a través de reglas propias de aplicación y concebido como si tuviera autonomía respecto del Derecho Penal común(...)", vid. Julio E. S. Virgolini y Mariano H. Silvestroni, "Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional", *Revista Pensamiento Penal*, <http://www.vmcriminallaw.com/files/58368238.pdf>, 1, acceso el 16 de enero de 2017.

a los principios generales del derecho penal, reconocidos constitucionalmente, como el de legalidad, subsidiariedad, *ultima ratio*, culpabilidad, lesividad de bienes jurídicos, necesidad y proporcionalidad de las penas y otros principios y garantías de un derecho penal democrático.⁷²

En cuanto a la evasión de impuestos, en términos comunes, puede entenderse como la falta de pago de un impuesto o tributo que por ley está obligada a pagar una persona determinada, natural o jurídica. En este sentido, se dice:

⁷² Al respecto, cf. Juan Ma. Terradillos Basoco, "Concepto y método del derecho penal económico", en *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*, José Ramón Serrano-Piedecabras y Eduardo Demetrio Crespo, eds. (Madrid: COLEX, 2008): 24-32; Cervini, "Derecho penal económico", 1,2,3, 39 y 43; Cesano, "El bien jurídico protegido", 1,3,7, y 8; en el mismo sentido, Arroyo Zapatero afirma que el Derecho penal económico debe ser respetuoso de lo que él denomina *Programa penal de la Constitución*, es decir, de los principios generales del Derecho penal, proclamados en las constituciones nacionales y, en su caso, en los tratados o convenios de carácter internacional o supranacional (caso de la Comunidad Europea), vid. Arroyo Zapatero, "Derecho penal económico", 1-2; asimismo, Lorenzo Morillas Cueva, "Reflexiones sobre el Derecho Penal del futuro", *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, no. 4 (2002): 22 y 23; en la misma línea con énfasis en los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad, por considerarlos pilares del Derecho penal moderno, vid. Carlos María Folco, "Los principios generales del Derecho penal aplicables a la materia penal tributaria", en Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2004), 31-41. Para una posición que sostiene vehementemente que el Derecho penal moderno y por ende el Derecho penal económico no sólo respeta los principios y garantías generales del Derecho penal, sino que los profundiza, vid. Luis Gracia Martín, "La modernización del derecho penal como exigencia de la realización del postulado del estado de derecho (social y democrático)", *Revista de Derecho Penal y Criminología*, no. 3 (2010): 37, 69 y 70; él mismo: "El Derecho Penal moderno del Estado social y democrático de Derecho": 9, 10, 11 y 12, <http://www.sitios.scjn.gob.mx/cursoderechopenal/sites/default/files/Lecturas/El%20Derecho%20Penal%20Moderno.pdf>, acceso el 25 de marzo de 2016. Desde la perspectiva funcional normativa, la legitimidad del Derecho penal económico en general, y en particular de los delitos tributarios se justifica, entre otros, con el argumento siguiente: "el Derecho penal tiene como función primordial la confirmación de la vigencia de la norma, sin detrimento de su conexión con la función de protección de bienes jurídicos. Así pues, el Derecho penal configura la identidad normativa de la sociedad y no sólo la protección de bienes jurídicos, puesto que la lesión que éstos sufran son un suceso natural, que por tanto no es privativo al Derecho penal, pues la lesión que primordialmente interesa debe ser normativamente definida, con lo que en la actualidad resulta arcaico sostener una fundamentación puramente ontológica", vid. Colina Ramírez, *La defraudación tributaria*, 29.

Evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene el derecho de exigir.⁷³

Una definición relativamente sencilla como la anterior, presenta una serie de problemas dogmáticos jurídicos; el primero es que la criminalización de la conducta constitutiva de delito, debe cumplir con los principios constitucionales y con las exigencias dogmático penales; tarea que no es sencilla, debido a que, según una parte de la doctrina, el no pago es insuficiente; éste debe causar un perjuicio patrimonial al Fisco y, según algunos autores, debe ser mediante engaño⁷⁴, aunque esto es negado por otros.

Son discutibles también, como problema dogmático jurídico, las formas de comisión, mediante acción u omisión, dolosa o culposa, sumado al hecho de que para ser delito el impago debe alcanzar cierta cuantía debajo de la cual se reputa infracción administrativa. Además, en algunos tipos de impuestos la persona está obligada no sólo a pagarlo sino a declararlo previamente.

Por otra parte, como se expuso arriba, el delito de evasión de impuestos, puede estar tipificado como una modalidad de acción de una categoría delictiva más amplia que puede llamarse delito fiscal, fraude fiscal o defraudación tributaria, como es el caso del Código penal español, que define el tipo básico en el inciso 1º, del art. 305, de la manera siguiente:

⁷³ Gregorio Rodríguez Mejía, "Evasión Fiscal", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, no. 100 (2001): 288.

⁷⁴ El delito fiscal, en esencia, es una defraudación en la que concurren un daño patrimonial a la Hacienda Pública, mediante un engaño. Al respecto, vid. Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública", 20, 22 y 23.

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.⁷⁵

La Ordenanza Tributaria alemana, por su parte, define el tipo básico del delito de defraudación tributaria, en el art. 370, así:

- (1) Será penado con privación de la libertad de hasta cinco años o con multa penal quien
- 1.-proporcionare a las autoridades tributarias o a otras autoridades datos incorrectos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes.
 - 2.-infringiendo su deber, no diere a conocer a las autoridades tributarias hechos tributariamente relevantes, o
 - 3.-infringiendo su deber, omitiere emplear signos tributarios o sellos tributarios y con ello redujere⁷⁶ los impuestos o consiguere ventajas tributarias no justificadas para sí o para otro.⁷⁷

⁷⁵ Código penal de España, actualizado al 11 de abril de 2016.

⁷⁶ En otra traducción de esta disposición, en lugar de “redujere” se usa la expresión “evada”, aclarando que: “(...) la traducción literal del alemán sería «reduzca» los impuestos (Steuernverkürzt). Ahora bien, en la medida en que «reducción» en el ámbito impositivo recuerda más a una medida legislativa que a un ilícito penal individual hemos considerado más adecuado, y con el objetivo de evitar estas confusiones, traducirlo, según el contexto, por impago o evasión”, vid. Lothar Kuhlen, *Cuestiones Fundamentales del Delito de Fraude*

En la legislación argentina, la ley 26,735⁷⁸, que modifica a la Ley 24,769, conocida como Régimen Penal Tributario o Ley Penal Tributaria, tipifica los tipos penales de evasión simple y Evasión Agravada, respectivamente, de la manera siguiente:

Artículo 1º: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Artículo 2º: La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto

Fiscal, trad. de Beatriz Cruz Márquez y Juan Luis Fuentes Osorio (Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo: Marcial Pons, 2015), 28.

⁷⁷ § 370 de la Ordenanza Tributaria de Alemania, consultada en Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico*, 521.

⁷⁸ Sancionada el 22 de diciembre de 2011 y promulgada el 27 de diciembre de 2011, vid. "Régimen Penal Tributario", <https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/172165/848959/file/Ley%2026735%20modifica%20la%20ley%2024769%20R%C3%A9gimen%20Penal%20Tributario.pdf>, acceso el 10 de julio de 2016. El nombre que la doctrina argentina otorga a este cuerpo normativo es Ley penal tributaria o Ley penal tributaria y previsional, por lo que, en lo sucesivo, así podrá ser denominada en este trabajo.

evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

En el Código penal salvadoreño, la evasión de impuestos se encuentra definida y tipificada en el art. 249-A, de la manera siguiente:

Art. 249-A.- 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 o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa o inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
- 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
- 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Cae por su peso que el delito de evasión o defraudación tributaria, es mucho más que el sólo hecho de no pagar total o parcialmente los impuestos a lo que una persona está obligada, sino que la conducta típica abarca una serie

de elementos objetivos y subjetivos que deben ser cuidadosamente analizados, como se hace en el capítulo III de esta tesis.

En ese sentido, y como ejemplo, para el caso alemán, Tiedemann, sostiene:

El tipo básico de la defraudación tributaria (art. 370 AO, párrafo 1) comprende comunicaciones inexactas o incompletas sobre hechos tributarios relevantes –es impune la manifestación de opiniones jurídicas incorrectas–, pero también la comisión del hecho por omisión cuando el no actuar es antijurídico, es decir, cuando infringe deberes de declaración y de colaboración (...) en todo caso, tiene que producirse el resultado de la reducción de impuestos (art. 370, párrafo 1, al final). Por esto, la defraudación tributaria es formalmente un *delito de resultado*.⁷⁹

2. Identificación del problema específico de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño

La tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño (arts. 249, 249-A, 250, 250-A, 283 inc. 3º y 4º, 284 inc. 3º y 4º y 287, inc. 2º, 3º y 4º) asimila o equipara dicha categoría al tipo penal de defraudación al Fisco (art. 249), ya que esta disposición prescribe que son delitos de defraudación al Fisco la evasión de impuestos⁸⁰, la apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias⁸¹, los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos⁸², más algunas

⁷⁹ Vid. Klaus Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte Especial*, 136-137.

⁸⁰ Art. 249-A CP.

⁸¹ Art. 250 CP.

⁸² Art. 250-A CP.

modalidades la falsedad material⁸³, falsedad ideológica⁸⁴, y uso y tenencia de documentos falsos⁸⁵, es decir, todos los delitos contra la Hacienda Pública. Como se explica a continuación, este es un problema de tipificación dogmático jurídico específico del CP salvadoreño.

Esa equiparación no aparece en la legislación comparada, al menos en las tres fuentes extranjeras que son objeto de análisis en este trabajo como son la Ordenanza Tributaria Alemana, el Código penal español y la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina o Ley Penal Tributaria, ya que, en las dos primeras la defraudación fiscal es solo uno de los tipos penales que conforman el conjunto de los delitos relativos a la Hacienda Pública, mientras que en la tercera el tipo penal de defraudación al Fisco no existe, no está tipificado como tal, siendo lo más asimilable la figura de la evasión tributaria.

Pareciera entonces que el legislador salvadoreño ha adoptado una diferente y original modalidad de tipificación de estos delitos. Sin embargo, tal decisión legislativa requiere de un análisis a efecto de establecer si la misma guarda coherencia jurídica dogmática, a la luz de la doctrina y el derecho comparado, lo cual es parte del objeto de estudio de uno de los capítulos de esta investigación.

Asimismo, el legislador salvadoreño ha optado por un modelo unificado mixto de tipificación; unificado porque, por un lado, se tipifican las conductas delictivas en el Código penal, no en una ley especial; y, por otro lado, se separa el delito de defraudación al Fisco del delito de contrabando, el cual está regulado en una ley especial, la Ley Especial para Sancionar

⁸³ Art. 283, inc. 3º y 4º CP.

⁸⁴ Art. 284, inc. 3º y 4º CP.

⁸⁵ Art. 287 inc. 2º, 3º y 4º CP.

Infracciones Aduaneras; y mixto porque, aparentemente, establece un tipo penal nuclear como es el delito de defraudación al Fisco (art.249) con el verbo rector de “Defraudar”, pero sin agotar en él los comportamientos que pueden ser abarcados por el tipo penal de defraudación.⁸⁶

La defraudación al Fisco comprende otras modalidades genéricas de realización, convertidas, en este caso, en tipos penales aparentemente autónomos: evasión de impuestos (art. 249-A CP); apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP); reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A CP) y las modalidades de los delitos de Falsificación de documentos consideradas como defraudación fiscal, contempladas en los artículos 283, 284 y 287 CP.

En consecuencia, para el legislador salvadoreño, el delito de evasión de impuestos es una modalidad del delito principal que es la defraudación al Fisco, lo que es coincidente con el tipo penal de defraudación tributaria regulado en el art. 305.1, del Código penal español.

Otro rasgo de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública es que en cada uno de sus tipos penales se establecen diferentes cuantías de defraudación⁸⁷, en razón de, primero, el delito o conducta concreta; es decir, cuantías diferentes para la evasión de impuestos, la apropiación indebida de

⁸⁶ Respecto de esta clasificación, vid. Ricardo Echavarría Ramírez, “Análisis de la conducta típica”, 111-112; en la doctrina argentina hay quienes denominan a este tipo de delitos que tienen más de una modalidad de acción, como *delito plural o de hipótesis alternativas*, al respecto vid. Vicente Oscar Díaz, *Ilícitos tributarios. Perspectivas jurídica y económica* (Buenos Aires: Astrea, 2006), 87.

⁸⁷ A diferencia de lo establecido en el art. 305.1 del Código penal español, según el cual todas las modalidades de defraudación al Fisco tipificados en el mismo, requieren de una misma cuantía superior a 120,000 euros. En lo pertinente la disposición reza: “(...) siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros (...)”.

retenciones o percepciones tributarias y para los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos; y segundo, en virtud de la clase o tipo de impuesto (Renta e IVA y otros impuestos) y la periodicidad en que debe presentarse la declaración impositiva (anual o mensual), exclusivamente en lo que atañe al delito de evasión de impuestos.

Por otra parte se observa en la regulación típica de estas conductas, específicamente en lo que atañe a las modalidades de falsedad documental asimiladas a la defraudación al Fisco, la posible concurrencia de más de un bien jurídico protegido, en la medida que tales tipos penales por una parte protegen la fe pública, por tratarse de delitos de falsedad, y al mismo tiempo la Hacienda Pública. Se plantea como interrogante si estos casos son tipos penales pluriofensivos o son una tipificación incoherente con la dogmática jurídica penal.

Estos atributos que distinguen la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño y que forman parte de los problemas de dicha tipificación, son objeto de análisis en este trabajo para determinar su consistencia jurídica dogmática, desde la perspectiva doctrinaria, jurisprudencial y del derecho comparado en particular de tres países que más incidencia tienen en el Derecho penal salvadoreño como son Alemania, España y Argentina.

2.1 Alcances y límites del análisis jurídico realizado sobre los delitos relativos a la Hacienda Pública

El presente es un estudio sobre los problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, en el Código penal salvadoreño, con énfasis en el tipo penal de evasión de impuestos.

En consecuencia, se realiza un análisis de los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los siguientes tipos penales: defraudación al Fisco (art. 249 CP), evasión de impuestos (art. 249-A CP), apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias (art. 250 CP), reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A CP) y las modalidades de falsedad material (art. 283, inc. 3º y 4º CP), falsedad ideológica (art. 284, inc. 3º y 4º CP), uso y tenencia de documentos falsos (art. 287 inc. 2º, 3º y 4º CP) asimilados a la defraudación al Fisco o entendidas como modalidades de dicho delito de defraudación.

El objetivo general de la investigación es demostrar algunos de los problemas dogmáticos jurídicos relativos a la tipicidad de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos, en el Código penal salvadoreño vigente y presentar propuestas de interpretación para su posible solución o aplicación práctica, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada. El énfasis en la evasión de impuestos se debe a que dicho comportamiento es el de mayor dimensión y el que más daño causa al Fisco y a la sociedad.

En otras palabras, no se trata de un estudio dogmático jurídico exhaustivo. Se limita al primer nivel de análisis de la teoría del delito como es la tipicidad,

sin entrar al análisis de la antijuridicidad, culpabilidad, ni la punibilidad, excepto cuando algunas categorías de esos niveles tengan alguna implicación en la tipicidad, como es lo relativo a las cuantías descritas en los tipos penales que, según una parte de la doctrina, constituyen una condición objetiva de punibilidad, pero, para otro sector doctrinal, forman parte del tipo objetivo.

Tampoco serán objeto de estudio específico otras disposiciones reguladas en el capítulo que contiene los delitos relativos a la Hacienda Pública, como son la proposición y conspiración (art. 251 CP), el modo de proceder (Art. 251-A CP) y la excusa absolutoria (art. 252 CP), salvo que las referencias a estas disposiciones guarden relación con algunos aspectos de la tipicidad de los delitos analizados.

No obstante, respecto de la excusa absolutoria, desde ya se sienta posición en el sentido de estar de acuerdo con ella y con su naturaleza de excluyente de punibilidad que tiene como finalidad contribuir a la recaudación tributaria prescindiendo de la imposición de la pena, siempre que se pague la cuantía completa de la deuda tributaria con sus respectivos accesorios, tal como se estipula en el art. 252 CP. En este sentido, el concepto de regularización tributaria, entendido como aplicación de esta excusa absolutoria también es aceptado en este trabajo.

Por el contrario, no se comparte el concepto de regularización tributaria extendido a las llamadas “amnistías fiscales” consistentes en condonaciones de deuda tributaria y sus accesorios, como las decretadas en España, por considerarlas contrarias al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que caracteriza a los modelos tributarios contemporáneos, ya que,

sus propósitos de lograr una recaudación rápida, eficaz y prevenir el fraude fiscal, no sólo no están demostrados sino que, en sentido opuesto, existen diversos estudios que demuestran todo lo contrario: precaria recaudación, mayor defraudación y efecto negativo en la conciencia del deber tributario.⁸⁸

2.2 Explicación de la orientación de la investigación y del método aplicado

Dado que el objetivo general de este trabajo es “Demostrar algunos de los problemas dogmáticos jurídicos que presenta la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos, en el Código penal salvadoreño vigente y presentar propuestas de interpretación para su posible solución o aplicación práctica, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada”, esta investigación se caracteriza por las orientaciones siguientes:

Es una **investigación documental**, ya que sus fuentes son los códigos y leyes penales, tanto vigentes como sus antecedentes históricos, y otro tipo de legislación nacional y extranjera relacionada con el delito de evasión de impuestos. Asimismo algunas sentencias de los juzgados y tribunales penales de El Salvador, del período 2003 a 2016 y parte de la jurisprudencia de Alemania, España y Argentina, relativas a este tipo de delitos. Otras fuentes son los estudios teóricos precedentes relacionados con el tema de estudio, producidos tanto a nivel nacional como en el ámbito comparado.

⁸⁸ Al respecto vid. Hugo López López y Róger Campione, “La regularización tributaria en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, no. 3 (2012): 103-124.

Es una **investigación dogmática-jurídica**, cuyo marco teórico son los principios y las corrientes explicativas de la teoría del delito, a partir del cual se examinará la consistencia sistemática o las incoherencias teóricas de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública y en particular el delito de evasión de impuestos.

En cuanto a sus efectos prácticos, si bien, como parte de las conclusiones, se presentan propuestas de reforma para mejorar la sistematicidad dogmática penal de la tipificación de los delito referidos, su propósito primordial es brindar mayores conocimientos académicos para el tratamiento legislativo y la interpretación judicial y doctrinaria de los tipos penales en cuestión.

Es una **investigación ex post factum**, dado que el diseño y la ejecución de la misma, se hizo con posterioridad al hecho investigado, es decir, después de la creación de las normas que regulan en el Código penal de El Salvador, los delitos relativos a la Hacienda Pública.

Es una **investigación exploratoria**, puesto que en este país no existe un antecedente directo y específico de la misma; en el plano nacional sólo hay algunos estudios precedentes relacionados de manera general o indirecta. Por tal razón, este trabajo acercará la comunidad jurídica salvadoreña a un tema que ha sido poco analizado en el ámbito salvadoreño, y al mismo tiempo sirve como base para la posible y posterior realización de estudios más profundos.

Como en la doctrina comparada sí hay una gran cantidad de estudios relativos al tema investigado, y además se ha realizado un análisis de

legislación y jurisprudencia comparada de tres países, Alemania, España y Argentina –los de mayor influencia en nuestra legislación penal–, el nivel de profundidad de esta investigación se ha elevado; de manera que, pese a ser exploratoria, en sí misma constituye un aporte al conocimiento de la doctrina, el derecho comparado y la jurisprudencia nacional y extranjera aplicables a los delitos relativos a la Hacienda Pública.

Los métodos científicos generales aplicados son el **deductivo y el inductivo**; el primero abarca la mayor parte de la investigación ya que a partir de los enunciados generales, como son los principios y las corrientes explicativas de la teoría del delito, se ha analizado si los delitos relativos a la Hacienda Pública, tipificados en el Código penal salvadoreño, son coherentes con tales enunciados generales.

Por otra parte el método **inductivo** ha sido más propicio para verificar si la jurisprudencia en materia penal tributaria de El Salvador, Alemania, España y Argentina, ha identificado problemas dogmáticos en la tipificación de los tipos penales analizados en este trabajo, y qué soluciones ha adoptado, para lo cual, lógicamente, se recopilaron y se analizaron las sentencias emitidas, en múltiples casos concretos.

El método específico de las ciencias sociales aplicado es el **método cualitativo**, puesto que se buscó la mayor cantidad de información documental posible para poder comprender y explicar un caso concreto, cómo es la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública y en particular el delito de evasión de impuestos en el Código penal de El Salvador, los problemas dogmáticos jurídicos que presenta y sus posibles soluciones, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la

jurisprudencia y la legislación comparada. En consecuencia, las conclusiones de esta investigación se refieren únicamente a ese caso particular y no se extienden a otras legislaciones penales.

El método específico de la ciencia jurídica aplicado es el **método dogmático**, basado en su elemento o carácter sistemático, es decir, se analizan y se explican las normas que regulan los delitos contra la Hacienda Pública, en contexto con el resto del ordenamiento jurídico, especialmente la Constitución y la legislación tributaria, así como los principios generales del derecho, los planteamientos, principios y corrientes explicativas de la teoría del delito, el derecho comparado, así como la jurisprudencia nacional y extranjera.

3. Antecedentes legislativos de la tipificación penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública

3.1 Antecedentes en la legislación penal de España⁸⁹

En cuanto a los antecedentes históricos de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal de El Salvador, en el derecho comparado podemos hacer referencia a la legislación española, la más influyente en el legislador penal nacional.

⁸⁹ La legislación penal española es la que más influencia directa ha tenido en la legislación penal salvadoreña a lo largo de su historia, razón por la cual en este acápite se incluyen los antecedentes en la legislación penal española, no así la de los otros dos países incluidos en el análisis de derecho comparado de este estudio, como son Alemania y Argentina, porque la influencia de éstos ha sido menor que la española y generalmente de manera indirecta.

En España el delito fiscal se reguló por primera vez, en el Código penal de 1822, en la parte denominada “De los delitos contra la Sociedad”, específicamente en el Título VII bajo el epígrafe “De los que rehúsan al Estado los servicios que le deben”, con un capítulo único conformado por los artículos 573, 574 y 575.⁹⁰

El fraude fiscal se prescribe en el artículo 574, considerado como un verdadero antecedente del delito fiscal, que sancionaba al que ocultaba o disminuía fraudulentamente o con malicia sus bienes, renta o utilidades, con el objeto de no satisfacer la cuota que legalmente le corresponde. La pena era una multa equivalente al valor de lo que hubiera rebajado u ocultado para disminuir la cuota, es decir, se imponía una sanción del 100% de lo defraudado además del pago del impuesto entero correspondiente.⁹¹

⁹⁰ Este código tuvo una vigencia de un poco más de tres meses, se promulgó el 9 de julio de 1822, entró en vigencia hasta el 1 de enero de 1823 y fue anulado el 7 de abril de ese mismo año al restablecerse el régimen absolutista. Cf. María Lourdes Baza De La Fuente, “El Delito Fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código penal” (tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2003), 2-4. Esta primera regulación de la defraudación tributaria en España se explica por el contexto y modelo político liberal de la Constitución española de 1812 que en los artículos 8 y 339 proclamaba los principios de capacidad contributiva e igualdad; y el de legalidad tributaria en el art. 338. Entre los aspectos destacables de aquella primera regulación penal es que el art. 573 contiene un delito de omisión propia por el impago del tributo respectivo, en el cual no se exige una conducta defraudatoria, bastando con la omisión del pago para la tipicidad de la conducta. Además era un delito especial porque el incumplidor del pago sólo podría ser el obligado tributario. Al respecto cf. Ricardo Echavarría Ramírez, “Análisis de la conducta típica”, 93-94. En opinión diferente, se afirma que la tipificación contemporánea del delito fiscal en España se inició con la Ley Penal de los Delitos contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830 cuyo artículo 4 sancionaba tanto la defraudación como el contrabando con pena de multa proporcional al valor defraudado, Cf. Arturo García Tizón, “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007), 162. Otra opinión sostiene que los antecedentes remotos del delito de defraudación tributaria en España, se encuentran en el Código penal de 1870, en el delito denominado “de ocultación fraudulenta de bienes e industria”, vid. al respecto De Roselló, “Cuestiones sobre el delito de defraudación”, 93.

⁹¹ Vid. Baza De La Fuente, “El delito fiscal”, 3-5. Según esta autora, ese código estaba conformado por tres partes: un Título preliminar (arts. 1 a 187), una parte primera “De los delitos contra la sociedad” (arts. 188 a 604) y otra parte segunda “De los delitos contra los

El 3 de mayo de 1830 se promulgó la Ley penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda⁹², primera vez que se reguló de forma conjunta el contrabando y la defraudación en España mediante una ley especial, calificada por algunos como autoritaria, motivada por una crisis económica agudizada por una defraudación generalizada.⁹³ El Código penal de 1848 excluyó los delitos contra la Hacienda Pública, y lo mismo ocurrió con la reforma de 1850, continuando en vigor la Ley de 1830,⁹⁴ hasta su reemplazo por el Real Decreto de 1852, que pretendía regular el fraude contra la Hacienda Pública en la segunda mitad del siglo XIX.⁹⁵

El Código penal español de 1870, en el Título III, Capítulo VI “De la ocultación fraudulenta de bienes ó de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas” [sic], da inicio al *modelo unificado de tipificación* que se mantiene en España hasta la fecha⁹⁶, consistente en que

particulares” (arts. 605 a 816). El art. 574, textualmente rezaba: “El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente su bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella”.

⁹² Para una explicación de los contenidos de esta ley, vid. Rafael Vallejo Pousada, “La reforma de la Hacienda”, 1801-1803.

⁹³ Sobre el contexto político absolutista y las motivaciones de carácter económico y político que dieron origen a esta ley especial, vid. Rafael Vallejo Pousada, “La reforma de la Hacienda de López Ballesteros y el origen del delito fiscal en la España Contemporánea”, *Anuario de historia del derecho español* 67 (1997): 1791-1812. En el mismo sentido Echavarría, “Análisis de la conducta típica”, 95-101.

⁹⁴ Cf. Baza De La Fuente, “El Delito Fiscal”, 6-11. Si bien dicha ley formalmente se mantuvo vigente, esta ley en la práctica enfrentó muchas dificultades para su aplicación llegando al punto que en 1835 quedó desautorizada totalmente por el gobierno que creó una “Comisión de Visita” para que revisara las causas pendientes e incluso las ya sentenciadas. Al respecto vid. Rafael Vallejo Pousada, “La reforma de la Hacienda”, 1803-1806; en el mismo sentido Echavarría, “Análisis de la conducta típica”, 96-101.

⁹⁵ Se dice que esta ley se inspiró en la de 1830 y en consecuencia estableció una tipificación similar de los delitos fiscales; al respecto vid. Rafael Vallejo Pousada, “La reforma de la Hacienda”, 1806; en el mismo sentido Echavarría, “Análisis de la conducta típica”, 102-104.

⁹⁶ Aunque el modelo de tipificación actualmente vigente en España se denomina *modelo unificado-mixto de tipificación* que se originó con la Ley 50/1977, consistente en que se mantiene la centralidad de un verbo rector, pero por medio de éste no se acaba la configuración de la acción típica, sino que se exige una serie de elementos conocidos por la

la tipificación de los delitos tributarios se hace en el Código penal, no en leyes especiales y el delito de defraudación se separa del de contrabando.⁹⁷

En el artículo 331, del referido código, se tipifica el fraude fiscal de la manera siguiente:

El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas.⁹⁸

Un antecedente español que coincide temporalmente con el Código penal de El Salvador de 1904, es la Ley de 3 de septiembre de 1904, que reformó la legislación penal y procesal española en materia de contrabando y defraudación. Contenía nueve títulos y 128 artículos. El artículo uno determina el objeto de la Ley, la represión del contrabando y de la defraudación tributaria de aduanas, y aclara qué se entiende por contrabando y qué por defraudación:

(...) Se entiende por contrabando la ilícita producción, circulación, comercio ó tenencia de géneros ó efectos estancados o prohibidos. Se entiende por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o

doctrina mayoritaria como *modalidades genéricas de realización*. Vid. Echavarría, "Análisis de la conducta típica", 111-112.

⁹⁷ Cf. Echavarría, "Análisis de la conducta típica", 105.

⁹⁸ Baza De La Fuente, "El Delito Fiscal", 16-17. Característica sobresaliente de esta regulación es que establece un tipo penal más breve, menos casuístico, siendo el verbo rector el punto de partida para determinar las variadas modalidades de fraude, que en la legislación precedente se describían caso por caso, al respecto Vid. Echavarría, "Análisis de la conducta típica", 105.

efectos sometidos a pago de derechos a que se refiere esta ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto.⁹⁹

A partir del Código penal de 1928, durante la dictadura de Primo de Rivera, pasando por la época republicana durante la cual, en 1932 se promulgó de nuevo la vigencia el Código penal de 1870, así como los códigos penales de 1944 y 1963, la tipificación del fraude fiscal fue prácticamente la misma que provenía del CP de 1870, variando únicamente el importe mínimo de multa en pesetas de 125, 1,000, 250 y 1,000, respectivamente.¹⁰⁰

El nombre específico de Delito fiscal, fue introducido en España por primera vez, por medio de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal aprobada el 14 de noviembre de ese año. El artículo 35 de dicha ley establece una nueva rúbrica al Capítulo VI del Título III, Libro II del Código penal, “Del Delito Fiscal”, antes denominado “Ocultación fraudulenta de bienes o de industria”, e igualmente le da una nueva redacción al art. 319 del Código penal, así:

Artículo 319: “Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda Estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.¹⁰¹

⁹⁹ Baza De La Fuente, “El Delito Fiscal”, 23.

¹⁰⁰ Baza De La Fuente, “El Delito Fiscal”, 27, 30, 31 y 35.

¹⁰¹ Baza De La Fuente, “El Delito Fiscal”, 42; esta fue la primera vez que se introdujo una cláusula de imputación con el objeto de abarcar diversos supuestos, ocurridos en el ámbito empresarial, en los que la acción típica no la realiza el obligado tributario, que puede ser una sociedad o persona jurídica de otra índole, sino un representante de dicho obligado. Al respecto vid. Echavarría, “Análisis de la conducta típica”, 112.

Desde el Código penal de 1995¹⁰², el tipo penal de defraudación fiscal, se tipifica de manera diferente y aunque ha sido reformado en varias ocasiones, como lo ha sido el título XIV De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, la construcción del tipo nuclear, en general se mantiene igual, excepto por la cuantía de la pena conjunta de prisión y de multa que se imponen por dicho delito.¹⁰³ En los años más recientes este delito ha sido ampliamente modificado.

¹⁰² Para una valoración sobre el avance que este Código representa con relación a la legislación anterior en cuanto a la protección del bien jurídico Hacienda Pública, vid. Luis Rodríguez Collao, "Protección penal del patrimonio público: el modelo legislativo español", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, no. 28 (2007), 189-203; una visión diferente, según la cual las reformas a los delitos relativos a la Hacienda Pública en España ha seguido una "línea histórica de progresiva criminalización de las infracciones fiscales (aumento de las conductas típicas, extensión del alcance de los tipos tradicionales, agravación de las penas)", vid. Jaime Alonso Gallo, "El delito fiscal tras la ley 7/2012", *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, no. 34 (2013):16.

¹⁰³ La redacción original del tipo nuclear de este tipo penal era:

Artículo 305.

"1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía."

La redacción actual, según el Código penal español con reformas al 16 de abril de 2016, es:
Artículo 305.

"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo".

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

3.2 Antecedentes en la legislación penal de El Salvador

3.2.1 Antecedentes mediatos de los delitos relativos a la Hacienda Pública

En El Salvador, los delitos relativos a la Hacienda Pública, como se verá adelante en este apartado, aparecieron tipificados por primera vez en 1993, mediante una reforma al Código penal de 1973. Antes de esa reforma, los conceptos de delitos contra la Hacienda Pública, defraudación al Fisco, delito fiscal o evasión de impuestos, eran desconocidos en nuestra legislación penal, mientras que en España, esa categoría de delitos data desde el Código penal español de 1822, en cuyo artículo 574 se tipificó por primera vez el antecedente del delito fiscal.¹⁰⁴

Hasta 1993, los delitos fiscales tipificados y perseguidos penalmente, se concentraron en el contrabando y otras defraudaciones aduaneras, lo cual concuerda con el modelo económico agro-exportador predominante en El Salvador, ya que desde los primeros años posteriores a 1859, cuando este

¹⁰⁴ Vid. Baza De La Fuente, "El Delito Fiscal", 2-3. Esto solo significa que la española es una legislación penal más antigua, pero no necesariamente más efectiva. En ese sentido, diferentes autores plantean la falta de aplicación práctica que las diversas disposiciones penales relativas al delito fiscal han tenido a lo largo de su historia; por ejemplo, el art. 331 del Código penal de 1870, que regulaba el delito fiscal, en casi un siglo de vigencia dio lugar solamente a dos sentencias del Tribunal Supremo, una en 1898 (absolutoria) y otra en 1899 (condenatoria), cf. García Tizón, 162; asimismo, se dice que el artículo 319 del Código penal español de 1973, creado mediante Ley de 1977, no fue efectivo porque entre ese año y el de su modificación en 1985, solamente hubo trece sentencias judiciales, diez de las cuales fueron absolutorias y sólo tres condenatorias, al respecto Vid. Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública": 4 y 7, quienes ahí mismo sostienen que entre los obstáculos a la efectividad del delito fiscal tipificado en el art. 319 del Código penal de 1973, estaban la necesidad de denuncia previa de la administración tributaria que convertía a este ilícito en uno perseguible sólo a instancia de parte, el consiguiente perdón judicial que de ella se derivaba y la prejudicialidad tributaria según la cual no podía perseguirse el delito sin el agotamiento previo de las diligencias administrativas; en esa misma línea de la escasa efectividad de las leyes penales tributarias, vid. Boix Reig y Javier Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 15-19.

país se proclamó como república independiente, el cobro de derechos aduaneros, junto al impuesto al aguardiente, eran el mayor ingreso fiscal y el contrabando el principal delito. Tales ingresos se complementaban con otros impuestos como la alcabala terrestre, el papel sellado y el impuesto a los rastros.¹⁰⁵

Aclarado lo anterior, puede afirmarse que los antecedentes mediatos de los delitos relativos a la Hacienda Pública y del delito de defraudación o evasión de impuestos, son el “Código Fiscal” de 1900, reformado en 1916; la “Ley de Contrabando de Mercaderías” de 1904, y la “Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas” de 1963.

El Código Fiscal promulgado en 1900, publicado en forma parcial en 1903 y reformado el 8 de julio de 1916¹⁰⁶, es definido como un conjunto de leyes que versan especialmente sobre el contrabando de aguardiente.¹⁰⁷ Le siguió al Código Fiscal, la Ley de Contrabando de Mercaderías¹⁰⁸, decretada por el gobierno de Pedro José Escalón, el 23 de marzo de 1904, publicada en el Diario oficial no. 94., T. 56 del 22 de abril del mismo año.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Cf. José Alfredo Ramírez y Knut Walter, “Los estancos en la República del Salvador (1838-1971)”, en *Los estancos, las prácticas monopólicas y las rentas del Estado en El Salvador* (San Salvador: Superintendencia de Competencia, 2008), 130-136; en similares términos, vid. Carlos Loucel Lucha, “Crisis, aguardiente y café (1898-1930)”, en *Los estancos, las prácticas monopólicas y las rentas del Estado en El Salvador* (San Salvador: Superintendencia de Competencia, 2008), 202-217.

¹⁰⁶ De fecha 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial número 262 del 15 de noviembre del mismo año. Vid. Anselmo Bellegarrigue. *El delito de contrabando de licores* (San Salvador: Imprenta Nacional, 1936), 31.

¹⁰⁷ Vid. Jesús Antonio Portillo Anchissi, “El contrabando y la evasión de impuestos aduaneros” (Tesis Doctoral. Universidad de El Salvador. 1970), 34.

¹⁰⁸ El Salvador, como casi todos los países del mundo, a inicios del siglo XX, tenía un sistema tributario basado casi exclusivamente en los impuestos al comercio internacional. Vid. Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán, “Política Tributaria”, 12.

¹⁰⁹ Portillo Anchissi, dice que en el “considerando” de esta ley se mencionaba como antecedente, la existencia de una Ley de Contrabando de Mercaderías –aparentemente era la ley reemplazada–, que adolecía de “algunos inconvenientes y obscuridades que dificultan

En sustitución de la Ley de Contrabando de Mercaderías fue emitida la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas de 1961¹¹⁰ (en adelante “Ley Represiva”) la cual en su Art. 34 derogó a la primera.

La Ley Represiva, y sus reformas de 1963¹¹¹ y 1999¹¹², en el capítulo I, artículo 1, establece que “las acciones u omisiones por las cuales la importación o exportación de mercaderías escapan a la correspondiente intervención aduanera y causan o pueden producir perjuicios económicos a la Hacienda Pública, serán reprimidas de conformidad a lo que dispone la presente ley. Dichas acciones u omisiones pueden constituir contrabando de mercaderías o defraudación de la renta de aduanas”.

En seguida, en los artículos 3 y 4, tipifica los delitos de contrabando de mercaderías y de defraudación de la renta de aduanas, de la manera siguiente:

Art. 2.- Constituyen contrabando de mercaderías:

1º- El ingreso al país o la salida del mismo, la tenencia o el comercio ilegítimo, de productos estancados o de importación o exportación prohibidas;

la tramitación de los juicios respectivos y que no menciona las penas que deben aplicarse en el caso de contrabando de mercaderías de exportación de la agravadas con impuestos [sic]”. Antecedente que el autor afirma no pudo localizar: “Sin embargo, a pesar de nuestra acuciosidad encaminada a encontrar este antecedente señalado por esta Ley, no nos ha sido posible determinar a ciencia cierta la fecha de nacimiento legal de esta Ley”, vid. Portillo Anchissi, “El contrabando y la evasión”, 34.

¹¹⁰ Decreto 173 del Directorio Cívico Militar de El Salvador, de 26 de julio de 1961, D.O. 147, T. 192, de 16 de agosto de 1961.

¹¹¹ D. Ley 421, de 22 de noviembre de 1961, D.O. 225, T.193, del 7 de diciembre de 1963

¹¹² D.L. 714, de 16 de septiembre de 1999, D.O. 183, T. 345, de 4 de octubre de 1999.

2º- El ingreso o la salida de mercaderías gravadas por lugares que no estén legítimamente habilitados o en cualquier forma que deba reputarse como clandestina;

3º- La sustracción de mercaderías que estuvieren a cargo del Estado en muelles, aduanas, playas, almacenes nacionales, etc., efectuada antes del pago de los derechos de importación correspondientes, por el dueño o consignatario de dichas mercaderías, personalmente o por medio de otros.

Si las mercaderías fueren sustraídas por un tercero, y el dueño las recibiere sin dar aviso inmediato a la autoridad correspondiente, el hecho constituirá contrabando;

4º- Cualquier otra forma de ocultación de mercaderías al tiempo de ser introducidas al país, o sacadas del mismo o durante las operaciones de registro, que pueda sustraerlas al conocimiento de las autoridades aduaneras.

Art. 3.- Constituyen defraudación de la renta de aduanas:

1º- Toda falsedad, omisión o inexactitud en las declaraciones de importación o exportación, sobre la cantidad o calidad de las mercaderías, peso, valor, o sobre cualquier otra circunstancia, siempre que con ello se pueda causar perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública;

2º- La obtención dolosa de toda liberación o reducción de derechos de aduana, sobre mercaderías u objetos que no reúnan las condiciones prescritas por la ley para otorgar aquéllas, o cuando el favorecido no tuviere derecho a que se le concedan;

3º- La venta de mercaderías que hubieren ingresado al país libres de derechos o con impuestos reducidos, cuando tal enajenación no fuera permitida según la concesión que otorgó la dispensa o rebaja de derechos, o de acuerdo con cualquier otra disposición legal; y

4º- El empleo de mercaderías u objetos que hayan sido importados libres de derechos o con derechos reducidos, en fines distintos de aquellos que sirvieron de base para la dispensa o rebaja de tales impuestos.

Dicha ley fue derogada el 26 de septiembre de 2001, con la aprobación de la Ley Especial para Sancionar las Infracciones Aduaneras¹¹³, que es la ley actualmente vigente aplicable al delito de contrabando y otras infracciones aduaneras administrativas, tributarias y penales.

Los antecedentes de los delitos fiscales en los códigos penales que desde inicios del siglo XX ha tenido El Salvador, se tratarán en los apartados siguientes.

3.2.2 Código penal de 1904¹¹⁴

Al revisar este código, no aparece tipificado ningún delito relativo a la Hacienda Pública, probablemente porque para ese entonces la figura del

¹¹³D.L. No. 551, de 26 de septiembre de 2001, D.O. 204, T. 353, de 29 de octubre de 2001.

¹¹⁴ Dicho código fue aprobado mediante decreto legislativo del 8 de abril de 1904, publicado en el D.O. del 10 de octubre de 1904. Vid. "Constitución Política y Códigos de la República de El Salvador". Recopilación efectuada por el Ministerio de Justicia durante la administración del Presidente de la República, Coronel Julio Adalberto Rivera, San Salvador, 1967, 986 a 1095.

contrabando, que era el único delito tributario, se encontraba regulada en la Ley de Contrabando de Mercaderías arriba citada.¹¹⁵

Para la fecha en que fue aprobado el Código penal salvadoreño de 1904, ocho de abril de ese año, en España estaba vigente el Código penal de 1870, que incluía la tipificación del delito de defraudación fiscal, y fue el código en el que se inspiró el Código penal salvadoreño de 1881 así como el de 1904. Sin embargo, la influencia española no alcanzó para incluir el delito de defraudación fiscal en dichos códigos salvadoreños. En septiembre de 1904 fue aprobada en España la Ley especial en materia de defraudación fiscal, antes referida, por lo que para nada pudo haber influenciado al Código penal salvadoreño aprobado en abril de ese mismo año.

3.2.3 Código penal de 1973¹¹⁶

Originalmente este código, como su predecesor (Código penal de 1904), no tipificaba los delitos fiscales o tributarios. Sin embargo, casi al mismo tiempo en que se decretaron las reformas constitucionales y legales surgidas de los

¹¹⁵ Antes del Código penal de 1904, El Salvador, como nación independiente, tuvo tres códigos penales: el primero fue el Código penal de 1826, tomado del español de 1822 y que aparece insertado en la “Recopilación de Leyes Patrias”, del presbítero y doctor Isidro Menéndez; el segundo fue el de 1859, que se inspiró en el español de 1848; y tercero, el de 1881, inspirado en el español de 1870. Vid. “Constitución Política y Códigos de la República de El Salvador”, 1099. En esta investigación no ha podido revisarse el contenido de esos tres códigos precedentes por no haberse encontrado los textos respectivos; a pesar de que los códigos penales salvadoreños de 1826 y 1881, estaban inspirados, respectivamente, en los españoles de 1822 y 1870, no se puede asegurar que hayan incorporado la tipificación de los delitos de fraude fiscal, con la denominación que fuera. El que con mayor probabilidad no tipificó este ilícito fue el de 1859, puesto que estaba basado en el español de 1848 y éste dejó por fuera los delitos de defraudación fiscal. Al Código penal de 1904 le siguió el Código penal de 1973 que, como se verá adelante, originalmente no contenía los delitos contra la Hacienda Pública.

¹¹⁶ D.L. No. 270, de 13 de febrero de 1973, D.O. No. 63, T. 238, de 30 de marzo de 1973.

Acuerdos de Paz de 1992¹¹⁷, en 1993¹¹⁸ y en 1995¹¹⁹ la Asamblea Legislativa emitió dos decretos mediante los cuales en el Libro II, Tercera Parte, Delitos contra los bienes jurídicos de la sociedad, Título III Delitos contra el orden económico, tales delitos fueron incorporados en la Sección III, bajo el epígrafe Delitos contra la Hacienda Pública.

Dicha sección estaba conformada únicamente por el art. 347-Bis, intitulado “Defraudación al Fisco”, el cual contemplaba tres modalidades de la conducta típica: la evasión de impuestos (inciso 1º), la obtención indebida de beneficios o incentivos fiscales (inciso 2º, parte 1ª.) y la obtención fraudulenta de reintegros de impuestos (inciso 2º, parte 2ª.). En el código penal actual, dichas modalidades han sido incorporadas a los arts. 249-A y 250-A, respectivamente.

La evasión de impuestos estaba sancionada con prisión de uno a tres años, si lo defraudado no excediere del veinticinco por ciento del impuesto que debió haberse pagado, y si fuere superior a esa cuantía, con pena de tres a cinco años de prisión, según la gravedad y circunstancias del caso.

La conducta típica de la evasión de impuestos, como es propio de estos delitos, hace uso de un tipo penal en blanco, que remite a las leyes tributarias. Literalmente dice:

¹¹⁷ Los Acuerdos de Paz no establecen nada con respecto al régimen económico de El Salvador y menos al sistema tributario. Esta reforma al Código penal sólo es una coincidencia con las reformas constitucionales y legales derivadas de dichos acuerdos, en el ámbito, electoral, policial, militar, judicial, penal, de Derechos Humanos y otras áreas regidas por la Constitución de la República.

¹¹⁸ D.L. 497, de 31 de marzo de 1993, D.O. 71, T. 319, de 20 de abril de 1993.

¹¹⁹ D.L. 360, de 7 de junio de 1995, D.O. 199, T. 327, de 21 de junio de 1995.

Será sancionado (...) quien conforme a las leyes tributarias fuere sujeto obligado a declarar o pagar impuestos de renta, de transferencia de bienes inmuebles, alcoholes, aguardiente o licores, y evadiere el cumplimiento de sus obligaciones por cualquiera de los siguientes medios: (...).¹²⁰

La obtención indebida de beneficios o incentivos fiscales, se sancionaba con pena de prisión de uno a tres años, y su acción típica decía: “El que se atribuya beneficios o incentivos fiscales sin ninguna autorización, o excediendo intencionalmente los que se le hubieren otorgado (...)”.¹²¹

La obtención fraudulenta de reintegros de impuestos, también estaba sancionada con pena de prisión de uno a tres años, y se tipificaba así:

Igual sanción se aplicará al que al amparo de normas tributarias, solicite reintegros de impuestos, utilizando documentos que previamente ya han

¹²⁰ Art. 347-Bis, inciso 1º, Código penal de 1973 con reformas de 1993 y 1995. Se enumeran once medios o modalidades de acción constitutivas de evasión: a) Omisión de la presentación de declaraciones en los plazos previstos por las leyes, si dicha declaración provoca el incumplimiento del pago del tributo; b) Omisión de registros contables o llevar registros mediante doble o múltiple contabilidad; c) Omisión en la emisión de documentos y en el asiento de registros, que por ley deba expedir o asentar; d) Contradicción económica entre los libros y los documentos contables o legales; e) Suministro de declaraciones que contengan datos, informes, avisos y explicaciones falsas o inexactas; f) Suministro de información o registro defectuosos o inexactos, o que dificulten o impidan la determinación de obligaciones tributarias; g) Exclusión de bienes, actos o actividades que generen obligaciones tributarias; h) Destrucción u ocultación de documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; i) Simulación, ocultación, no revelación, por cualquier medio sin importar la forma bajo la que se presente, tanto de bienes como de actos, operaciones o actividades, con el objeto de dificultar o impedir la determinación de las obligaciones tributarias; j) Ocultación o impedimento de la notificación de resoluciones tributarias por las autoridades competentes; y k) Ejecución de actos o contratos, utilizando sociedades que se consideren relacionadas de acuerdo a las normas tributarias, y cuyo resultado sea la disminución de obligaciones tributarias.

¹²¹ Art. 347-Bis, inciso 2º, parte 1ª, Código penal de 1973 con reformas de 1993 y 1995.

motivado reintegros, documentos obtenidos de forma fraudulenta, o que los mismos reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido.¹²²

Para todas estas figuras delictivas, en el inciso tercero se establece que si lo defraudado no excediere de diez mil colones (US\$ 1,143.00 aproximadamente), se reputará como falta y tendrá una sanción administrativa.

En el inciso final se regula una excusa absolutoria que literalmente dice: “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”.¹²³

3.2.4 Código penal de 1998¹²⁴

Este código, desde su entrada en vigencia el 20 de abril de 1998, tipifica los delitos tributarios en el Título IX, Delitos relativos al orden socio económico, Capítulo V, De los delitos relativos a la Hacienda Pública. Sin embargo, en 2004 sufrió una reforma que alteró sustancialmente las disposiciones originales.

En la versión primigenia, las disposiciones eran:

Evasión de Impuestos

¹²² Art. 347-Bis, inciso 2º, parte 2ª, Código penal de 1973 con reformas de 1993 y 1995.

¹²³ Art. 347-Bis, inciso final, Código penal de 1973 con reformas de 1993 y 1995.

¹²⁴ D.L. 1030, de 30 de abril de 1997, D.O. No. 105, T. 335, de 10 de junio de 1997.

Art. 249. El que defraudare al Fisco evadiendo el pago de impuestos, será sancionado con prisión de uno a tres años si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones, y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de cien mil colones. Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley.

Otras defraudaciones

Art. 250. Para los efectos penales se considerarán también como defraudación al Fisco, los casos siguientes:

- 1) Cuando quien estando obligado por la ley a presentar declaración que arroja una cantidad de impuesto a pagar igual o superior a cinco mil colones, no lo hiciera;
- 2) Cuando se presentare contradicción evidente y económicamente apreciable entre lo declarado y lo que conste en registros contables y documentos anexos a los mismos, que acrediten el estado de los negocios del contribuyente; y,
- 3) Cuando por la exclusión de algún bien, actividad u operación, a criterio de peritos, se ocasionare un perjuicio al Fisco.

Presupuesto para proceder

Art. 251. Será requisito indispensable para proceder en los delitos de defraudación al Fisco, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. La acción penal sólo podrá ser ejercida después del requerimiento formulado por la Fiscalía

General de la República para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.

Excusa absolutoria

Art. 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.

3.2.5 Decreto de reforma de 2004¹²⁵

Con esta reforma, el art. 249 CP pasó a denominarse “Defraudación al Fisco”. En él no se tipifica un tipo penal en particular, sino que se enumeran varios tipos penales que después se tipifican por separado y que forman parte de la categoría de defraudación al Fisco.

Tales tipos penales son: a) Evasión de Impuestos; b) Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; c) reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos; d) 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 CP, y; e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores, art. 251 CP.

El delito de evasión de impuestos fue reformado y tipificado en el artículo 249-A. La conducta típica dice:

¹²⁵ D.L. 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, T. No. 365, de 22 de noviembre de 2004.

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: (...) ¹²⁶

La pena que se impone es de cuatro a seis años de prisión, cuando el impuesto evadido corresponda al impuesto sobre la renta y la suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones (De US\$ 34,285.71 a US\$ 57,142.00 aproximadamente) ¹²⁷; y prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuesto sobre la renta excediere de quinientos mil colones (US\$ 57,142.00 aproximadamente).

La sanción es de prisión de cuatro a seis años, cuando lo evadido corresponda a aquellos impuestos que se declaran mensualmente ¹²⁸ y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil

¹²⁶ Código penal de 1998 reformado en 2004, art. 249-A. Se enumeran ocho modalidades de acción constitutivas de evasión de impuestos: 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; 3) Declarando información falsa o inexacta; 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido; 8) Respaldao sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

¹²⁷ Debido a que el Código penal vigente data de 1998 y para ese entonces la moneda nacional de El Salvador era el colón, la redacción de este tipo penal mantiene la cuantía en colones, pese a que en enero de 2001 en El Salvador, mediante la Ley de integración monetaria (Decreto Legislativo 201, de 30 de noviembre de 2000; D. O. 241, T. 349, de 22 de diciembre de 2000) se implementó el dólar estadounidense como moneda oficial de curso legal. El art. 1 de dicha ley dice: "El tipo de cambio entre el colón y el dólar de los Estados Unidos de América será fijo e inalterable a partir de la vigencia de esta Ley, a razón de ocho colones setenta y cinco centavos por dólar de los Estados Unidos de América. En la presente ley, dicha moneda se denominará dólar".

¹²⁸ Ejemplo, el impuesto *ad valorem* sobre productos del tabaco, art. 2-A Ley de impuesto sobre productos del tabaco; el impuesto *ad valorem* sobre la venta de bebidas alcohólicas, art. 42-C Ley reguladora de la producción y comercialización del alcohol y de las bebidas alcohólicas.

colones (De US\$ 11,428.57 a US\$ 34,285.71 mensuales, aproximadamente). Y si excediere de trescientos mil colones (US\$ 34,285.71 mensuales) en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión.

Aunque el principal impuesto que se declara mensualmente es el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (ITBMPS) más conocido como IVA, el inciso final del art. 249-A, da un tratamiento similar al del impuesto sobre la renta; se establece la misma cuantía, misma pena y el monto evadido determinado en base a doce períodos fiscales, con lo cual, el legislador parcialmente se adhiere a la teoría del delito continuado, puesto que permite la acumulación de acciones y cuotas defraudatorias, cometidas en diferentes períodos, siempre que no pasen de doce.¹²⁹ El art. 250, tipifica el delito de “Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, con una sanción de cuatro a seis años de prisión.¹³⁰

El delito de “Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, se tipifica en el artículo 250-A, sancionado con prisión de cuatro a seis años para el tipo penal básico y de seis a ocho años de prisión para el tipo agravado.

¹²⁹ Cf. Martínez-Buján, “El delito de defraudación”, 61, quien con relación al art. 305.1 CP español, manifiesta: “Ahora bien, con relación a dichos tributos se contiene una segunda regla, que indica que si los períodos fueren inferiores a doce meses, «el importe de lo defraudado se referirá al año natural»; en virtud de tal regla, el legislador ha querido dotar al tipo de una cierta aplicación de la teoría del delito continuado en este supuesto (...) en la medida en que procede la acumulación de cuotas pertenecientes a períodos impositivos diferentes (siempre que sean inferiores a doce meses)”.

¹³⁰ El artículo reza: “El que retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de veinticinco mil colones por mes, será sancionado con prisión de cuatro a seis años. La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total superior a veinticinco mil colones por mes y no lo enteren al Fisco”.

En el artículo 251 se penaliza la “Proposición y conspiración”, para cometer cualquiera de los delitos tipificados en este título, con sanción de dos a cuatro años de prisión. Cuando dicha proposición o conspiración sea cometida por funcionario o empleado público, la pena será de cuatro a seis años de prisión.

El artículo 251-A, bajo el título “Modo de proceder”, regula la condición objetiva de procesabilidad que ya estaba en la versión original de este código. Pero, debido a que el tipo penal de defraudación al Fisco se amplió y se volvió más complejo, dicha condición se circunscribe sólo a determinadas modalidades de la evasión de impuestos (art. 249-A), y a ciertas formas de “Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos” (art. 250-A), e incluye el inciso tercero del art. 284 CP (Falsedad ideológica), cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En lo demás, este artículo se extiende en explicar los procedimientos que la administración tributaria deberá llevar a cabo, entre ellos el aviso a la Fiscalía General de la República, en todos aquellos casos que están excluidos de la condición objetiva de procesabilidad, así como otras regulaciones relativas a la prohibición del *non bis in ídem*, es decir de no persecución administrativa en caso de condena en sede penal; y a la inversa establece la regla de que en caso de absolución o exclusión de responsabilidad en materia penal, la administración queda habilitada para determinar la responsabilidad tributaria.

Por último, la única disposición que se conserva inalterada con respecto a su versión original (1998), es el artículo 252 que regula la excusa absolutoria.

CAPÍTULO II

RELACIÓN ENTRE LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO

Este capítulo trata sobre un evidente problema dogmático jurídico de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública: la equiparación que el Código penal salvadoreño hace de tal categoría de delitos con el tipo penal de defraudación al Fisco. Se examina si esa equiparación es correcta o no, según la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada. También se expone el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria y se explican los problemas de tipificación de las falsedades documentales como modalidades de defraudación al Fisco. Se subdivide en tres acápites: 1. La equiparación de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco en el Código penal salvadoreño vigente; 2. El bien jurídico o bienes jurídicos protegidos en el delito de defraudación al Fisco regulado en el Código penal salvadoreño vigente; y 3. Problemas de tipificación de las conductas de falsedad documental como modalidades del delito de defraudación al Fisco.

1. La equiparación de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco en el Código penal salvadoreño vigente

Lo primero que se observa en la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal de El Salvador vigente, es que esta categoría de delitos se equipara al supuesto tipo penal de defraudación al Fisco, regulado en el artículo 249, puesto que en el inciso primero de éste se

enumera un conjunto de comportamientos delictivos que según el legislador conforman dicho tipo penal.¹³¹

Esas mismas conductas delictivas son las que se encuentran tipificadas en el capítulo referido a los delitos relativos a la Hacienda Pública (art. 249-A a 251 CP) más la falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos relativos al control del Impuesto a las Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conocido como IVA, así como la tenencia, utilización o circulación de los mismos, incorporados en los artículos 283, 284 y 287 CP.

En otras palabras, los delitos relativos a la Hacienda Pública tipificados en el Código penal están comprendidos en el delito defraudación al Fisco y dentro de esa categoría se agrupan comportamientos que indudablemente lesionan a la hacienda estatal como la evasión de impuestos (art. 249-A), más algunas modalidades de tipos penales relativos a otro bien jurídico como es la fe pública: falsedad material (art. 283, inc. 3º y 4º CP); falsedad ideológica (art. 284, inc. 3º y 4º CP); y uso y tenencia de documentos falsos (art. 287 inc. 2º, 3º y 4º CP), que, por disposición del legislador y por su configuración típica, son delitos contra la Hacienda Pública.

¹³¹ Para una definición del concepto de defraudación, sus relaciones y diferencias con el concepto de “defraudar” y de “fraude”, vid. Vicente Oscar Díaz. *La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal (Ley No. 23.771)* (Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1992), 17-18, quien citando a Esteban Mestre Delgado, afirma que «“fraude” equivale semánticamente a “engaño” o a “acción contraria a la verdad o a la rectitud”; “defraudación” a “acción o efecto de defraudar” y “defraudar”, siendo palabras polisémicas, en cuya acción más ajustada al caso, a “cometer un fraude en perjuicio de alguno”, y tomando en consideración que no se trata de resucitar la vieja prisión por deuda, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual, lo relevante, a los efectos punitivos, es ocultar o desfigurar **el hecho tributario o las bases tributarias** con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente».

Surge así la necesidad de elucidar si es correcta o no, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada, la equiparación que el Código penal de El Salvador hace de la categoría de delitos relativos a la Hacienda Pública con el delito de defraudación al Fisco. Este análisis se complementará con el correspondiente al bien jurídico protegido del delito de defraudación al Fisco, que se realizará en el siguiente apartado.

En todo caso, hay que aclarar que la referida equiparación se refiere exclusivamente a la configuración de los tipos penales establecidos en el Código penal; ya que existen otros delitos contra la Hacienda Pública tipificados en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, LESIA¹³², como son el contrabando de mercaderías (art. 15 LESIA)¹³³, defraudación de la renta de aduanas (art. 22 LESIA), ocultamiento, falsificación o destrucción de Información (art. 23 LESIA), delitos informáticos (art. 24 LESIA), casos especiales de cohecho que comprende el cohecho pasivo (art. 25 LESIA) y el cohecho activo (art. 26 LESIA).

¹³² Esta ley no es exclusivamente penal, sino una que establece un régimen especial relativo a las diversas infracciones de carácter aduanero, clasificadas en infracciones administrativas, infracciones tributarias e infracciones penales; asimismo regula el procedimiento para la sanción de las referidas infracciones, incluyendo un régimen de recursos administrativos, para que los afectados puedan impugnar las decisiones de las autoridades competentes, mediante los recursos, formas y plazos que establece dicha ley.

¹³³ El tipo penal básico dice: “Art. 15.- Constituyen delito de contrabando de mercaderías las acciones u omisiones previstas en esta Ley y por las cuales, la importación o exportación de mercancías se sustraen de la correspondiente intervención aduanera y produzcan o puedan producir perjuicios económicos a la Hacienda Pública o evadir los controles sanitarios o de otra índole que se hubieran establecido legalmente.” Luego, en la misma disposición se enumeran 13 modalidades de acción, según las letras del alfabeto desde la a, hasta la m, desde el clásico ingreso al país o la salida del mismo eludiendo los controles aduaneros, pasando por la tenencia o el comercio ilegítimos de productos estancados o de importación o de exportación prohibidas, incluyendo gas licuado de petróleo; hasta la introducción de mercancías gravadas al territorio nacional o la salida del mismo por lugares no habilitados legalmente para ello, etc.

En el Derecho alemán, los delitos contra la Hacienda Pública tienen un doble tratamiento. Por una parte La Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*), que se abrevia AO, en su octava parte establece las “Disposiciones penales y sobre multas”. Entre ellas están los §§ 369 a 376 que regulan los delitos tributarios, mientras que los §§ 377 a 384 establecen las infracciones tributarias administrativas; ambos ilícitos referidos a los ingresos tributarios. El resto de leyes tributarias, para la protección penal remiten a estas disposiciones de la AO.¹³⁴

Por otra parte, el delito denominado Estafa de subvenciones, que según la legislación comparada y una parte de la doctrina es un delito tributario que lesiona la Hacienda Pública por el lado del gasto, se encuentra tipificado en el § 264 del Código penal alemán, pero como parte de los delitos relativos a la Estafa y Deslealtad regulados en la sección vigesimosegunda del referido código y, por ende, no es considerado por la legislación alemana como un delito tributario sino como un delito contra el patrimonio del Estado.¹³⁵

Según el § 369 AO, son delitos tributarios:

1º Los hechos punibles con arreglo a las leyes tributarias.

¹³⁴ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 135, 147 y 148, quien, respecto de la legislación alemana, explica que el criterio para diferenciar los delitos tributarios de las infracciones administrativas es la forma de culpabilidad con que se cometen unos y otros; los primeros tienen que ser dolosos, no hay delitos tributarios imprudentes, mientras que la reducción ilícita de impuestos, por *imprudencia grave*, es una infracción administrativa (§ 378 AO) sancionada por la Administración Tributaria, aunque también pueden haber infracciones tributarias administrativas que admiten la forma dolosa e imprudente como es el caso de la infracción denominada “puesta en peligro de impuestos” (§ 379 AO).

¹³⁵ Vid. Código penal alemán del 15 de mayo de 1871, con reforma del 31 de enero de 1998, versión traducida por la profesora Claudia López Díaz, publicada bajo el título *Strafgesetzbuch*, 32a., edición, Deutscher Taschenbuch Verlag, C. H. Beck, Munich, 1998, https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/obrasjuridicas/oj_20080609_13.pdf, acceso el 2 de noviembre de 2016.

2º El contrabando.

3º La falsificación de efectos timbrados y su preparación, cuando aquéllos sean de carácter fiscal;

4º El encubrimiento de una persona que haya cometido uno de los hechos señalados en los números 1º a 3º.¹³⁶

El delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en el § 370(1) AO, de la manera siguiente:

(1) Será castigado con pena de privación de libertad de hasta cinco años o pena pecuniaria:

1º quien comunique a las autoridades financieras o de otra clase datos inexactos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes;¹³⁷

2º quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos tributariamente relevantes; o

3º quien infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar,

reduciendo con ello los impuestos u obteniendo para sí o para otro, ventajas tributarias ilegítimas [sic].¹³⁸

¹³⁶ Ordenanza Tributaria Alemana (1977), traducción y notas por Carlos Palao Taboada, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980, 232.

¹³⁷ Los hechos incorrectos o incompletos expresados en una declaración, con relevancia tributaria, según la jurisprudencia alemana, no son sólo los referidos a la existencia y cuantía del tributo a pagar sino también los que puedan impedir o postergar en el tiempo, total o parcialmente, su ejecución. Comete este delito no sólo quien omite en su declaración ingresos o dividendos sujetos al impuesto sobre la renta o expresa datos falsos para beneficiarse de una bonificación, sino también quien obtiene una postergación basado en falsa declaración de su situación financiera; quien también mediante declaración falsa consigue una condonación de la deuda; o quien pretende impedir su ejecución mediante una declaración falsa de los bienes que conforman su patrimonio. Al respecto cf. Eva María Cordero González, "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", *Crónica Tributaria*, no. 123 (2007): 73.

¹³⁸ Ordenanza Tributaria Alemana (1977), 232-233.

En el numeral 2 de dicho párrafo se establece que la tentativa de este delito es punible; en el numeral 3 se tipifican varias modalidades agravadas, al decir:

(3) En casos de especial gravedad, la pena será de privación de libertad de seis meses a diez años. Existe, por regla general, un caso de especial gravedad cuando el autor

1º en su exclusivo interés y en gran cuantía reduzca impuestos u obtenga ventajas tributarias ilegítimas;

2º abuse de sus facultades o de su posición como funcionario;

3º se beneficie de la cooperación de un funcionario que abuse de sus facultades o de su posición; o

4º utilizando falsos justificantes reiteradamente reduzca impuestos u obtenga ventajas tributarias ilegítimas.¹³⁹

Puede apreciarse que el delito de defraudación tributaria tipificado en la Ordenanza Tributaria Alemana, tanto en el tipo básico como en el agravado, comprende varias modalidades de conductas cuyo resultado puede ser o bien la reducción de impuestos a pagar o la obtención de ventajas tributarias. Es decir, por defraudación en la legislación penal alemana se entiende no sólo las conductas fraudulentas que conllevan a la reducción de las deudas tributarias sino también las que dan lugar a obtener ventajas tributarias.¹⁴⁰

En el art. 370-A de la AO se tipifica el delito denominando “Defraudación tributaria profesional o en banda”¹⁴¹, de la manera siguiente:

¹³⁹ Ib., 233.

¹⁴⁰ Modelo en el que se inspira el tipo penal de defraudación fiscal del Código penal español, como adelante se verá.

¹⁴¹ Reforma a la Ordenanza Tributaria, en virtud del artículo 17 de la Quinta Ley para la modificación de la Ley reguladora de la formación de los funcionarios de la administración

Con privación de libertad de uno a diez años será penado quien en los casos del art. 370,

1.- profesionalmente o

2.- como miembro de una banda dedicada a cometer continuamente tales hechos, redujere impuestos en gran medida u obtuviere, para sí o para otro, ventajas tributarias no justificadas. En casos menos graves la pena será de privación de libertad de tres meses a cinco años. Un caso menos grave se presentará especialmente cuando se hubieren cumplido los presupuestos del art. 371.¹⁴²

En España, el Código penal trata en un solo capítulo los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, comprendiendo los tipos penales de defraudación tributaria (art. 305), defraudación tributaria agravada (art. 305-Bis), fraude a los presupuestos de la Unión Europea (art. 306), fraude a la seguridad social (art. 307), fraude a la seguridad social agravada (art. 307-Bis), el disfrute indebido de beneficios de la seguridad social (art. 307-Ter), la obtención fraudulenta de subvenciones (art. 308) y el llamado delito contable (art. 310).

La defraudación tributaria (art. 305) a su vez incluye varias modalidades de acción: a) Elusión de pago de tributos; b) Elusión de cantidades retenidas o que debieron retenerse; c) Elusión del pago de ingresos a cuenta; d) Obtención indebida de devoluciones; e) Disfrute indebido de beneficios fiscales.¹⁴³

tributaria y de otras normas tributarias, de 27 de julio de 2002, vid. al respecto, Cordero González, "El delito fiscal", 86, n. 75.

¹⁴² Vid. Tiedemann *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 522-523. El art. 371 AO, regula la "Autodenuncia en la defraudación tributaria".

¹⁴³ Javier Boix Reig y Javier Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2000), 54, plantean que la acción típica de este tipo penal contiene tres modalidades: a) la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen

Debe tenerse en cuenta que desde 1985, cuando en el Código penal español apareció por primera vez, como título independiente, el referido a los “Delitos contra la Hacienda Pública”, esta categoría se consideraba abarcadora del delito fiscal propiamente dicho, el delito relativo a subvenciones y el llamado delito contable.¹⁴⁴ Es decir, en la legislación penal de España, el delito fiscal o defraudación tributaria, desde su origen, no fue equiparado al concepto de delitos contra la Hacienda Pública sino que fue solamente uno de los tipos penales comprendidos en esa categoría.

En Argentina los delitos contra la Hacienda Pública se encuentran tipificados en la Ley 24.769, del 19 de diciembre de 1996, titulada Régimen Penal Tributario y conocida como Ley Penal Tributaria y Previsional o Ley Penal Tributaria, cuya última reforma se produjo mediante la Ley 26.735, de 22 de diciembre de 2011, publicada en el Boletín Oficial de 28 de diciembre de ese año, y vigente desde el 11 de enero de 2012¹⁴⁵. Dicha ley se estructura en cinco títulos: I. Delitos tributarios; II. Delitos relativos a los recursos de la seguridad social; III. Delitos fiscales comunes; IV. Disposiciones generales, y V. De los procedimientos administrativo y penal.

En el primero, están comprendidos los tipos penales de evasión simple (art. 1º), evasión agravada (art. 2º), aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º), obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4º); y apropiación

debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; b) la obtención indebida de devoluciones; y c) el disfrute indebido de beneficios fiscales.

¹⁴⁴ El título “Delitos contra la Hacienda Pública” fue introducido al Código penal español de 1973, mediante la Ley Orgánica 2/1985, del 29 de abril de ese año y desde entonces se considera una categoría extensa. Al respecto vid. Joaquín del Pozo, “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y Ley General Tributaria”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, dirección de Miguel Bajo Fernández, coordinación de Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007), 173.

¹⁴⁵ Cf. Jorge Enrique Haddad, *Ley penal tributaria comentada*, 7a edición (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013), 103.

indebida de tributos (art. 6º); en el segundo están los delitos de evasión simple (art. 7º), evasión agravada (art. 8º) y apropiación indebida de recursos de la seguridad social (art. 9º); en el tercero se encuentran los delitos de insolvencia fiscal fraudulenta (art.10º), simulación dolosa de pago (art. 11º) y alteración dolosa de registros (art. 12º). Los otros dos títulos regulan aspectos generales y procedimentales.

Se observa que el legislador argentino establece un régimen similar al español, pues trata de manera conjunta los delitos tributarios y los delitos contra la seguridad social; pero a diferencia del español, el régimen penal tributario argentino no se hace en el Código penal, sino en una ley especial. En este sentido, la legislación penal argentina se parece, pero sólo en parte a la alemana, porque su régimen penal tributario se encuentra regulado en una ley especial; sin embargo, la alemana es una ordenanza general en materia tributaria, mientras que la de Argentina es una ley penal especial que abarca tanto los delitos tributarios como aquellos contra la seguridad social.

La equiparación del tipo penal de defraudación tributaria o fiscal con los delitos relativos a la Hacienda Pública que aparece en el Código penal de El Salvador, no se encuentra en la Ordenanza Tributaria Alemana, ni en el Código penal alemán; tampoco está en el Código penal español, ni en la Ley Penal Tributaria de Argentina.

En Alemania, la defraudación tributaria regulada en la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), es un tipo penal con varias conductas; y, a su vez, es uno más de varios delitos tributarios dentro de los cuales está el Contrabando¹⁴⁶

¹⁴⁶ En Alemania no existe un Derecho penal aduanero especial. La AO en su artículo 3, párrafo 1, oración 3, califica como tributos, en el sentido de dicha ordenanza, a los derechos aduaneros y a los anteriormente llamados derechos compensatorios a la importación de la

y la Estafa de subvenciones, con la particularidad de que éste se encuentra tipificado en el § 264 del Código penal como parte de los delitos de Estafa y deslealtad.

En España además del tipo penal nuclear que es la defraudación tributaria, se tipifican otros delitos tributarios autónomos en el Código penal; en la legislación penal tributaria y previsional de Argentina se incluye tanto a los delitos tributarios, a los relativos a la seguridad social y los llamados delitos fiscales comunes, con delitos autónomos en cada una de esas categorías, pero no incluye un tipo penal con el *nomen iuris* de defraudación fiscal.

Según lo antes relacionado, en cuanto a la legislación comparada, no puede sostenerse que el tipo penal de defraudación al Fisco sea equiparable a los delitos contra la Hacienda Pública, ya que estos son un conjunto de delitos dentro de los cuales la defraudación es uno más, aunque con diferentes comportamientos o modalidades de conducta.

Consecuentemente, la equiparación que el Código penal salvadoreño hace de los delitos relativos a la Hacienda Pública con el tipo penal de defraudación al Fisco, no tiene sustento en la legislación comparada, al menos en lo que corresponde a la legislación penal alemana, española y argentina, en las que tal equiparación no existe.

Doctrinariamente tampoco se encuentran referencias, tesis o criterios que asimilen los delitos contra la Hacienda Pública al delito de defraudación tributaria. Lo único que se pudo detectar es que a inicios de los años

Unión Europea o derechos aduaneros agrarios desde 1996. Es por este motivo que las disposiciones penales y sobre infracciones administrativas previstas en el art. 370 y ss. AO, son aplicables a las defraudaciones aduaneras. Al respecto cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 132.

noventa, del siglo pasado, una autora española, refiriéndose al tipo penal del art. 349 del Código penal español de 1973, lo denominó “Delito contra la Hacienda Pública”¹⁴⁷, artículo modificado mediante la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, en el que aparece por primera vez en dicho código un título dedicado exclusivamente a los “delitos contra la Hacienda Pública”.¹⁴⁸

En conclusión, conforme a la doctrina y la legislación comparada, los delitos relativos a la Hacienda Pública y el tipo penal de defraudación al Fisco, son conceptos diferentes; el primero se refiere a un conjunto de delitos dentro del cual se encuentra el segundo.

Por lo tanto, desde la perspectiva de la legislación y la doctrina comparada, es errónea la equiparación que el legislador salvadoreño hace del tipo penal de defraudación al Fisco con los delitos relativos a la Hacienda Pública, aunque también puede considerarse sencillamente como una peculiar clasificación legal, sustentada en la soberana potestad legislativa del Estado.

Ahora bien, debe aclararse que en el Código penal salvadoreño, en el capítulo de los delitos relativos a la Hacienda Pública, los tres principales tipos penales ahí tipificados, como son evasión de impuestos (art. 249-A), apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias (art. 250) y reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos (art.250-A), conforme a la legislación comparada, en particular la española y alemana, son modalidades del tipo genérico de defraudación tributaria, por lo

¹⁴⁷ Vid. De Vicente Martínez, “Delito fiscal”, 870, denominación que no tuvo trascendencia teórica alguna.

¹⁴⁸ Ese art. 349 del CP español de 1973, reformado en 1985, introdujo tres modalidades delictivas: conductas defraudatorias a la Hacienda Pública, fraude de subvenciones y el llamado “delito contable”, lo que a su vez constituyen la estructura básica de los tipos penales que luego quedaron regulados en el Código penal de 1995. Al respecto, cf. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 19.

que, en principio, abarcar estos tres tipos autónomos en el concepto defraudación al Fisco, es jurídicamente correcto.

La diferencia con el Código penal de España y la Ordenanza Tributaria alemana, es que en ambas además de la defraudación tributaria, se tipifican otros delitos tributarios o contra la Hacienda Pública, lo que no ocurre en el Código penal salvadoreño; es decir, fuera de los tipos penales enunciados como defraudación al Fisco en el art. 249 CP, no hay otros delitos contra el referido bien jurídico, aunque sí hay otros delitos contra la Hacienda Pública pero están regulados en la Ley Especial Sobre Infracciones Aduaneras.

Otra diferencia de la defraudación tributaria del Código penal salvadoreño, con respecto a la legislación alemana y española, es que dentro de esa categoría comprende los subtipos penales de falsificaciones documentales (art. 283, inc. 3º y 4º; art. 284, inc. 3º y 4º; y 287 inc. 2º, 3º y 4º CP), que, como se verá adelante, no son propiamente delitos tributarios. La incorporación de estos últimos subtipos penales, vuelve imprecisa a la categoría de defraudación al Fisco regulada en el art. 249 CP salvadoreño.

En todo caso, lo que sí sigue siendo incorrecto conforme a la doctrina y a la legislación comparada, es asimilar la categoría de delitos contra la Hacienda Pública al tipo penal de defraudación tributaria, como aparece en el Código penal salvadoreño, al menos de manera tácita por lo dispuesto en el art. 249 CP, antes referido.

2. El bien jurídico o bienes jurídicos protegidos en el delito de defraudación al Fisco regulado en el Código penal salvadoreño vigente

Pese a que el concepto de bien jurídico es la piedra angular del derecho penal contemporáneo, sobre el mismo no existe una definición unánimemente aceptada, su contenido no ha podido concretarse “de modo que pudiera ofrecer una delimitación jurídicamente fundada y satisfactoria por su contenido”.¹⁴⁹

Igualmente no existe consenso acerca de cuál es la función de esta categoría que ha tenido una evolución desde su original significado como objeto de protección elegido por la ley penal (Birnbbaum) a partir de la cual el bien jurídico sirve como medio de interpretación teleológica, a la concepción del funcionalismo teleológico, según la cual esta categoría es un criterio de política criminal que le permite seleccionar las conductas que pueden penalizarse y las que no.¹⁵⁰

Por su parte las posturas del funcionalismo normativista restan valor al bien jurídico, al sostener que el Derecho penal no tiene como finalidad la protección de valores, bienes jurídicos, derechos o intereses de los individuos, sino la confirmación de la vigencia de la norma o el cumplimiento de las expectativas sociales.¹⁵¹

¹⁴⁹ Claus Roxin, *Derecho penal. Parte General*, t. I, 54, cit. por Spinka, Roberto Emilio. *Derecho penal tributario y previsional* (Buenos Aires: Astrea, 2007), 51. Para una exposición del desarrollo histórico y las diversas construcciones de la escuelas jurídico penales sobre el concepto de bien jurídico, vid. Baza de La Fuente, “El delito fiscal”, 82-109.

¹⁵⁰ Al respecto cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 51.

¹⁵¹ Vid. Enrique Peñaranda Ramos, “Sobre la influencia del funcionalismo y la teoría de sistemas en las actuales concepciones de la pena y del concepto de delito”, *Doxa*, no. 23 (2000), 292-300, donde el autor explica que según Jakobs, el derecho penal no tiene como misión evitar lesiones a los bienes jurídicos, sino confirmar la vigencia de la norma; explicación similar, siguiendo el pensamiento de Jakobs sobre el bien jurídico protegido,

El bien jurídico protegido no aparece expresamente mencionado en la descripción típica de cada delito; por ello en la doctrina jurídico penal se afirma que aquél no forma parte del tipo penal; no obstante, constituye la base fundamental sobre la que se construyen los tipos penales.¹⁵² Por tal razón, en el presente análisis de la tipicidad de los delitos tributarios, el primer elemento a considerar será el bien jurídico protegido.

El tipo penal de defraudación tributaria regulado en el § 370, numeral 1, de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO) está conformado por varias conductas: 1º quien comunique a las autoridades financieras o de otra clase datos inexactos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes; 2º quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos tributariamente relevantes; o 3º quien infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar, reduciendo con ello los impuestos u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas.

hacen Virgolini y Silvestroni, *Derecho penal tributario*, 52; vid. también Manuel José Arias Eibe, “Funcionalismo penal moderado o teleológico-valorativo versus funcionalismo normativo o radical”, *Cuadernos de Filosofía de Derecho*, no. 29 (2006), 445, quien sostiene que Jakobs funcionaliza todos los conceptos jurídico-penales al que considera el fin último del Derecho penal, como es la prevención general positiva.

¹⁵² Vid. Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal*, t. III (Buenos Aires: Ediar, 1981), 223, quien sostiene: “El tipo penal *pertenece a la ley, está en la ley y es ley*, pero ni el bien jurídico ni la norma pertenecen a la ley y por consiguiente tampoco al tipo”. En la misma línea Claudio R. Navas Rial, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”, en *Derecho penal tributario. Tomo I*, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, coords. (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 131; en términos similares, siguiendo a Zaffaroni, Medrano, “Delitos tributarios”, 16; o, como lo afirman Juan Bustos y Hernán Hormazábal: “En la interpretación de la norma penal los bienes jurídicos tienen una función básica. El proceso de interpretación de una norma penal ha de hacerse desde el bien jurídico protegido por dicha norma. De este modo, para establecer si la conducta concreta ocurrida en el mundo social tiene significación jurídico-penal es necesario valorarla desde el bien jurídico protegido por la norma de que se trata”, Juan J. Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malaré, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. I, 1ª ed. (Madrid: TROTТА, 1997), cit. por José Urquiza Olaechea, “El bien jurídico”, *Cathedra – Espiritu del Derecho* 2, año 2, mayo, 1998, http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/cathedra/1998_n3/el_bi_jur.htm, acceso el 16 de noviembre de 2016.

El bien jurídico protegido que con mayor frecuencia señala la doctrina alemana es la recaudación tributaria completa y oportuna como interés público; o la pretensión del Fisco de una recaudación en tales condiciones. No obstante, también se menciona como bien jurídico los deberes de colaboración del obligado tributario, así como los fines económicos y político-sociales implícitos en la recaudación impositiva.¹⁵³

Según la interpretación de otros autores, en la doctrina alemana existen dos agrupaciones o bloques en cuanto a la definición del bien jurídico protegido en el § 370 AO, uno que postula la existencia de un único bien jurídico y otro que plantea la concurrencia o vinculación de dos bienes jurídicos. En el primer grupo se ubica la corriente mayoritaria para la cual el bien jurídico protegido es el interés en la puntual y completa recaudación tributaria.¹⁵⁴

En el segundo grupo, sus principales exponentes son Dannecker y Bürguer, ambos plantean que el bien jurídico protegido surge de la unión de diversos intereses; Dannecker conjuga la completa y puntual recaudación tributaria con el sistema tributario¹⁵⁵, mientras que Bürguer¹⁵⁶ relaciona la igualdad en la

¹⁵³ Al respecto cf. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 138. En el mismo sentido, se afirma “En la doctrina alemana se ha impuesto una tesis que ve el bien jurídico protegido en «el interés público a la recaudación completa y dentro del plazo de cada impuesto individual»”, vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 58, 1998, 278, n. 50. No obstante, hay quienes afirman que la tesis patrimonial, es decir, la que considera que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, es la que domina en la doctrina y en la jurisprudencia alemana con relación al delito de defraudación tributaria, tipificado en el § 370 AO, al respecto vid. Carlos Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico*, 619; él mismo “El delito de defraudación tributaria”, *Revista Penal*, no. 1 (1998): 56.

¹⁵⁴ Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308, quien ahí mismo advierte que dentro de ese primer grupo hay diferentes tesis y cada una de ellas limita el bien jurídico protegido en un concreto interés.

¹⁵⁵ Se plantea entonces que el concepto de bien jurídico debe ser entendido a partir de combinar tanto el elemento recaudatorio (relacionado con los intereses financieros del Estado), como el concepto de sistema impositivo. La suma de estos dos intereses permite comprender tanto el papel económico-financiero del tributo como el papel de instrumento de

distribución de la carga tributaria y la puntual y completa recaudación fiscal.¹⁵⁷

En la doctrina española, resumidamente, han existido cuatro corrientes sobre el bien jurídico de la defraudación fiscal y de los delitos contra la Hacienda Pública en general.¹⁵⁸ La primera, partiendo de que el ilícito penal y el ilícito administrativo son diferentes porque el primero lesiona intereses vitales, mientras el segundo afecta intereses de la Administración, sostiene que los delitos tributarios carecen de bien jurídico protegido porque se trata de delitos puramente formales desconectados de comportamientos socialmente reprochables.¹⁵⁹

política social y económica dirigido a la obtención de fines o tareas estatales, cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 304.

¹⁵⁶ Según este autor, la defraudación tributaria puede entenderse como una afectación a la igualdad de la carga tributaria puesto que el autor con la realización del delito se sustrae del ordenamiento tributario, debilitando el sistema fiscal y con ello la igualdad en el reparto de la carga impositiva al obtener una ventaja económica. Sumado a lo anterior, plantea que a la igualdad en el reparto de la carga tributaria se le debe sumar el elemento de la completa y puntual recaudación tributaria referida por Dannecker, vid. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 305.

¹⁵⁷ Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308. Para una perspectiva diferente sobre las diferentes concepciones construidas en la doctrina española o asimiladas por ésta de la doctrina alemana o italiana, vid. Baza de La Fuente, “El delito fiscal”, 109-135, quien expone que en diferentes momentos históricos, como bien jurídico protegido por el delito fiscal se ha señalado a la fe pública, el deber de lealtad al Estado, el patrimonio individual, el Erario público o patrimonio estatal, instituciones del Derecho financiero como el crédito de la Hacienda Pública y la función tributaria en sus variadas manifestaciones.

¹⁵⁸ Lejos de considerar que existe unidad del bien jurídico protegido en todos estos delitos, hay autores que plantean, según la redacción de los tipos penales contra la Hacienda Pública contemplados en el Código penal español, que existe una gran dificultad de armonización del bien jurídico protegido en todos ellos, lo que se complica aún más por estar regulados en un mismo capítulo con los delitos relativos a la seguridad social; al respecto, cf. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 29.

¹⁵⁹ Cf. Arturo García Tizón, “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, dirección de Miguel Bajo Fernández, coordinación de Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007), 163-164; en la misma línea Medrano, “Delitos tributarios”, 22, quien expresa que a partir de esta concepción hay quienes sostienen que convertir estas infracciones tributarias en delitos no es más que el camino más fácil que el Estado impone para cobrar sus deudas, lo que equivaldría a imponer la

En esa tesis que niega a los delitos tributarios la existencia de un injusto substancial y los reputa como meras desobediencias a mandatos y prohibiciones legales, se inscribe el planteamiento a inicios de los noventa de Quintano Ripollés para quien:

(...) en las infracciones de tipo fiscal se vulneran sólo las normas que disciplinan las fuentes de enriquecimiento del Erario público, pero dichas normas tiene un carácter meramente artificioso (...); el Erario público no puede ser el bien jurídico protegido (...), pues a diferencia de lo que sucede en la infracciones patrimoniales de apoderamiento, a las fiscales les falta «la más sustancial premisa material y jurídica» (...) en ellas no hay sustracción ni apoderamiento de bienes, pues éstos no han sido incorporados al Erario, por lo que no han pasado de ser aun una mera expectativa.¹⁶⁰

prisión por deudas y permitir la existencia de delitos sin un injusto material. Esta tesis en el ámbito del Derecho administrativo fue sostenida por García de Enterría, para quien las sanciones tributarias pertenecen a lo que él, en contraste con las sanciones de protección del orden general, denomina «sanciones de autoprotección» que consisten en una «potestad doméstica, volcada a la propia protección más que a otros fines sociales generales, con efectos sólo frente a quienes están directamente en relación con su organización y funcionamiento, y no contra los ciudadanos en abstracto», vid. García de Enterría, *El problema jurídico de las sanciones administrativas*, 399-403 y *Curso de Derecho Administrativo*, II, 152 y ss., cit. por Luis Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*. Zaragoza: Editorial Trivium, 1990, 47-48, n. 149, quien descalifica esta posición debido a que la doctrina mayoritaria ha reconocido una identidad material entre el ilícito penal y el administrativo. Para una explicación de que dicha distinción sustancial, ontológica o cualitativa entre delito e infracción administrativa proviene de autores de la Escuela Clásica como Carmignani, Carrara y Goldschmidt, cada cual con diversas fundamentaciones o matices de las mismas, así como algunos autores argentinos modernos que se adhieren a la misma como Nuñez, pero que la mayoría de la doctrina la rechaza por medio de diferentes argumentos, y sostiene que la diferencia entre delito y contravención es sólo cuantitativa o de grado, expresada por la pena, citando entre los autores argentinos que se incluyen en esta última tesis a Rivarola, González Roura, Moreno, Soler, Peco, Ramos, Aftalión, Jiménez de Asúa y en la doctrina italiana Florian, Ferri y Viazzi, vid. Horacio A. García Belsunce, *Derecho tributario penal* (Buenos Aires, Depalma, 1985), 65-78, donde el autor toma postura por esta segunda tesis a partir de la cual sostiene la naturaleza penal y no administrativa del ilícito tributario.

¹⁶⁰ Vid. A. Quintano Ripollés, cit. por Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 47, n.149. Esta es una tesis que según la mayoría de autores está ampliamente superada, pues la doctrina contemporánea es conteste en identificar a la Hacienda Pública como el

Este planteamiento doctrinario que pretende encontrar una diferencia ontológica entre el ilícito penal y el administrativo, se relaciona con el problema que enfrentan los códigos penales de corte liberal no intervencionista, en los que la concepción de delito se circunscribe a los comportamientos lesivos de intereses individuales como la propiedad privada, o a la organización del Estado, por lo que les resulta sumamente complicado incorporar en su texto a los delitos tributarios que pretende tutelar intereses supraindividuales.¹⁶¹

La segunda tesis sobre el bien jurídico tutelado está conformada por quienes consideran que estos delitos son de carácter económico por tratarse de conductas que afectan o ponen en peligro el orden socioeconómico. En consecuencia el bien jurídico protegido es el orden socioeconómico.¹⁶²

La tercera corriente sostiene que el bien jurídico es la Hacienda Pública pero en diversos aspectos como la potestad tributaria estatal, el deber de colaboración de los contribuyentes, el correcto desarrollo de la función tributaria o del sistema fiscal, la obligación tributaria y el derecho subjetivo de crédito del Estado.¹⁶³

bien jurídico protegido por los delitos tributarios, e incluso dicho bien jurídico se presenta como la condición necesaria para la garantía y ejercicio efectivo de los derechos individuales y colectivos, en la medida que éstos necesitan de recursos económicos estatales para su cumplimiento. Al respecto vid. Ricardo Echavarría Ramírez, "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español", *revista electrónica de ciencia penal y criminología*, n. 16 (2014): 7-11.

¹⁶¹ Cf. Esteban Righi, *Derecho penal económico comparado*, (Madrid: Edersa, 1991), cit. por Vicente Oscar Díaz, *Ilícitos tributarios. Perspectivas jurídica y económica* (Buenos Aires: Astrea, 2006), 79.

¹⁶² Cf. García Tizón, "El bien jurídico protegido", 163-164.

¹⁶³ *Ib.*

La cuarta tendencia considera que el bien jurídico es el Fisco en su dimensión patrimonial¹⁶⁴; para los autores de esta corriente la protección penal no es sólo de la recaudación sino de otros aspectos como: el Erario en la medida que la lesión al mismo afecta a toda una política económica y social justa (M. Bajo); intereses patrimoniales supraindividuales y el propio orden económico (Martínez Pérez); el patrimonio del Fisco asociado a la función del tributo en un Estado de Derecho (Boix-Mira); la función del tributo o la actividad dinámica de la Hacienda Pública en el Estado Social y Democrático de Derecho (Arroyo).¹⁶⁵

Martínez-Buján considera que todos estos delitos tipificados en el Código penal español, tienen en común un bien jurídico genérico o “categorial” que es “el correcto funcionamiento de la Hacienda Pública”, en su doble vertiente de recaudación de ingresos y ejecución del gasto público, planteamiento que hace a partir del art. 31, ordinal 1º, de la Constitución española que establece el deber de todos los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos y al derecho de la ciudadanía de tener un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad y progresividad.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Según esta tesis atribuida en España a Rodríguez Devesa, lo protegido en los delitos tributarios es el patrimonio, de lo que surge una equiparación entre esos delitos y los que atentan contra la propiedad. De las críticas más fuertes a esta tesis destaca la que señala que esa perspectiva podría convalidar la prisión por deudas, puesto que: “Si lo que se protege es un patrimonio en ese caso el Estado no es sino otra persona más, debe quedar sometido a todos los riesgos patrimoniales en sus relaciones con otras personas. Las deudas en sí no fundamentan la intervención punitiva, que sería abusiva y llevaría a la prisión por deudas. No puede erigirse en bien jurídico. Se trataría de un abuso que chocaría con los principios de un Estado social y democrático de Derecho”, vid. Javier Boix Reig y Juan Bustos Ramírez, *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales* (Madrid: Tecnos, 1987), 18-20, cit. por Navas Rial, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario”, 146-147.

¹⁶⁵ *Ibid.* Otros autores españoles que, según Martínez-Buján, se inscriben en esta corriente patrimonialista son Córdova, R. Mourullo, Ayala, Morales, Terradillos, Octavio de Toledo, Queralt y Muñoz Conde. Vid. Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

¹⁶⁶ Cf. Carlos Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª edición (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2015), 614-615.

Con lo desarrollado hasta aquí, puede afirmarse que para la doctrina española, la Hacienda Pública, en su doble función de ingresos y gastos, es el bien jurídico protegido generalmente aceptado para el conjunto de los delitos tributarios.¹⁶⁷ Sin embargo, en lo que atañe a la determinación del bien jurídico para cada tipo penal, algunos autores identifican uno más específico, como es la recaudación tributaria, en el fraude fiscal propiamente; la función tributaria, en el llamado delito contable; y el gasto público en el fraude de subvenciones, tres delitos tributarios tipificados en el Código penal español.¹⁶⁸

En síntesis, la mayoría de autores sostiene que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública y otro sector de la doctrina, con menos exponentes, plantea que es la función del tributo o las funciones tributarias, de donde se deriva que existen dos corrientes principales: la patrimonialista y la funcionalista, contrapuestas entre sí.¹⁶⁹

Para Ferré Olivé, la mayoría de los autores que supuestamente se adhieren a una u otra de estas corrientes, en realidad sostienen planteamientos

¹⁶⁷ Al respecto vid. Francisco Muñoz Conde *Derecho penal. Parte especial*. 19ª ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2013), 964; Berdugo, “Consideraciones sobre el delito fiscal”, 73; Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 14-15, en donde explica que Pérez Royo, siguiendo al tributarista Saínz de Bujanda, que identifica como un elemento central de la Hacienda Pública a la actividad financiera consistente en ingresos y gastos, plantea que la Hacienda Pública en su actividad de ingresos es el bien jurídico protegido en la defraudación tributaria y el delito contable, mientras que la actividad del gasto es el bien jurídico protegido por el delito de fraude de subvenciones.

¹⁶⁸ Cf. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 964-965 quien ahí mismo parte de la premisa de que los delitos contra la Hacienda Pública, en conjunto, tiene como bien jurídico protegido a la funcionalidad de la misma en su doble vertiente de ingreso y gasto público.

¹⁶⁹ Estas corrientes son las que se contraponen, en la doctrina española, al momento de determinar el bien jurídico para el tipo penal de defraudación fiscal tipificado en el art. 305 CP español, al respecto vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 617; también Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico”, 11, quien, no obstante, considera que además de la tesis patrimonial hay otras dos: la funcional y la de la función de los tributos.

eclécticos, por lo que esa contraposición es sólo aparente; así, quienes exponían la tesis funcionales las han moderado con elementos patrimoniales, como Pérez Royo y Arroyo Zapatero; por su parte, los adherentes a la corriente patrimonialista, como Martínez-Buján, Octavio de Toledo, Ayala Gómez y Silva Sánchez, no dejan de apreciar elementos funcionales.¹⁷⁰

La primera, corriente mayoritaria, plantea que el bien jurídico es el patrimonio de la Hacienda Pública¹⁷¹; no obstante, tiene sus matices, ya que para otro sector doctrinal es la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público (Boix, Muñoz Conde, Morales Prats)¹⁷²; es decir, se trata de una concepción dinámica, que pretende proteger la actividad económico-financiera del

¹⁷⁰ Vid. Juan Carlos Ferré Olivé, “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, *Revista jurídica e sistema criminal* 11, no.6 (2014): 13-14.

¹⁷¹ Cf. Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, 18-19, para quienes cualquier otro interés u objeto de protección quedan en un segundo plano, siendo el bien jurídico directamente protegido “el patrimonio de las Haciendas públicas”, en plural porque abarca a la Hacienda estatal, autonómica, foral o local; en el mismo sentido Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 619, quien adopta la tesis patrimonialista, pero la matiza sosteniendo que el bien jurídico protegido es *el interés patrimonial de la Hacienda pública*, reconociendo, no obstante, que dicho bien se concreta en la necesidad de *obtener recursos públicos tributarios* y aun con mayor concreción *en la fase de liquidación de los tributos*. Para Gracia Martín, ya desde inicios de los años noventa, esta tesis patrimonialista no podía seguir siendo llamada mayoritaria, porque para un importante sector de la doctrina española, en la que se incluye él y otros autores como Bacigalupo, Carmen Lamarca, Bustos Ramírez, Boix/Bustos, Pérez Royo, Arroyo Zapatero, Ferré Olivé y Somoza Lennon, “el concepto de patrimonio público, en cuanto bien jurídico, es insuficiente e inapropiado para captar la dimensión de lo injusto específico en los delitos tributarios, incluido, por supuesto, el de defraudación”, cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 50.

¹⁷² Cf. Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 19. En resumen se puede decir que las tesis patrimonialistas se refieren a la protección de intereses patrimoniales supraindividuales, pero con variados enfoques ya que algunos autores enfatizan en el Erario o patrimonio del Estado; otros se inclinan por la recaudación tributaria; y otros por la efectividad del derecho de crédito tributario. En lo que respecta específicamente al Erario o patrimonio estatal, éste estaría conformado por el dinero, valores, créditos, derechos y obligaciones del Fisco; es decir, se trataría de delitos patrimoniales particulares cuya única diferencia sería el titular del bien jurídico, en este caso el Estado y por ende se trata de bienes jurídicos supraindividuales. Vid. al respecto Ferré Olivé, “El bien jurídico protegido”, 10-11.

Estado, particularmente dos de sus procesos fundamentales como son la obtención de recursos financieros, dentro de los que se incluyen pero no son únicos los tributos, y la posterior aplicación de dichos recursos en los pagos y gastos que realiza el Estado para cumplir sus deberes.¹⁷³

Dentro de la corriente patrimonialista, Martínez-Buján plantea que el bien jurídico protegido es el *interés patrimonial de la Hacienda Pública*, concretamente en *obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos*.¹⁷⁴

Algunos autores inscritos en la tesis patrimonialista han tratado de formular con mayor precisión al bien jurídico protegido de manera directa y específica en el delito de defraudación fiscal; así, Octavio de Toledo, coincidiendo con las nociones utilizadas por Martínez-Buján de “patrimonio de la Hacienda pública” y “obtención de recursos tributarios”, concreta el bien jurídico en “la efectividad o satisfacción del derecho al crédito tributario” como aquel que se lesiona de inmediato en el art. 305 CP español.¹⁷⁵

¹⁷³ Cf. Sandro F. Abraldes, “La protección al bien jurídico en la reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional”, en *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*, Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2004), 200-201, quien agrega, citando a Fernando Saínz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero I* (Madrid: 1977), 26, que el concepto Hacienda Pública identificado con la actividad financiera, engloba todo el proceso de actuaciones administrativas orientado a la realización del ciclo “ingreso-gasto” para la aplicación de recursos a la satisfacción de determinadas necesidades públicas”.

¹⁷⁴ Vid. Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico*, 620, autor que ahí mismo critica la propuesta de Octavio de Toledo, quien dentro de esta misma corriente, partiendo de los conceptos de “patrimonio de la Hacienda Pública” y “obtención de recursos públicos tributarios”, concreta el bien jurídico protegido del delito de defraudación fiscal, en la “efectividad del derecho de crédito tributario”, como el que resulta inmediatamente lesionado. Para Martínez-Buján, ese bien jurídico corresponde a otro tipo penal, no a la defraudación tributaria, como se explica adelante.

¹⁷⁵ Vid. Emilio Octavio de Toledo y Ubieto, “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas públicas”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, dir. y coord. Emilio Octavio de Toledo y Ubieto (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009), 82-87; también cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 620. Para este autor, esta

Ayala Gómez, a partir de la relación que existe entre los artículos 305 y 257-2 (Alzamiento de bienes) del CP español, como delitos contra la Hacienda Pública con un mismo interés patrimonial pero protegido por cada uno de manera diferente en función de la *fase de la vida del tributo*, recaudación o liquidación, en que se lesiona dicho bien o interés, define al bien jurídico como “el interés patrimonial de la Hacienda que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago del ingreso esperado”.¹⁷⁶

Entre los argumentos que se esgrimen en contra de la tesis del patrimonio del Erario público como bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública, se dice que éste es insuficiente para abarcar toda la magnitud del injusto específico de tales delitos; no es posible identificar en ellos un injusto concreto y diferenciado, ya que no se logra diferenciar del patrimonio privado.¹⁷⁷

definición no es muy precisa porque la efectividad del crédito tributario es el bien jurídico de otro tipo penal contra la Hacienda pública llamado “alzamiento de bienes frente a la Hacienda pública” tipificado en el art. 257-2 CP español.

¹⁷⁶ Vid. Ayala Gómez, “Delitos de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda”, *L.H. Ruiz Antón*, Valencia, 2004, 106 y ss., cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 620-621. Sobre esta definición, Martínez-Buján comenta que no es necesario realizar una descripción tan detallada, ya que en resumen lo que pretende describirse son las diversas facultades, potestades y deberes que explican la compleja relación jurídica entre la administración tributaria y el obligado tributario. De hecho, dice que Ayala en una publicación más reciente (Ayala Gómez, “Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, dirección E. Octavio de Toledo, Valencia, 2009, 121), define al bien jurídico de manera similar a la que él (Martínez-Buján) hace, como “el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos”.

¹⁷⁷ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 50-52, quien sustenta estos argumentos en las producciones doctrinarias de varios autores españoles y alemanes, entre ellos Bacigalupo, Carmen Lamarca, Bustos Ramírez, Boix/Bustos, Pérez Royo, Arroyo Zapatero y otros; entre los alemanes especialmente cita a Dannecker.

Por otra parte, se cuestiona que no sólo los delitos tributarios lesionan al Erario público, de manera concreta, sino también otros delitos, en especial aquellos relacionados con la corrupción pública como la malversación de caudales públicos, e igualmente no se cuenta con una fundamentación que justifique la creación de tipos penales especiales limitados exclusivamente a proteger los ingresos tributarios, ya que la Hacienda Pública tiene otros tipos de ingresos que no proceden de los tributos.¹⁷⁸

Otra crítica al patrimonio del Fisco como bien jurídico protegido es que éste hace descansar el injusto del resultado en la realización de un daño o perjuicio económico a la Hacienda Pública, el cual no se produce o es insignificante en las defraudaciones individualmente consideradas con respecto a la magnitud del Erario público.¹⁷⁹

Por su parte, la tesis funcionalista, cuyo primer exponente fue Bricola¹⁸⁰, descarta el patrimonio y sostiene que el bien jurídico protegido es la función o funciones tributarias.¹⁸¹ Esta corriente se divide principalmente en dos

¹⁷⁸ Ib., 52-53, entre ellos los empréstitos, los rendimientos del crédito público, intereses de depósitos bancarios de fondos estatales, donaciones, etc.

¹⁷⁹ Citando al autor alemán Dannecker, afirma: "Las defraudaciones tributarias individuales incluso de cuantiosa proporción, no se traducen en un daño grave a los ingresos tributarios, de modo que (desde esta perspectiva) tienen que valorarse como daños insignificantes". Vid Dannecker, *Steuerhinterziehung*, 186-187, cit. por Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 55.

¹⁸⁰ Este autor lo hizo partiendo del delito de contrabando y extendiéndolo posteriormente a los delitos tributarios: "el contrabando es un delito tributario contra la Administración Pública puesto que daña al Estado en el desarrollo de la función dirigida a la percepción de los tributos", vid. Bricola, E., "L'offesa e Il danno patrimoniale nel delitto di contrabando", *Rivista DirittoFin. Sc. Fin.*, no. 1 (1958): 353, cit. por Baza de la Fuente, "El Delito Fiscal", 130n167.

¹⁸¹ Entre las críticas principales a esta corriente se dice que aceptar la función del tributo, como único objeto de protección, implicaría no poca inseguridad jurídica por la extensa amplitud de sus límites y la consecuente imposibilidad de concretar de manera finita el injusto típico. Vid. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 31; en el mismo sentido Morilla Cuevas et al, siguiendo a Boix Reigh, cf. Morillas Cueva, C. Carmona Salgado, J.J. González Ruz, et al, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial* (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1994), 221, cit. por Navas Rial, *Problemas*

vertientes. La primera es aquella que concibe a la Función tributaria como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos (Pérez Royo)¹⁸², aunque en este tipo penal el bien jurídico específico e inmediato es la recaudación tributaria.¹⁸³

La segunda, acuñada por Gracia Martín, inicialmente sostenía que el bien jurídico era en plural “las funciones del tributo”, tratando de abarcar la relación dialéctica de tales funciones, posición que fue corrigiendo pasando por un planteamiento pluriofensivo conformado por el “patrimonio y los fines de la imposición”¹⁸⁴, hasta llegar a una posición, que él considera no patrimonial ni pluriofensiva, según la cual el bien jurídico protegido es “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”.¹⁸⁵

dogmáticos, 147. Para un planteamiento peculiar según el cual el bien jurídico protegido es el “sistema fiscal como sistema equitativo de cooperación social”, vid. García Tizón, “El bien jurídico protegido”, 169.

¹⁸² Cf. Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

¹⁸³ Cf. Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 618.

¹⁸⁴ Gracia Martín, sin embargo aclara que su “concepción de bien jurídico es radicalmente opuesta a cualquier connotación patrimonialista y dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo”, al respecto vid. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 72-73; él mismo, “La configuración del tipo objetivo”, 278.

¹⁸⁵ Vid. Luis Gracia Martín, cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 618-619; él mismo “El delito de defraudación tributaria”, 56. En efecto, Gracia Martín, expone su tesis de esta manera: “(...) el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarias está constituido por **las funciones del tributo** materializadas en la *efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario*”, vid. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 78, lo destacado en negritas ha sido añadido. Con anterioridad Gracia Martín había planteado que el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria es resultante de la integración de las funciones patrimonial, de justicia y político-económica del tributo, y lo definía como “la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual”, vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 278; es decir, éste autor no afirma que el bien jurídico protegido sea las funciones del tributo, sino que dicho bien jurídico se define a partir de la integración de tales funciones. Ahí mismo, en la nota número 50, Gracia Martín explica que esta definición es cercana a la del autor italiano Delogu, para quien el bien jurídico en los delitos tributarios es “el interés en la recaudación íntegra y tempestiva de

Gracia Martín plantea que para la determinación del bien jurídico protegido es crucial identificar previamente el objeto material protegido porque el menoscabo o afectación de éste se traduce en el resultado típico y éste a su vez constituye la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido.¹⁸⁶

A partir de esa concepción del bien jurídico protegido vinculado al objeto material de protección, para Gracia Martín dicho objeto material, en el tipo penal de defraudación tributaria, cuya lesión materializa la lesión del bien jurídico, es “la concreta y singular obligación tributaria a la que también podemos designar terminológicamente como «pretensión tributaria».”¹⁸⁷

Como consecuencia de esta relación entre bien jurídico protegido y objeto material de protección, este autor sostiene que “sólo son típicas las lesiones del bien jurídico materializadas en la lesión del objeto material en que encarna el bien jurídico”.¹⁸⁸

Desde tales concepciones, Gracia Martín plantea que no toda lesión al bien jurídico protegido es típica del delito de defraudación tributaria; no lo es por

un determinado tributo comprendido en el sistema fiscal”. Algunos de los expositores de la corriente patrimonialista, no rechazan totalmente la función del tributo como bien jurídico protegido del delito de defraudación tributaria, pero lo consideran de forma mediata o inmaterial, ya que se trata de un bien difuso y por dicha razón no puede ser lesionado directamente por la conducta típica individual, a lo sumo puede ser puesto en peligro de manera genérica por medio de la repetición de varias acciones de defraudación individuales, al respecto vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 621.

¹⁸⁶ Cf. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 287. El autor, ahí mismo, lo explica así: “La selección de la normativa extrapenal relevante para el tipo penal en blanco estará integrada sólo por aquellas normas cuya infracción dé lugar a un menoscabo del objeto material del delito capaz de traducirse en el resultado típico y, por ende, en la lesión o peligro típicos del bien jurídico protegido”.

¹⁸⁷ Vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 280.

¹⁸⁸ Id., 279, al llegar a esta conclusión, Gracia Martín plantea que el bien jurídico puede tener otro tipo de lesiones o puestas en peligro, pero si no se concretan en una lesión al objeto material que sería la pretensión tributaria, dichas lesiones serían constitutivas de otros tipos penales como el alzamiento de bienes o la apropiación indebida, pero no un delito tributario.

ejemplo, la mera falta de pago; ya que la elusión, una de las modalidades de defraudación en el CP español, sólo existe cuando la administración tributaria no tiene posibilidad alguna de hacer valer su pretensión tributaria, por no tener conocimiento de ella, dolosamente ocultada por el obligado tributario; siendo en este caso que la falta de pago se vuelve definitiva.¹⁸⁹

Gracia Martín expone que un importante sector de la doctrina española entiende que el bien jurídico de los delitos tributarios es la Hacienda Pública pero no como conjunto patrimonial, sino como sujeto titular de funciones públicas; concretamente se entiende al bien jurídico como “la función tributaria que realizan las Administraciones públicas con el fin de actuar el reparto de la carga tributaria de acuerdo con los principios y la legislación que rige la materia tributaria”.¹⁹⁰

Esa concepción de bien jurídico es rechazada por el autor antes citado, por dos motivos: uno, porque el Derecho penal tributario adquiriría una extensión desmesurada que llevaría a convertir en delitos tributarios un conjunto de conductas de los funcionarios competentes que lesionan la función tributaria, ejemplo la prevaricación en la aplicación de los tributos, abandono de funciones tributarias etc.; dos, “la incapacidad de dicho concepto para cumplir con la función de garantía que se atribuye al bien jurídico en la

¹⁸⁹ Cf. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 279-281, ahí mismo explica el autor: “Lo verdaderamente grave sería que la Administración tributaria, al desconocer la existencia objetiva de su pretensión tributaria, ni siquiera tuviera esa expectativa de cobro, ya que en tal caso no podría ni siquiera plantearse el recurso a la vía de apremio. Sólo en este último caso puede decirse que la sustracción del pago de la deuda tiende a ser *definitiva*, y sólo entonces puede ser calificada de elusión”. Asimismo considera que hay determinadas lesiones al bien jurídico protegido que pueden ser constitutivas de otro tipo penal como el alzamiento de bienes, estafa o apropiación indebida, pero no son típicas de la defraudación tributaria.

¹⁹⁰ Vid. Gracia Martín, *Las infracciones a de deberes contables*, 64, tesis de la cual este autor se distancia y construye su propio concepto de bien jurídico, como se expuso supra.

moderna Dogmática jurídico-penal o, visto desde otro ángulo, en su capacidad de poner en peligro dicha función de garantía”.¹⁹¹

Desde la perspectiva funcionalista algunos autores afirman que la protección recae en bienes o intereses más difusos como las funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado Social y Democrático de Derecho¹⁹² (Arroyo Zapatero, Pérez Royo)¹⁹³; o el deber de prestación económica¹⁹⁴ o de lealtad del contribuyente al Estado¹⁹⁵ derivado de las

¹⁹¹ Ib., 68-69, el autor considera que tal concepto de bien jurídico protegido representa un riesgo potencial que podría dejar de lado el sentido real de la protección jurídica del ámbito tributario y eventualmente conllevar, inconscientemente, a la construcción de tipos penales en los que el contenido del injusto se acaben en puras infracciones de deberes.

¹⁹² Esta tesis es criticada por quienes sostienen que considerar la función del tributo como único bien jurídico, supone no poca inseguridad jurídica porque sus límites se vuelven inabarcables y se vuelve imposible conformar taxativamente el injusto. Cf. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 31.

¹⁹³ Cf. Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 19.

¹⁹⁴ Algunos autores, en esta línea, consideran que el “deber de contribuir” constituye el núcleo del bien jurídico y la razón de ser de los delitos contra la Hacienda Pública, vid. al respecto De Roselló, “Cuestiones sobre el delito de defraudación”, 99.

¹⁹⁵ Sobre este “Deber de lealtad al Estado”, se afirma que un sector minoritario de la doctrina alemana, basados en la redacción del delito de defraudación tributaria anterior a la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, concebían que el bien jurídico protegido de dicho delito era la pretensión del Estado al cumplimiento por parte de los contribuyentes de los deberes de colaboración impuestos por las normas tributarias, para hacer posible el correcto desarrollo de la gestión tributaria, lo que equivale a sancionar la “deslealtad tributaria”, vid. Juan Carlos Ferré Olivé, “El bien jurídico protegido”, 10, n.10; también explica esta tesis Sandro F. Abaldes, “La protección al bien jurídico”, 195-196, quien citando a Pablo Medrano, explica que esta concepción ha sido ligada a los planteamientos de la Escuela de Kiel, pues en el nacionalsocialismo la noción de deber era transversal a la teoría del delito; no obstante, Maiwald, da cuenta de que el concepto de “deslealtad tributaria”, dejó de ser exigido por la doctrina alemana, a partir de la entrada en vigencia del nuevo tipo penal del § 370, de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 (AO), cf. Manfred Maiwald, *Conocimiento del Ilícito y Dolo en el Derecho Penal Tributario*, 1ª ed., Marcelo A. Sancinetti, trad. (Buenos Aires: Ad-Hoc, 1977), 26-29. Gracia Martín rechaza que algunos autores defiendan el “deber de lealtad al Estado” como bien jurídico protegido de los delitos tributarios. A su juicio lo que dichos autores consideran protegido no es un deber de lealtad al Estado sino “la pretensión de éste a la debida manifestación de los datos tributariamente relevantes, lo que es, sin duda, algo más, que nada tiene que ver con aquello. Quienes defiende esa tesis no están pensando en el deber de lealtad sino en el deber de realizar una determinada acción cuyo fin es la creación de la situación concreta que debe constituir la base del acto de liquidación; un deber de acción que en nada difiere del que emana de todo mandato subyacente a los tipos de omisión”, vid. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 324-325, n222

disposiciones constitucionales que establecen la obligación de tributar (Bacigalupo).¹⁹⁶

De esa obligación de prestación económica y de lealtad del contribuyente, otro sector doctrinal afirma que el bien jurídico es la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos vinculado con el interés genérico de la Hacienda Pública de percibir los ingresos correspondientes (Pérez Royo, Ayala Gómez, Mestre Delgado).¹⁹⁷

Adhiriéndose a la mayoritaria corriente patrimonialista, Martínez Pérez intenta unificarla con la tendencia funcionalista, al plantear que la primera no es incompatible con la segunda; es decir, la concepción patrimonial del bien jurídico no excluye abarcar la perspectiva de la función del tributo en un Estado de Derecho; por el contrario, la perspectiva patrimonial implica también asumir la función tributaria.¹⁹⁸

A partir de tal planteamiento y de diferenciar a los delitos fiscales de los delitos patrimoniales clásicos como la estafa, Martínez Pérez expone que el patrimonio, como bien jurídico protegido, se refiere al orden económico, de modo que los delitos contra la Hacienda Pública protegen intereses patrimoniales supraindividuales, por lo que considera que los delitos contra la Hacienda Pública son pluriofensivos¹⁹⁹, a través de los cuales se busca

¹⁹⁶ Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública", 19.

¹⁹⁷ *Ibíd.*

¹⁹⁸ Cf. Martínez Pérez, cit. por Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 27, quienes afirman que Martínez Pérez busca aunar posiciones entre estas dos corrientes explicativas del bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública, al considerar que quienes pretenden despatrimonializar el delito fiscal y se refieren solo a la función del tributo, no entienden que la tesis patrimonialista no excluye abarcar esa perspectiva.

¹⁹⁹ En contra, Luis Manuel Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública* (Barcelona: Bosch, 2011), 22, para quien el bien jurídico protegido por el tipo penal es uno

proteger de manera directa el patrimonio del Fisco e indirectamente la integridad del orden económico.²⁰⁰

Por otra parte, Ferré Olivé considera que la identificación del bien jurídico protegido en los delitos tributarios, necesita partir de la tesis que distingue dos niveles de bienes jurídicos en los delitos económicos: uno mediato o genérico y otro inmediato o técnico. El primero es el que da legitimidad o fundamento a la intervención del derecho penal y se constituye necesariamente como un bien jurídico supraindividual. Pero, como éste no es útil a los efectos de identificar la lesión o puesta en peligro del bien jurídico, se necesita de un segundo que cumple la función técnica de determinar la lesividad del bien jurídico.²⁰¹

solo, no varios, aduciendo que quienes lo califican como pluriofensivo lo hacen por confundir el hecho de que el bien jurídico sea supraindividual y colectivo, con el hecho de que proteja más de un bien jurídico. En otro sentido, pero también rechazando la noción de tipo penal pluriofensivo, Gracia Martín plantea que para poder hablar de delito pluriofensivo se necesita que la conducta imputada afecte a varios bienes jurídicos diferenciados y en la explicación que dan algunos de los autores que hablan de tales delitos pluriofensivos no aclaran cómo se afectan esos diferentes bienes jurídicos y en el caso de algunos que plantean que dichos bienes jurídicos son el Erario público y el orden económico, sucede que confunden bien jurídico, en este caso el patrimonio del Erario y *ratio legis* o fin de la norma, en este caso el orden económico y al explicar su concepto de patrimonio del Erario público introduce ya en esa categoría la noción de orden económico al considerar que la protección específica que se brinda a aquél se justifica por la afectación de aquél a intereses del orden económico, cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 73-74, n 216.

²⁰⁰ Ibíd. Coincidentemente Martínez-Buján, adhiriéndose a la tesis patrimonialista, plantea que el bien jurídico protegido de manera inmediata es el *patrimonio de la Hacienda Pública* concretado en la recaudación tributaria, siendo éste el bien jurídico que debe ser lesionado por la conducta típica del autor y abarcado por el dolo; pero sin desconocer que también existe un bien jurídico mediato o indirecto constituido por las funciones del tributo. Cf. Martínez-Buján, “El delito de defraudación”, 56; en contra Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 21-22, por considerar que el bien jurídico protegido se pone en peligro por un simple ataque individual sin importar su dimensión; es decir, el incumplimiento de una sola persona de su obligación de contribuir lesiona a la Hacienda Pública, aunque la falta de contribución de ella aisladamente no ponga en peligro la prestación de los servicios estatales.

²⁰¹ Cf. Ferré Olivé, “El bien jurídico protegido”, 22-36. Desde ese enfoque, y retomando también la tesis planteada por Martínez-Buján y otros, de diferenciar las etapas en la gestión de los tributos, para este autor el bien jurídico mediato es la Hacienda Pública, como actividad financiera del Estado. Mientras que el bien jurídico inmediato tendrá que

En la jurisprudencia española la línea predominante considera que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.²⁰² Sin embargo, también se ha sostenido que “el bien jurídico protegido es tanto la economía nacional, es decir la política económica del Estado, como el deber de todos los ciudadanos de contribuir en el reparto equitativo de las cargas fiscales”.²⁰³

El Tribunal Constitucional español, en determinado momento, se ha pronunciado a favor de la tesis de la pluriofensividad al sostener:

c) en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado (...). Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas.²⁰⁴

diferenciarse en los delitos contra el sistema de ingresos y contra el sistema de gastos. Respecto del primero ocurre otra distinción: en la fase de liquidación del tributo (delito de defraudación tributaria y delito contable-tributario) el bien jurídico concreto es la determinación de la cuantía adeudada. En la etapa de recaudación fiscal, caso de las insolvencias del art. 257.2 CP español, el bien jurídico tutelado es el patrimonio público. En los delitos contra el sistema de gastos (fraude de subvenciones) el bien jurídico se concreta en las condiciones legalmente exigidas para la concesión o disfrute de la subvención.

²⁰² STS 1940/2000, de 18 de diciembre, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.7; en el mismo sentido SAP Madrid 108/2015, de 23 de febrero, p.29.

²⁰³ SAP Alicante 49/2015, de 30 de enero, cit. SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p. 19.

²⁰⁴ STC 952/2006, de 6 de octubre, cit. por SAP Madrid 108/2015, de 23 de febrero, p.29; en la misma línea de la pluriofensividad, pero desde una perspectiva distinta que considera que el bien jurídico directo o inmediato, el que justifica la punición de la conducta defraudatoria es “la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas” cuya infracción produce una “inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”, mientras que el bien jurídico afectado

En jurisprudencia más reciente, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo español, adopta la tesis de la pluriofensividad pero dejando en segundo plano la lesión al patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico protegido y acentuando la violación a principios constitucionales que imponen el deber de contribuir de manera real y leal al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas, al decir:

Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.²⁰⁵

En cuanto a la doctrina argentina no se cuenta con estudios sobre el bien jurídico del delito de defraudación tributaria o defraudación fiscal, sencillamente porque en la Ley Penal Tributaria de este país, no existe ese delito, ni como tipo penal específico o autónomo, ni como categoría delictual abarcadora de varias conductas o modalidades delictivas: lo que sí regula la ley argentina son tipos penales autónomos de evasión simple, evasión

de forma mediata o residual es el patrimonio de la Hacienda Pública, vid. STS 643/2005, de 19 de mayo, cit. por STS 182/2014, de 11 de marzo, p.29 y 30.

²⁰⁵ STS 643/2005, de 19 de mayo, cit. por STS 182/2014, de 11 de marzo, p.30, ahí mismo se agrega: “Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas”.

agravada, apropiación indebida de tributos, aprovechamiento indebido de subsidios y la obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

Con relación al bien jurídico protegido por el conjunto de los delitos tributarios, desde mediados de los noventa, Medrano, coincidiendo en buena parte con la tesis principal de la doctrina alemana en esta materia, plantea que el bien jurídico protegido es “la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria”²⁰⁶ que permitiría cumplir con las finalidades de política social y económica que el Estado debe cumplir en beneficio de la población.²⁰⁷

En lo que concierne al bien jurídico protegido en la evasión simple, tipificada en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria²⁰⁸, que en el Código penal español es una modalidad de defraudación tributaria, la doctrina argentina en buena medida se adhiere a los planteamientos de la tesis patrimonialista española al considerar que el bien jurídico protegido, aceptado por un sector mayoritario de la doctrina, es la Hacienda Pública, aunque entendida de

²⁰⁶ Medrano, *Delitos tributarios*, 35-37. Este autor menciona como fundamento principal de su tesis al art. 4 de la Constitución argentina que establece cómo están compuestos los fondos del erario público, entre los cuales se mencionan “las contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”, por lo cual lo que interesa proteger es la recaudación, o sea la efectiva realización de las previsiones tributarias y no el proceso administrativo establecido con ese fin. Vid también, Abraldes, “La protección al bien jurídico”, 198-199, quien considera que en la doctrina argentina, este planteamiento de Medrano “parece construir una posición propia”. Sin embargo, a criterio de quien escribe, y tal como se ha explicado supra, esta tesis no es original, sino coincidente con el bien jurídico protegido aceptado por el sector mayoritario de la doctrina alemana.

²⁰⁷ Ib. El autor agrega que de esta forma la función recaudadora del Estado se pone en función de las personas ya que al protegerse esa función estatal, en últimas se protege a las personas y sus intereses al garantizar un mínimo de condiciones de vida y de convivencia en la sociedad.

²⁰⁸ Ley 24.769 Régimen Penal Tributario, publicada en el Boletín Oficial el 15.01.1997, derogatoria de la Ley 23.771, con reformas de la Ley 26.375, publicada por el Boletín Oficial de 28.12.2011, <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/textact.htm>, acceso el 12 de mayo de 2015.

diversas maneras como la integridad de los ingresos tributarios²⁰⁹, la “actividad financiera del Estado”²¹⁰ o como “el mantenimiento del normal flujo de ingresos y egresos de la Hacienda Pública”.²¹¹

Otros autores argentinos, con sustento en algunas tesis de tratadistas españoles y en la jurisprudencia argentina, concluyen que el bien jurídico protegido en la Ley Penal Tributaria de dicho país es la Hacienda Pública pero no como patrimonio del Fisco, sino como “sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado” o “entendida como la actividad financiera o proceso de ingreso-gasto público en sus distintos niveles de gobierno”.²¹²

Desde la perspectiva pluriofensiva y partiendo de la clasificación del bien jurídico protegido en inmediato y mediato, otros autores plantean que el bien jurídico inmediato es la Hacienda Pública, el erario, el patrimonio estatal, y los sistemas de recaudación de ingresos; mientras que el bien jurídico

²⁰⁹ Al respecto vid. Graciela Nora Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario* (Buenos Aires: La Ley, 2009), 96-97.

²¹⁰ Cf. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas*, 577, quien sostiene que el Estado necesita de tributos para poder efectuar el gasto público indispensable para la satisfacción de necesidades públicas.

²¹¹ Fernando Omar Gelvez, *Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración Pública* (Buenos Aires: La Ley, 2004): 1,459, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 96.

²¹² Vid. Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 151-152 y 159-160, haciendo suyas las ideas de Ferré Olivé. En similar planteamiento, se dice “Una definición adoptada tanto en la dogmática argentina como en la española, con respecto al bien jurídico, a la cual adherimos, considera a la Hacienda Pública en su faz dinámica, según la cual aquélla consiste en la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado y la estabilización y distribución de la renta nacional”, vid. Borinsky, Mariano Hernán, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart, y Pablo Nicolás Turano, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2012), 27.

mediato es la función del Estado de satisfacer necesidades públicas, lo cual implica que el Estado debe desembolsar sumas de dinero para afrontar el gasto público que lo conlleva.²¹³

Igualmente en la doctrina argentina, entre otras propuestas de definición del bien jurídico protegido, se dice que éste es “el normal flujo de ingresos y egreso de la hacienda pública [sic]”²¹⁴; o la Hacienda Pública “en su sentido jurídico, consistente en la actividad financiera del Estado”²¹⁵; “la renta nacional o ingresos públicos”²¹⁶; “la recaudación de las rentas nacionales”²¹⁷; “la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios.”²¹⁸

Partiendo de la definición de Hacienda Pública como conjunto de bienes, se dice que ésta no puede ser el bien jurídico protegido en la evasión porque con ella el dinero recaudado no ingresa a las arcas del Estado, no pasa a formar parte de ese conjunto de bienes, por lo que se distingue entre delitos que sí son de incorporación y los que no lo son como la evasión, y se

²¹³ Darío Vezzaro y Valeria Rissi, “Algunos comentarios sobre la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 y sus modificaciones”, en Balcarce, Fabián I. *Derecho Penal Económico: Parte Especial*. Tomo 3 (Córdoba: Editorial Mediterránea, 2006), 246-250. En lo que respecta a cada tipo penal tipificado en la Ley penal tributaria argentina, estos autores plantean que todos responden a un mismo bien jurídico pero en cada uno se distinguen distintos aspectos o ámbitos lesionados del mismo, y critican la posición de autores como Villegas que otorgan autonomía como bienes jurídicos independientes a cada uno de esos aspectos.

²¹⁴ Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional no. 23.771*, 238, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 61.

²¹⁵ Edwards, *Régimen penal tributario*, 26 y 49, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62

²¹⁶ Haddad, *Ley penal tributaria comentada*, 7, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62

²¹⁷ Panelo, Julio L., *El moderno concepto de bien jurídicamente protegido y su aplicación en el derecho penal argentino*, ED, 7/11/00, 2, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62

²¹⁸ Macchi, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, 107, Spinka, *Derecho penal tributario*, 62.

concluye que el bien jurídico protegido es “la íntegra y tempestiva percepción de los tributos”.²¹⁹

Desde una posición que considera que la Hacienda Pública es un bien jurídico artificial y que el delito de evasión tipificado en la Ley Penal Tributaria de Argentina, sustancialmente no es un delito, sino una contravención administrativa de nivel federal²²⁰, Spinka considera que el interés protegido por dicha ley es “la íntegra y oportuna percepción de los recursos de la seguridad social y tributarios, así como la correcta distribución de estos últimos”.²²¹

Con relación al bien jurídico protegido por la referida Ley Penal Tributaria, la jurisprudencia argentina ha expresado:

(...) el bien jurídico protegido es la hacienda pública (...) debe entenderse en un sentido dinámico, es decir, como ingreso-gasto público indispensable para cumplir la finalidad constitucional propia del Estado. Tanto los ingresos como

²¹⁹ Carrera, Daniel P. *Análisis de la ley penal tributaria y previsional. Régimen de presentación espontánea –Una trampa para los contribuyentes–* (Córdoba: Advocatus, 1992), 52, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62; en la misma línea de que en la defraudación fiscal mediante la evasión de impuestos, la Hacienda Pública no ha incorporado a su peculio la cuantía de lo que se deja de pagar, sino que solamente tiene una expectativa de cobro, un derecho de crédito por ley, vid. Ferré Olivé, 16.

²²⁰ La mayoría de la doctrina argentina y una parte de la doctrina italiana, está en contra de esta tesis, como ya se explicó supra en el apartado relativo al bien jurídico protegido por los delitos tributarios, específicamente en la corriente que sostiene, basada en las concepciones de autores de la Escuela Clásica, que tales delitos adolecen de bien jurídico protegido partiendo de la supuesta diferencia sustancial que hay entre delito y contravención, pero que para un sector mayoritario de la doctrina dicha diferencia no existe sino solo una diferencia de carácter cuantitativo o de grado.

²²¹ Vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 67. Para explicar que el delito de evasión de la ley penal tributaria argentina no es un delito, sino una contravención, este autor parte del concepto de “delitos de estructura puramente legal”, de Nuñez, según el cual hay determinados delitos que son considerados como tal porque así los tipifica la ley penal, pero en esencia son contravenciones administrativas. Al respecto, vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 50-60.

los gastos son medios jurídico-financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado.²²²

Por otra parte, adhiriéndose a la tesis de Quintano Ripollés, se plantea que el bien jurídico protegido no es el patrimonio del Fisco, porque las cantidades de dinero evadidas no han pasado a ser parte del patrimonio estatal; no hay desapoderamiento de dinero percibido²²³; por ello el bien jurídico es la función fiscal o tributaria como parte de la actividad financiera del Estado, es decir, la capacidad estatal de obtener ingresos e invertirlos en obras o servicios públicos.²²⁴

Desde una posición más radical, en la doctrina argentina hay autores que descartan a la Hacienda Pública como el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, por considerar que dicho concepto no es realmente un bien jurídico, en la medida que no protege un interés jurídico individual específico, sino que responde a una construcción artificial de bienes jurídicos colectivos como el género, la salud pública, el ambiente, la administración pública, y otros.²²⁵

²²² Sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico, TOPE, No.3, autos «Kapersky, Francisco José», del 9 de septiembre de 1997, en A.H. Corti, “Acerca de la política punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y previsionales de la ley 24.769”, en *Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico*, febrero de 2004, 40, cit. por Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 152.

²²³ Vid. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 47, n.149.

²²⁴ Cf. Villegas, *Curso de finanzas*, 577. En contraste con el anterior planteamiento, se afirma que, si bien es cierto, en la mayoría de las modalidades de defraudación o evasión no hay salida de fondos del Estado, excepto en el de Devoluciones indebidas, sí hay una frustración en la expectativa de ingresos que igualmente es un perjuicio al patrimonio fiscal. Así lo sostiene Martínez-Buján, quien advierte que el perjuicio patrimonial es característico de los delitos contra el patrimonio individual como la estafa, mientras que en el delito fiscal, dicho perjuicio se expresa principalmente en la frustración de la expectativa de ingresos a las arcas estatales. Cf. Martínez-Buján Pérez, “El delito de defraudación”, 60.

²²⁵ Cf. Julio Virgolini y Mariano Silvestroni, *Derecho penal tributario*, 83-92. Para estos autores, tales categorías se prestan para que en ellas se incluya la más amplia gama de elucubraciones orientadas a confirmar la existencia de un bien jurídico que amerita ser

En síntesis, para la doctrina española existen dos corrientes principales sobre el bien jurídico protegido por el delito de defraudación fiscal: una patrimonialista para la cual el bien jurídico es la Hacienda Pública como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público²²⁶ o el interés patrimonial de la Hacienda Pública en obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos²²⁷; y una funcionalista para la cual el bien jurídico es la función o funciones del tributo, entendidas o bien como actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos²²⁸ o como “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo”.²²⁹

La doctrina argentina, en cuanto al bien jurídico protegido por el delito de evasión simple que parcialmente coincide con el de defraudación tributaria del CP español, en general se adhiere a la doctrina española al considerar que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública, aunque entendida de diversas maneras como la integridad de los ingresos tributarios²³⁰, la

penalmente protegido allí donde no lo hay o donde un objeto merecedor de la protección del derecho, dicha protección se lleva confusa y ambiguamente al ámbito penal de manera desproporcionada. En esa misma línea se dice que la Hacienda Pública “es un paradigma de la creación artificial de bienes jurídicos por parte del Estado, que pertenecen a éste”, vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 63; una perspectiva parecida plantea que con la penalización de las infracciones tributarias se materializa un trasplante por analogía de enfoques microsociales a perspectivas macrosociales y ambos se superponen para dar origen a bienes jurídicos difusos como la fe pública, el deber de lealtad al Estado, el patrimonio, el erario público, la función del tributo etc., cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 29-30.

²²⁶ Boix, Muñoz Conde, Morales Prats, cit. por Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 19.

²²⁷ Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico*, 620.

²²⁸ Pérez Royo, cit. por Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

²²⁹ Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 278; él mismo, *Las infracciones de deberes contables*, 78; Gracia Martín, cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 618-619; Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

²³⁰ Al respecto vid. Graciela Nora Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario* (Buenos Aires: La Ley, 2009), 96-97.

“actividad financiera del Estado”²³¹ o como “el mantenimiento del normal flujo de ingresos y egresos”.²³² Otros autores, coinciden en que el bien jurídico es la Hacienda Pública pero no como patrimonio del Fisco, sino como “sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado”.²³³

Para la doctrina italiana, con referencia a dos leyes tributarias de dicho país, la Ley 516 de 1982 y el Decreto legislativo 74/2000, no existe un único bien jurídico protegido por el conjunto de los delitos tributarios, sino que, según su estructura típica, algunos de los tipos penales coinciden en proteger un mismo bien jurídico, pero otros delitos protegen un bien jurídico diferente.

Lo Monte, con respecto a la primera ley, afirma: “Del interior de la misma materia tributaria es posible derivar, así, una multiplicidad de hipotéticos bienes jurídicos de la variedad de las disposiciones incriminadoras que castigan fases individuales, las que solo eventualmente se traducen en una evasión del impuesto debido”.²³⁴

²³¹ Cf. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas*, 577, quien sostiene que el Estado necesita de tributos para poder efectuar el gasto público indispensable para la satisfacción de necesidades públicas.

²³² Fernando Omar Gelvez, “Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración Pública”, *La Ley* (2004-C): 1459, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 96.

²³³ Vid. Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 151-152 y 159-160, haciendo suyas las ideas de Ferré Olivé. En similar planteamiento, se dice “Una definición adoptada tanto en la dogmática argentina como en la española, con respecto al bien jurídico, a la cual adherimos, considera a la Hacienda Pública en su faz dinámica, según la cual aquélla consiste en la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado y la estabilización y distribución de la renta nacional”, vid. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 27.

²³⁴ Elio Lo Monte, *Principios de derecho penal tributario* (Montevideo-Buenos Aires: IB de F, 2006), 177-178, quien, siguiendo a otros autores italianos, explica que en el delito de omisión de presentación de declaraciones de réditos y del IVA, el objetivo era garantizar la presentación de dichas declaraciones; en la deslealtad de documentos contables o en la

No obstante, el referido autor explica que doctrinariamente se sostenía que en general los delitos tributarios de la referida ley, protegían un doble nivel de intereses, uno instrumental que consistente en la transparencia fiscal y otro objetivo que comprendía el interés público en la oportuna y completa percepción de los tributos, correspondiendo el primero a delitos de daño y los segundos a delitos de peligro. También se planteaba que el bien jurídico protegido por el tipo penal principal denominado fraude fiscal, era la realización concreta de la potestad impositiva.²³⁵

Con la reforma del régimen penal tributario italiano, a raíz del Decreto 74/2000, de tendencia patrimonialista, se pretendía superar esa diversidad, dispersión y ambigüedad de los bienes jurídicos protegidos por los delitos fiscales, afincado en una ley precedente, Ley 205/1999, que en su artículo 9º determinaba que solo se penalizarían las conductas caracterizadas por “una relevante ofensividad [sic] para los intereses del erario”. Sin embargo, en opinión de Lo Monte, tal objetivo no se logró, ya que la expresión “intereses del erario” es una fórmula neutra que incurre también en ambigüedad.²³⁶

facturación se pretendía salvaguardar la veracidad y la completud [sic] de los documentos contables.

²³⁵ Ib. 178-179. El autor concluye que bajo la referida ley, el bien jurídico era identificado a veces con el interés del erario en el correcto cumplimiento de los deberes de los obligados tributarios; a veces con la transparencia fiscal del contribuyente, con el fin de facilitar la función de los organismos financieros en la determinación de las sumas de terceros o dependiente de ellos; y a veces con el interés de regular la percepción del tributo. Intereses que además califica como ambiguos.

²³⁶ Ib. 181-182. De tal forma, el autor explica que el bien jurídico protegido en algunos tipos penales es uno, pero en otros delitos es diferente, agrupándolos así: a) En la declaración fraudulenta mediante el uso de facturas falsas (art. 2º), declaración desleal (art. 4º), omisión de declaración (art. 5º), emisión de facturas u otros documentos por operaciones inexistentes (art. 8º), el bien jurídico es el interés final en la percepción completa y oportuna del tributo o el interés estatal en la recaudación tributaria; b) en la declaración fraudulenta mediante otros artificios, es el interés final de tipo patrimonial; c) en el ocultamiento o destrucción de documentos contables, es el interés de corto plazo en el ejercicio pronto y regular de la función de verificación, aunque en el fondo coincide con el interés en la percepción completa y oportuna del tributo; y d) en la sustracción fraudulenta del pago de impuestos, es la garantía patrimonial ofrecida al fisco por los bienes del obligado.

En lo que corresponde al bien jurídico protegido en el supuesto tipo penal de defraudación al Fisco, regulado en el art. 249 del Código penal salvadoreño, puede afirmarse que no existe bien jurídico alguno, no porque en el tipo no aparezca dicho elemento²³⁷, sino porque, como se ha explicado supra, dicho artículo es un enunciado mediante el cual el legislador realiza una enumeración de los delitos que constituyen la categoría de defraudación al Fisco, pero técnicamente no configura un tipo penal porque no hay conducta típica, elementos normativos, sujetos activo y pasivo, resultado, ni objeto de protección.

Ahora bien, en conjunto, los delitos relativos a la Hacienda Pública contemplados en el Capítulo V, Título IX Delitos relativos al orden socioeconómico, del Código penal salvadoreño, sí tienen como bien jurídico protegido a la Hacienda Pública.

Sin embargo, no es toda la Hacienda Pública, porque los tipos penales del mencionado capítulo se refieren a tributos o impuestos, retenciones, percepciones, reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, de carácter tributario; mientras que la Hacienda Pública, entendida en un sentido objetivo²³⁸, según el art. 223 CN, está conformada por sus fondos y valores líquidos, sus créditos activos, sus bienes muebles e inmuebles, así como los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

²³⁷ Ya que como se explica en este trabajo, con fundamento en la doctrina comparada, el bien jurídico protegido no integra, no forma parte del tipo penal. Vid al respecto Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal*, t. III, 223, Navas Rial, "Problemas dogmáticos", 131, Medrano, "Delitos tributarios", 16.

²³⁸ Sobre el concepto de Hacienda Pública en sentido objetivo y referencias a los otros sentidos en que se entiende dicho concepto, vid. Gracia Martín, "La configuración del tipo objetivo", 271-272, n.26.

En consecuencia, desde la perspectiva patrimonialista, puede afirmarse que, en general, el bien jurídico protegido por los delitos relativos a la Hacienda Pública tipificados en el Código penal salvadoreño, es la parte de la Hacienda Pública comprendida por los ingresos, créditos y derechos tributarios.²³⁹

La jurisprudencia salvadoreña se adhiere a la tesis patrimonialista, pues entiende a la Hacienda Pública “como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que constituye el erario público, con el cual el Estado dirige su actividad financiera que está compuesto de los diversos activos del Estado, entre ellos los tributos, impuestos, multas, etc.”.²⁴⁰

Para quien escribe, desde una posición ecléctica y pluriofensiva, tomando como base la definición predominante de la doctrina alemana, la tesis funcionalista española, el art. 224 CN, inc.1º, que ordena: “Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado”, y lo dispuesto por el art. 250 CT que, al definir la infracción de defraudación, proclama el derecho del Fisco “a una percepción íntegra del impuesto”²⁴¹, el bien jurídico protegido por los delitos relativos a la Hacienda Pública, es:

²³⁹ Como afirma Gracia Martín, el patrimonio de la Hacienda Pública está conformada no solo por los tributos, sino por otros elementos patrimoniales que no son abarcados por los delitos tributarios, por ejemplo las operaciones de la deuda pública, vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 271, n. 26 y 277.

²⁴⁰ Vid. Sentencia de Casación 473-CAS-2011. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 15 de mayo de 2014; Sentencia de Casación 47-C-2015. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 22 de junio de 2015; y Sentencia de Casación 296C2013. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 21 de enero de 2015, todas referidas al delito de Contrabando de Mercaderías, previsto y sancionado en el Art. 15 literal “g” de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. Según esta línea jurisprudencial, el bien jurídico protegido por el referido delito de Contrabando de Mercaderías es el orden socio-económico y en particular la Hacienda Pública, entendida como queda dicho.

²⁴¹ Código Tributario, “Art. 250.- Constituye defraudación toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un

La función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado.

Por otra parte, como se expondrá adelante en los apartados correspondientes, cada uno de los tipos penales tipificados en el capítulo en comento, tiene su propio bien jurídico que, en términos generales, coincide con el bien jurídico nuclear antes señalado, como es la función tributaria antes referida²⁴², pero en algunos casos dicho bien jurídico tendrá una manifestación específica, según la construcción típica de cada delito.

3. Problemas de tipificación de las conductas de falsedad documental como modalidades del delito de defraudación al Fisco

3.1 Consideraciones generales previas

Como parte de las reformas a los delitos relativos a la Hacienda Pública, de octubre de 2004²⁴³, fueron modificados tres tipos penales contemplados en el

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 Código**". El destacado en negritas es de quien escribe.

²⁴² Una de las ventajas que presentan las tesis llamadas funcionalistas sobre el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, es que dicho bien jurídico es aplicable a todos los delitos contra la Hacienda Pública. Vid. al respecto Colina Ramírez, *La Defraudación tributaria*, 117; sin embargo, a criterio de quien escribe, esto no obsta para que, según la configuración típica de cada delito tributario, en ellos se determine un bien jurídico más concreto, siempre que se entienda que el mismo es una derivación del bien jurídico nuclear o principal.

²⁴³ Decreto Legislativo 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, Tomo 365, de 22 de noviembre de 2004.

Título XIII Delitos relativos a la fe pública, capítulo II De la falsificación de documentos²⁴⁴, del Código penal de El Salvador.

Se añadieron varios incisos a los artículos 283 falsedad material, 284 falsedad ideológica y 287 uso y tenencia de documentos falsos, incorporándoles una suerte de subtipos penales consistentes en falsedades de documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios²⁴⁵ –que en lo sucesivo podrá denominarse IVA, según el reglamento aplicable²⁴⁶– generándose asimismo una especie de subtipos penales mixtos²⁴⁷, a los que en este trabajo

²⁴⁴ Para este trabajo se adopta la definición de Enrique Bacigalupo, para quien documento es la “declaración de voluntad corporizada por escrito, de tal manera que permite conocer directamente al que la emitió, destinada a probar hechos jurídicos relevantes y apropiada para ello”, vid. Enrique Bacigalupo, *Estudios sobre la parte especial del derecho penal*, Akal/lure, Madrid, 1991, cit. por Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 46. Y por documento falso se entenderá “a aquel que toda vez ha sido creado al fin de evadir el impuesto, conseguir o hacer conseguir reembolsos indebidos o logro posible de beneficios fiscales.”, ib., 47; es decir, no se trata de simples incumplimientos formales, sino aquellos considerados de alta peligrosidad por convertirse en instrumentos de evasión del contribuyente.

²⁴⁵ Para una amplia exposición sobre la relevancia especial que tiene la factura y otros documentos de control del impuesto al valor agregado, IVA, en la determinación de la obligación tributaria, como premisa para la tipificación de delitos específicos referidos a la emisión, registro, utilización, circulación y otras acciones que dan pie a operaciones inexistentes o sobre datos o información alterada o falsa de los contribuyentes u obligados tributarios, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 56-58 y 124 a 137.

²⁴⁶ El artículo 3 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dispone: “Para referirse al impuesto establecido en la ley, y para facilitar su aplicación podrá usarse el término “IVA”, en todo tipo de documentos que emitan o utilicen las instituciones y organismos del Gobierno Central y los contribuyentes del impuesto”.

²⁴⁷ En estos subtipos penales se produce una “traslación de tipos penales según los bienes jurídicos que protegen. Es decir, las facturas falsas estaban contenidas en el tipo penal de delito contra la fe pública. Hoy en día con la creación del tipo penal de delito tributario facturas falsas, se reduce el campo de acción del delito contra la fe pública y se amplía y se agrava las penas para el infractor tributario (...)”, vid. Daniel Yacolca Estares, “Nuevo delito tributario de facturas falsas”, 6, [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd_nsf/9B97FDFAF6B3DB3505257C130052D265/\\$FILE/1_14087_35703.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd_nsf/9B97FDFAF6B3DB3505257C130052D265/$FILE/1_14087_35703.pdf), acceso el 1 de febrero de 2017.

denominaremos **modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsificación de documentos relativos al control del IVA.**²⁴⁸

Sin duda la incorporación de estas modalidades de defraudación tributaria consistentes en falsedad de documentos relativos al control del IVA, pretende dar una respuesta punitiva a la realidad socio económica en la que dicho impuesto se presenta como el de mayor aplicación en el país y el segundo que más se presta para la evasión u otras prácticas de defraudación fiscal²⁴⁹ por medio de la facturación falsa por hechos inexistentes o la alteración de datos en facturas reales, la sobrefacturación o subfacturación.²⁵⁰

Sin embargo debe observarse que en la legislación comparada, al menos en la de los tres países objeto de análisis en este estudio, no existen tipos o subtipos penales iguales o similares a estos. Las falsedades documentales están presentes en los tipos penales de defraudación fiscal, evasión tributaria u otros delitos tributarios, pero como medios o instrumentos que facilitan o materializan el hecho fraudulento, no aparecen como conductas que

²⁴⁸ Son modalidades de defraudación al Fisco, porque así lo determina el legislador en el art. 249, letra d), del CP salvadoreño y consisten en falsificación de documentos relativos al control del IVA, porque están incrustados en los tipos penales de falsedad material (art.283 CP), falsedad ideológica (art. 284 CP), uso y tenencia de documentos falsos (art. 287 CP), todos del título XIII Delitos relativos a la fe pública, capítulo II De la falsificación de documentos.

²⁴⁹ Al respecto vid. en este trabajo, “Cap. I. Enfoque dogmático e histórico de los delitos relativos a la Hacienda Pública”, “1.3 Características del sistema tributario salvadoreño y su relación con los delitos relativos a la Hacienda Pública”.

²⁵⁰ Al respecto se dice: “Aquí aparece el llamado complejo normativo del conocimiento, que una amplia franja de evasión del IVA deviene de la disimulada facturación (...) a cuyo alcance el legislador previene bajo la norma penal que tanto el hecho de anotar operaciones inexistentes para generar créditos fiscales, como omitir asentar las que generan débitos fiscales importan comportamientos reprimibles tendientes a sustraer el debido pago del tributo. Por eso se persigue la sobre o subfacturación, la omisión de facturar o registrar, la contabilidad ilegítima, etc., porque es el medio por el cual precisamente se cometen los principales fraudes”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 130; en esa misma línea vid. Yacolca Estares, “Nuevo delito tributario”, 6.

configuren delitos tributarios autónomos o como modalidades o subtipos de los mismos.²⁵¹

En la Ordenanza Tributaria Alemana existe un doble tratamiento a las falsedades documentales con relevancia tributaria. Por una parte aparecen como medios de una de las modalidades del tipo agravado de defraudación tributaria, tipificado en el § 370, numeral 3, ordinal 4º, en virtud del cual se considera incurso en un caso de especial gravedad, en el que la pena es de prisión de seis meses a diez años, a quien realice la defraudación “utilizando falsos justificantes reiteradamente reduzca impuestos u obtenga ventajas tributarias ilegítimas”.²⁵²

Por otra parte, como modalidades o medios de comisión de la infracción administrativa tributaria tipificada en el § 379, bajo el acápite “Puesta en peligro del impuesto”, según el cual comete infracción administrativa “quien dolosamente o por negligencia grave: 1º expida justificantes objetivamente inexactos; 2º no asiente o haga asentar en la contabilidad, o lo haga de modo

²⁵¹ En otras legislaciones sí es probable que existan tipos penales similares a estos, al menos en lo que a su configuración autónoma se refiere, como es en el caso de la Ley Penal Tributaria del Perú, que data de 1996, en la que mediante Decreto Legislativo No. 114, de julio de 2012, se introdujo el llamado delito de documentos tributarios falsos, como un tipo penal autónomo, cuyo texto reza: “Artículo 5º-C.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos y treinta) días multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria”. Vid. Yacolca Estares, “Nuevo delito tributario”, 2. Sin embargo, este caso no es igual a los de El Salvador, porque en éstos, como se ha explicado, el legislador optó por reformar los tipos penales de falsedad documental y dentro de ellos incardinó como subtipos penales, las nuevas modalidades de delitos tributarios relacionados a la falsificación de documentos relativos al control del IVA, mientras que en el caso peruano, el tipo penal de documentos tributarios falsos, es totalmente autónomo y se encuentra tipificado dentro de una ley especial como es la Ley penal tributaria de Perú.

²⁵² Ordenanza Tributaria Alemana, § 370, numeral 3, ordinal 4º.

objetivamente inexacto, los hechos del negocio o las vicisitudes de la explotación sujetos por la ley al deber de asiento o registro contables”.²⁵³

En la legislación española, el carácter instrumental del uso de documentos falsos respecto de los delitos tributarios, queda plasmado en el art. 305, numeral 4, párrafo 3º, del CP español, en el que se dispone que el hecho de que el obligado tributario haya regularizado su situación fiscal “impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.²⁵⁴

²⁵³ Ordenanza Tributaria Alemana, § 379. A continuación esta disposición agrega: “haciendo posible de esta manera que se reduzcan los impuestos o que se obtengan ventajas tributarias ilegítimas”.

²⁵⁴ C.P. de España, art. 305, numeral 4, párrafo 3º. Con relación a esta disposición, para Muñoz Conde, las anotaciones contables ficticias (art. 310 CP) u otras falsedades relacionadas con el delito de defraudación fiscal, solamente pueden ser impunes si tales falsedades carecen de autonomía punitiva como es el caso de las falsedades contables del art. 310 o las falsedades en documentos privados del art. 395, punibles sólo si causan perjuicio. Para este autor, dejar sin pena una falsedad en documento público u oficial, por el hecho de que haya sido utilizado para perpetrar un delito fiscal que luego se regulariza, es una auténtica contradicción con el régimen general de las falsedades documentales en virtud del cual tales delitos son sancionados, vid. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 973; también en sentido crítico se señala que esa extensión de la impunidad a las irregularidades contables u otras falsedades documentales por la regularización de la deuda tributaria, es político-criminalmente más discutible, vid. Berdugo Gómez de la Torre, “Consideraciones sobre el delito fiscal”, 77; con una opinión favorable a estas exenciones de responsabilidad penal, justificada más para facilitar la regularización que por razones dogmáticas, vid. Morales Prats, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, 41, quien además agrega: “La inclusión de cláusulas de exención de responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria responde a la necesidad urgente de aclarar las reglas del juego a la vista de la inseguridad jurídica que se ha generado en los últimos tiempos. Se trata, en suma, de dotar al sistema punitivo de “válvulas de escape” en materia de delitos contra la Hacienda Pública, y que sean armónicas con los intereses tutelados, por medio de una fórmula de equilibrio que intenta tanto satisfacer las necesidades recaudadoras de la Administración tributaria como evitar que el derecho penal se convierta en un simple instrumento de recaudación fiscal.”, ib., 19.

De manera similar, el art. 308, apartado 5, CP español, relativo al delito de Fraude de subvenciones, expresa: “El reintegro impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”.²⁵⁵

Por otra parte, el carácter accesorio e instrumental que las falsedades documentales tributarias tienen con respecto a los delitos fiscales en el CP español, se observa en el tratamiento que, al menos algunas de dichas falsedades, reciben con respecto al llamado delito contable, regulado en el art. 310, que en sus numerales c y d, respectivamente, sanciona a quien “No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas”, o “Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias”.

A continuación el párrafo final de dicho artículo prescribe:

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.²⁵⁶

²⁵⁵ C.P. de España, art. 308, apartado 5.

²⁵⁶ C.P. de España, art. 310, párrafo final.

En la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina²⁵⁷ tampoco existen modalidades de defraudación al Fisco u otros delitos tributarios consistentes en falsificación de documentos como tipos penales autónomos ni como subtipos de los delitos de falsedad documental, sino que los documentos falsos aparecen como medios de comisión de determinados delitos tributarios.

Para el caso, se encuentra como uno de los supuestos de la evasión calificada, ya que el art. 2º, que tipifica dicha figura²⁵⁸, incluye el literal d), en virtud del cual la evasión se reputa como agravada “Si hubiere mediado la **utilización total o parcial de facturas** o cualquier otro documento equivalente, **ideológica o materialmente falsos**”.²⁵⁹

Asimismo, aparece como medio en el tipo penal de simulación de pago, tipificado en el art. 11, que reza:

Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que **mediante registros o comprobantes falsos** o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.²⁶⁰

²⁵⁷ Ley 24.769 Régimen Penal Tributario, publicada en el Boletín Oficial el 15 de enero de 1997, derogatoria de la Ley 23.771, con reformas de la Ley 26.375, publicada por el Boletín Oficial de 28 de diciembre de 2011, <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>, acceso el 12 de mayo de 2015.

²⁵⁸ La cual es sancionada con pena de prisión de tres años y seis meses a nueve años, a diferencia de la evasión simple sancionada con pena de prisión de dos a seis años.

²⁵⁹ El destacado en negritas ha sido agregado.

²⁶⁰ El destacado en negritas ha sido añadido.

En el primer caso la utilización total o parcial de factura o cualquier otro documento similar que adolezca de falsedad material o ideológica, convierte a la evasión en una evasión agravada. Siendo éste un tipo calificado, la conducta debe reunir los elementos del tipo objetivo que corresponden al tipo penal básico, en este caso al delito de evasión simple tipificado en el art. 1º.²⁶¹

En otras palabras, para que la utilización total de una factura u otro comprobante similar sea considerada una evasión calificada, debe además reunir los siguientes elementos del tipo: a) Que la conducta sea dolosa y consista en una declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño; b) El sujeto activo debe ser el contribuyente u obligado tributario; c) Debe concretarse la omisión de pago de impuestos nacionales o provinciales; d) La evasión debe ser por un mínimo de 400,000 pesos argentinos por un sólo impuesto y por un solo período.²⁶²

²⁶¹ Sobre la exigencia de que las modalidades agravadas indicadas en el art. 2 de la Ley Penal Tributaria argentina, reúnan los elementos del tipo penal de la evasión simple tipificado en el art. 1 de la misma ley, vid. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 77; Alejandro Catania, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769* (Buenos Aires: Editores del Puerto, 2007), 101, cit. por Alejandra Isabel Aventuroso, "Incorporación de las facturas apócrifas como agravante de la evasión fiscal", *Oikonomos, revista científica de ciencias económicas*, año 4, no.1 (2014): 41-43; vid. también Alejandro R. Retegui, "Evasión agravada mediante facturas falsas", *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Tomo/Boletín, no. 25, 2012, 12.

²⁶² Al respecto, cf. Esteban D. Semachowicz, "Ley 26735. Aspectos modificatorios de la Ley 24769. Incorporación del inciso d) al inciso 2º. Análisis", en <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/14simposiolegi/Semachowicz.pdf>, acceso el 29 de diciembre de 2016; en esa misma línea Alejandra Isabel Aventuroso, "Incorporación de las facturas apócrifas", 41, 42, 43 y 50, quien, entre otras conclusiones plantea: "A pesar de que en el Inciso d) del art. 2 no se menciona un importe mínimo de punibilidad, sólo puede configurarse la evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, a partir de que exista una evasión simple, es decir, una evasión que supere los \$400.000,00 por periodo y por impuesto. Ello debido a que el art. 2 resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el art. 1, no crea un supuesto autónomo o nuevo delito de evasión, sino que solamente impone una pena mayor al mismo delito que ya constató su ocurrencia, el agravante sólo agrega requisitos para una punibilidad más dura al delito de evasión definido previamente".

En contraste a la tesis anterior, parte de la doctrina y la jurisprudencia argentina, plantean que la figura agravada de la evasión tributaria por el uso de facturas apócrifas, no requiere que la evasión alcance la cuantía establecida en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria, sino que la agravante radica en el uso de facturas materialmente o ideológicamente falsas per se, dado que existe una voluntad del legislador de sancionar con mayor severidad dicho comportamiento.²⁶³

Por otra parte, un rasgo común de estas modalidades de defraudación al Fisco tipificadas en el CP salvadoreño es que cada una de ellas, con respecto al tipo nuclear del delito de falsificación de documentos del que se derivan, son subtipos penales agravados, puesto que, por ejemplo, la Falsedad material está sancionada con pena de prisión de tres a seis años,

²⁶³ Vid. al respecto Osvaldo H. Soler y Enrique D. Carrica, “Nueva Ley Penal Tributaria”, http://www.soler.com.ar/2012/nueva_ley_penal_tributaria.pdf, acceso el 19 de enero de 2017, 7, 6 y 7, estos autores, pese a considerar que la referida agravante estriba específicamente en el uso de facturas apócrifas, sin requerirse que el monto de la evasión sea por la cuantía prevista para la evasión simple, cuestionan dicha disposición por no prever situaciones que pudieran entrar en contradicción con los principios de proporcionalidad o razonabilidad, justamente por tratarse de evasiones que, por el sólo hecho de usar una factura falsa, sin importar el monto de lo defraudado, se considera agravada y por ende con una pena mayor que otra evasión por un monto mayor de la cuantía prevista para la evasión simple; un sector de la jurisprudencia argentina sostiene que si el legislador no ligó expresamente esta agravante a la cuantía mínima de la evasión tributaria, es porque ésta no es exigible, ya que “(...) el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico”, vid. Sentencia de Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Louis Dreyfus S.A. s/ Infracción L.24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, 07 de febrero de 2014, cit. por Anabella Castro, “Las facturas apócrifas: Un valioso instrumento fiscal y una progresiva amenaza a las garantías del contribuyente”, en http://server1.utsupra.com/site1?ID=articulos_utsupra_02a_00394188783, acceso el 16 de enero de 2017, donde la autora plantea que la vaguedad de la redacción de la referida agravante es contraria al principio de legalidad, en su dimensión de taxatividad penal y contraria al principio de proporcionalidad por hacer caer una agravante por el mero uso de facturas apócrifas sin establecer una cuantía de la evasión para su configuración; es decir, por agravar per se el uso de tales facturas. Para una crítica más radical sobre la violación del principio de proporcionalidad y otros principios generales del Derecho penal en las que incurre esta figura agravante, vid. Virgolini, Julio E. S. y Silvestroni, Mariano H., “Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional”, *Revista Pensamiento Penal*, <http://www.vmcriminalaw.com/files/58368238.pdf>, 9, acceso el 16 de diciembre de 2016.

mientras que dicha falsedad en su modalidad de defraudación tributaria tiene dos subtipos, uno castigado con pena de prisión de cuatro a seis años y el otro con pena de cuatro a diez años.

Se trata de un agravamiento muy particular y discutible, si se toma en cuenta que estas conductas están criminalizadas independientemente de si alcanzan o no la cuantía del perjuicio fiscal que se exige en la configuración típica de los otros delitos tributarios, en los que, toda infracción por debajo de tales cuantías, se vuelve atípica penalmente y se sanciona como una infracción tributaria.²⁶⁴ Es decir, la penalización más severa de estos subtipos penales, se contradice con el hecho de que dentro de dichos subtipos caben supuestos de infracciones tributarias que serían penalmente irrelevantes por estar debajo de la cuantía referida.

En la doctrina y la jurisprudencia argentina, existen posiciones encontradas en cuanto a la impunidad o no de las falsedades documentales relacionadas con el delito de evasión tributaria cuando éste resulta atípico por no alcanzar la cuantía legalmente establecida. Al respecto, una sentencia de la Cámara Nacional de Casación Penal, declaró:

(...) si la evasión tributaria no es punible cuando no se supera el monto que como condición objetiva prevé el art. 1º de la ley 24.769, y si la finalidad de la ley ha sido la de evitar sanciones a pequeños evasores, que se vería amenazada si se admitiera la adecuación remanente o subsidiaria a algún otro tipo penal en contra del método de interpretación que es correcto según la doctrina de la

²⁶⁴ Coincidiendo con esta crítica aunque desde la premisa de que a una clásica contravención se le atribuye un elevado peligro, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 49; para otras críticas similares relativas al agravamiento de conductas fraudulentas por el uso de documentos falsos, prescindiendo de la cuantía de la evasión o defraudación tributaria, vid. nota anterior.

Corte Suprema, es evidente que si las facturas comerciales hubieran sido el medio para cometer la defraudación fiscal, su falsificación resulta tan impune como el fraude o la evasión.²⁶⁵

Contrario a esa posición, otro tribunal, en una sentencia por mayoría²⁶⁶, absolvió una supuesta infracción a la Ley Penal Tributaria debido a que el monto estaba por debajo de la cuantía legalmente establecida, pero condenó al imputado por la falsificación documental mediante la que se perpetró dicha infracción, sosteniendo, entre otros argumentos, que esa condición objetiva de punibilidad es sólo para la evasión tributaria, pero no abarca la falsificación documental porque “esta cuestión campea en el ámbito de protección de otra norma, la que protege la fe pública, que implica otro bien jurídico, aunque la falsificación haya sido presupuesto del fraude”.²⁶⁷

Al interpretar la sentencia de la Cámara Nacional de casación penal, antes referida, Spinka sostiene que de ella derivan tres hipótesis: a) si las facturas apócrifas tuvieron por fin la comisión de la mal llamada “defraudación fiscal”; b) si ellas procuraron ocultar una evasión fiscal no consumada con anterioridad; y c) si tuvieron por objeto ocultar una evasión consumada con anterioridad.²⁶⁸

En los primeros dos supuestos este autor plantea que efectivamente si la evasión resulta atípica, no debe ser penalizada la falsedad documental

²⁶⁵ Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal. Sala I, “Sosa, Roberto O.” de 27 de mayo de 2002; íd. Sala III, “Moro, Francisco, y otro”, de 12 de agosto de 2003, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 161.

²⁶⁶ Sentencia de Tribunal Oral Criminal Federal de Tucumán, “Díaz, Antonio L.”, de 13 de diciembre de 2004, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 161.

²⁶⁷ Cf., Spinka, *Derecho penal tributario*, 161, posición que coincide con la de Muñoz Conde, vid. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 973.

²⁶⁸ Vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 162.

porque en ambos casos ésta fungió como un medio previo para la consumación del delito, de manera que tal falsedad integra o está contenida en la evasión, o sea, existe una consunción por estructura del tipo.²⁶⁹

Mientras que en el tercer supuesto, si la falsedad documental o su uso son posteriores y tienen por objeto ocultar una evasión previamente cometida, si ésta resulta no punible porque su monto es menor a la cuantía legalmente establecida para configurar el delito, dicha falsedad o su uso posterior no está vinculada jurídicamente con el delito tributario, por lo que se constituye en un hecho independiente, típico, susceptible de causar daño de manera autónoma, y por lo tanto sí es punible.²⁷⁰

En otras palabras, para este autor en este tercer supuesto existe un concurso real de delitos y no una consunción, pues ésta exige la existencia de dos o más conductas adecuadas a distintos tipos penales, como ocurre con el daño que es constitutivo de la fuerza que se usa en un robo, mientras que en este caso no es aplicable porque “si para la ley no hay evasión, el fraude en sí mismo delictivo cobra autonomía, dado que no aparece excluido por otro tipo penal, sencillamente porque ese otro tipo, el de la evasión, por defecto de la cuantía como elemento objetivo de él, no existe”.²⁷¹

De situaciones como las antes citadas, otro problema que se plantea con respecto a la tipificación que hace el referido Código penal, es si las modalidades de defraudación tributaria consistentes en falsedades de documentos relativos al control del IVA, pueden realizarse de manera

²⁶⁹ Id.

²⁷⁰ Cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 162-163.

²⁷¹ Vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 164.

autónoma y dar lugar al concurso ideal²⁷² o concurso real²⁷³ con el delito de evasión tributaria u otro delito contra la Hacienda Pública; o si dan lugar a un concurso aparente de leyes.²⁷⁴

²⁷² Doctrinariamente se dice que “El concurso ideal de delitos se produce cuando una sola acción u omisión constituye dos o más delitos; por ejemplo, si un individuo golpea a un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, produciéndole un menoscabo en su integridad corporal o en su salud, comete con esa acción un delito o falta de lesiones (...) y un delito de atentado contra la autoridad”, vid. José Cerezo Mir, *Derecho penal. Parte general* (Montevideo-Buenos Aires: B de F, 2008), 1023 y 1026; para otros autores, el concurso formal o ideal surge “Cuando una sola acción infringe varias disposiciones legales o varias veces la misma disposición, es decir, cuando con una sola acción se comenten varios tipos delictivos homogéneos (la bomba del terrorista mata a varias personas) o heterogéneos (la bomba mata y produce daños materiales).”, vid. Francisco Muñoz Conde y Mercedes García Arán, *Derecho Penal. Parte General*. 8ª ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2010), 466; en similar posición vid. María Eloísa Quintero, “Concurso de delitos”, <http://www.inacipe.gob.mx/stories/investigacion/descargas/CAP%20C3%8DTULO%2012%20Concurso%20de%20delitos.pdf>, acceso el 26 de diciembre de 2016, 4-6. El Código penal de El Salvador, regula el concurso ideal de delitos en el art. 40 de la manera siguiente: “Art. 40.- Hay concurso ideal de delitos cuando con una sola acción u omisión se cometen dos o más delitos o cuando un hecho delictuoso sea medio necesario para cometer otro, pero en todo caso no se excluirán entre sí”.

²⁷³ En la doctrina, se dice que “El concurso real es un supuesto de pluralidad de acciones u omisiones y pluralidad de delitos. El sujeto ha realizado varias acciones u omisiones y cada una de ellas es constitutiva de un delito. Es preciso que no haya recaído sentencia condenatoria por ninguno de los delitos al cometerse los restantes”, vid. Cerezo Mir, *Derecho penal*, 1029. El Código penal salvadoreño regula el concurso real de delitos en el art. 41, así: “Art. 41.- Hay concurso real cuando con dos o más acciones u omisiones independientes entre sí, se cometen dos o más delitos que no hayan sido sancionados anteriormente por sentencia ejecutoriada”.

²⁷⁴ Según la doctrina, el concurso aparente de leyes “Se da cuando una acción u omisión está comprendida en varios tipos delictivos pero sólo se puede aplicar uno de ellos, porque comprende ya la totalidad de lo injusto de la conducta realizada por el sujeto”, vid. Cerezo Mir, *Derecho penal*, 1036. Para Muñoz Conde y García Arán, dicho concurso es sólo aparente (...) el delito cometido puede ser enjuiciado *aparentemente*, al mismo tiempo, por varios preceptos legales, pero realmente sólo uno de ellos es aplicable”, vid. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho Penal*, 463; en el mismo sentido Borinsky et al *Régimen penal tributario*, 83. El Código penal salvadoreño en el art.7, regula el concurso aparente de leyes en el art. 7, así: “Art. 7.- Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código y no comprendidos en los artículos 40 y 41, de este Código se sancionarán observando las reglas siguientes:1) El precepto especial se aplicará con preferencia al precepto general; 2) El precepto subsidiario se aplicará en defecto del precepto principal, cuando se declare expresamente dicha subsidiaridad o ella sea tácitamente deducible; y 3) El precepto penal complejo absorberá a los preceptos que sancionan las infracciones consumidas en aquél”. Como se ve, este código adopta como posibles soluciones los tres criterios o principios doctrinarios del concurso aparente de leyes como son el de especialidad, el de subsidiariedad y el de consunción o absorción. Para una explicación de estos principios, vid. Cerezo Mir, *Derecho penal*, 1037-1038. Sin embargo,

La jurisprudencia salvadoreña entiende el concurso aparente de leyes como aquella situación en la que el contenido de uno o varios hechos delictivos se encuentra subsumido en otro u otros, siendo éste o éstos los que deben imputarse al autor y no los restantes. La subsunción de los delitos imputables con respecto a los restantes se determina mediante los criterios de especialidad, subsidiariedad y consunción, con el fin de prevenir que se viole el principio de *non bis in ídem*.²⁷⁵

Sobre esta cuestión, algunos autores advierten que deben tenerse en cuenta las distintas hipótesis creadas doctrinariamente relativas a tratar el fraude tributario como delito único o como concurso de delitos, en aquellos casos

hace falta un cuarto criterio que aparece en art. 8 del Código penal español: “En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor”. Este cuarto criterio es conocido en la doctrina como *Alternatividad*, y es aplicable cuando ante un mismo hecho aparecen dos apreciaciones distintas, pero ninguna se ve desplazada por ninguno de los tres criterios anteriores: especialidad, subsidiariedad y consunción, siendo entonces que la mayor gravedad de una disposición resulta la solución más cercana a la voluntad de la ley, para evitar una impunidad insostenible o errores de punición derivados de la descoordinación entre la penalidad de tipos penales de estructura similar, al respecto cf. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal*, 473.

²⁷⁵ En ese sentido, la jurisprudencia salvadoreña ha dicho: “(...) entendemos que habrá concurso aparente de leyes penales cuando el contenido ilícito de un hecho punible ya está contenido en otro y, por lo tanto, el autor ha cometido una lesión de la ley penal. Esta situación se da cuando en los tipos penales que serían aplicables al caso concreto existe una relación de especialidad, o de subsidiariedad, o de consunción. En otras palabras si la conducta del autor se subsume bajo varios supuestos de hecho -tipos penales- y el contenido delictivo, sin embargo, es absorbido con la aplicación de uno o de algunos de ellos, de manera que los restantes se deben dejar de lado. Esta es la idea básica sobre la que reposa el concurso aparente de leyes: En este sentido la consecuencia práctica del concurso de leyes reside en que solo es aplicable la pena del delito que desplaza a los otros y, además, en la determinación de esa pena, no debe computarse otras violaciones de la ley cerrando de esa forma la posibilidad de un Bis In Idem”, vid. Sentencia de Casación 166-2002. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 18 de febrero de 2003; vid. también sentencia de Apelación APN-159-13. Cámara de la Tercera Sección de Occidente, de 25 de septiembre de 2013, en la que se cita el precedente de la sentencia de Casación 166-2002. Sobre la improcedencia de conflicto aparente de leyes y por ende de no aplicación del criterio de consunción ante la concurrencia de un tipo penal doloso y otros culposo, pues no es viable jurídicamente hablar de subsumir dos figuras delictivas de contenido diferente entre sí, porque no es posible subsumir una conducta dolosa en una culposa o viceversa, vid. Sentencia de Conflicto de Competencia 40-COMP-2006. Corte Suprema de Justicia, de 13 de septiembre de 2007.

que se refieren a la destrucción u ocultación de documentos contables o a la utilización de documentos que adolecen de falsedad ideológica, utilizados como instrumentos de disimulación de la cuantía real de los ingresos.²⁷⁶

Una parte de la doctrina para la cual el delito fiscal es un tipo penal instantáneo, que forma parte de los fraudes tributarios complejos dado que los fraudes simples son tratados como infracciones administrativas, se pronuncia a favor del tratamiento de este problema como concurso formal o ideal de delitos.²⁷⁷

En sentido contrario a la opinión anterior, en lo que corresponde al delito de falsedad de documentos como medio para cometer una estafa, se pronuncia Cerezo Mir, para quien en este caso –que según quien escribe puede equipararse al de la falsedad documental como medio para cometer defraudación fiscal–, habría concurso real de delitos, ya que para el concurso ideal no basta con que exista una coincidencia parcial en la ejecución de la acción de ambos delitos; es preciso que un solo acto sea constitutivo de dos tipos penales.²⁷⁸

²⁷⁶ Cf. Díaz, Vicente Oscar. *La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal (Ley No. 23.771)*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1992, p.33-34.

²⁷⁷ Cf. Díaz, Vicente Oscar. *La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal*, 34 y125, quien es crítico de esa posición al decir: “No puede olvidarse que la evolución de la doctrina ha estado asumiendo el problema de la estructura que nos ocupa dentro de la definición de concurso formal de delito para continuar la persecución del mismo transformándolo por dicha vía en una consecuencia aberrante en la determinación de la pena”. Sin embargo, para este mismo autor, este tema, al momento de escribir su obra, no se había discutido suficientemente, en particular el relativo a la autonomía del delito de emisión y utilización de factura falsa en el impuesto del valor agregado, IVA.

²⁷⁸ Vid. Cerezo Mir, Derecho Penal, 1024-1025, quien explica: “La coincidencia parcial de los procesos de ejecución, que se da en el ejemplo mencionado de la falsedad de documento público, oficial o mercantil para cometer una estafa (pues el documento falso es el medio utilizado para cometer la defraudación), no es suficiente, a mi juicio, para fundamentar la existencia de un concurso ideal, pues éste requiere que un solo hecho (es decir, una sola acción) constituya dos o más delitos”.

En general, en la doctrina española, en lo que concierne a la relación entre los tipos penales de defraudación tributaria (art. 305 CP) y delito contable en su modalidad referida a las anotaciones contables ficticias (art. 310, letra c, CP), tradicionalmente se ha entendido como un concurso de leyes que se resuelve mediante el criterio de consunción, en el sentido de que la defraudación tributaria absorbe al delito contable²⁷⁹, aunque como se verá en seguida, no ha faltado al menos un autor que desde hace muchos años atrás ha planteado el criterio del concurso real de delitos.

Con relación a este problema concursal, en lo que se refiere al delito contable, tipificado en el art. 310 del Código penal español, Gracia Martín examina su estructura típica según diferentes criterios a fin de determinar si se trata de un tipo dependiente de preparación de una defraudación tributaria, de un tipo de peligro de realización de una posterior defraudación, de meros actos preparatorios o, por el contrario, como es la conclusión a la que llega, se trata de un tipo penal autónomo, con un mismo bien jurídico que la defraudación fiscal, pero cuya protección se realiza en momentos diferentes de peligro para el bien jurídico protegido.²⁸⁰

²⁷⁹ Cf. al respecto Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 62; Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 33, quien ahí mismo, explica que tal consunción se basa en que se trata de dos preceptos en los que existe identidad de bien jurídico protegido, por lo que la infracción contable debe entenderse consumida o absorbida por la defraudación tributaria; pero en casos en que el delito fiscal no se perfecciona, por ejemplo, por no llegar a la cuantía exigida, se debe sancionar exclusivamente el delito contable, de manera autónoma al delito fiscal. Generalmente se tratará de aquellos casos en los que la cuota defraudada no alcanza la cuantía exigida por el delito fiscal; en la misma línea Ogando Delgado afirma: “la opinión mayoritaria estimaba que en caso de concurrencia del delito fiscal y delito contable, nos hallábamos ante un concurso de leyes y no de delitos, pues el primero englobaba todo el disvalor del injusto, debiendo ser resuelto en atención a la regla de la consunción”, vid. Miguel Ángel Ogando Delgado, “El fraude tributario en el nuevo Código penal”, *BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, no. 10 (1996): 211.

²⁸⁰ Vid. Gracia Martín, *Las infracciones a deberes contables*, 209 y ss.

El autor explica que una de las opiniones más extendidas en la doctrina alemana y española es que el tipo penal relativo a infracciones contables constituyen actos preparatorios de una futura defraudación tributaria, que serían impunes sin este tipo penal autónomo; consecuentemente, la opinión mayoritaria considera que entre ambos delitos se establece una relación de concurso de leyes, dentro de la cual el tipo de defraudación desplaza o consume al delito contable fiscal en los casos en que éste último sea previo al primero.²⁸¹

En el sistema de autoliquidación cada contribuyente declara lo que él quiera o pueda²⁸², por lo que para constatar su veracidad la Administración debe comprobar dicha declaración, pero cuando lo hace se encontrará con que la declaración incorrecta o errada concuerda con la contabilidad o los documentos que también son incorrectos y por tanto no podrá determinar si el sujeto evadió impuestos, ni en qué cuantía, privándose de esa manera de la posibilidad de aplicar el delito de evasión de impuestos, por volverse

²⁸¹ Vid. Gracia Martín, *Las infracciones a deberes contables*, 209-210. Para este autor, sin embargo, una de las razones para criminalizar las infracciones contables de manera autónoma –argumentos que a juicio de quien escribe puede ser aplicable a la criminalización de las falsificaciones de documentos relativos al control del IVA–, es que tales infracciones implican generalmente un peligro para la correcta elaboración de la declaración tributaria y la presentación de una declaración incorrecta es una acción que pone en peligro la efectiva y exacta recaudación tributaria. Cf. Gracia Martín, *Las infracciones a deberes contables*, 233.

²⁸² Como su nombre lo indica la autoliquidación impositiva es una operación mediante la cual el obligado tributario declara el hecho tributario y calcula por sí mismo la cuantía del impuesto que debe pagar al Fisco, sin que dicha declaración o autoliquidación sea considerada por la administración tributaria como una liquidación provisional y menos definitiva, sino un ingreso a la caja fiscal, puesto que la autoliquidación está sujeta a una posterior etapa de comprobación. En los sistemas tributarios contemporáneos la gran mayoría de impuestos están sujetos a este régimen de autoliquidación, cobrando así mayor relevancia tanto el deber de declarar la verdad sobre el hecho tributario, como la posibilidad fáctica de faltar a la verdad mediante una declaración fraudulenta y por ende vulnerar la confianza que el Estado deposita en el contribuyente.

imposible la verificación del resultado típico. Consecuentemente, es lógico que se tipifiquen estos comportamientos a efecto de evitar impunidad.²⁸³

Otra premisa que expone Gracia Martín es que la estructura típica del delito de defraudación fiscal, no debe mezclarse con el tipo penal del delito contable tributario, los dos del Código penal español, ya que ambos tienen diferente desvalor de acción; en el primero se viola el deber de declarar mientras en el segundo se vulnera el deber de llevar contabilidad y registros fiscales. Es necesario mantener independientes y separados estos tipos penales.²⁸⁴

En conclusión, para este autor, entre el delito de defraudación tributaria y el delito contable fiscal, al cual considera un tipo penal autónomo por las razones antes expuestas, existe una relación de concurso real de delitos, ambos protegen el mismo bien jurídico y tienen el mismo objeto material, pero dicha protección cada uno la ejerce en momentos diferentes de peligro para el bien jurídico; el primero es en la declaración y el segundo en la comprobación.²⁸⁵

²⁸³ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 232-233, n. 396, el autor afirma que éste es sin duda uno de los principales motivos de la tipificación de las infracciones contables como delito autónomo, pero no puede ser el único.

²⁸⁴ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 266. Ahí mismo el autor se pregunta el porqué de esa separación, y responde: “Porque uno y otro deber desempeñan funciones propias en el procedimiento de liquidación; porque dichas funciones actúan en momentos distintos de dicho procedimiento; y porque, por lo anterior, provocan peligro para el bien jurídico en distintos momentos de dicho procedimiento y con diferente intensidad. Además, las necesidades de protección del bien jurídico son distintas también en esos diferentes momentos”.

²⁸⁵ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 345; el autor lo explica así: “Si mediante la infracción del deber de declarar se ha puesto en peligro el bien jurídico en la fase inicial del procedimiento, el delito o la infracción tributaria paralela de defraudación realizados no puede ya dejar de existir (...) Pero si tras la fase de declaración el sujeto pone otra vez en peligro el bien jurídico por otra vía, no hay razón alguna para que el Derecho no retribuya la nueva infracción del ordenamiento jurídico. El delito de defraudación tributaria del art. 349 y el delito contable-tributario del art. 350 bis –o el delito adscrito a la fase de

Diferente situación se produce cuando el autor utiliza una factura falsa como soporte de un registro contable con lo que se comete el delito contable en la modalidad de anotación ficticia y ésta a su vez sirve para la realización del delito de defraudación tributaria. En tal caso, como se explicó arriba, el delito contable queda absorbido por el de defraudación tributaria, pero con relación a la falsedad documental, prevista en el art. 392, número 1 del CP español, según la doctrina mayoritaria se produciría un concurso ideal de delitos, aunque para otros autores como Bajo y Trallero habría concurso real.²⁸⁶

Distinto es el tratamiento que la doctrina española le da a la relación concursal entre el delito de defraudación tributaria y las falsedades documentales, fundamentalmente facturas, cuando son utilizadas como instrumentos para la comisión del primero. La mayoría de autores considera que en tal situación se establece un concurso real entre el delito fiscal y cualquier otro de los tipos de falsedad, en documento público o mercantil, según sea la naturaleza de los que se hayan usado.²⁸⁷

comprobación que propongo de *lege ferenda*– se encuentran en una relación de concurso real de delitos”.

²⁸⁶ Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 62 quienes hacen referencia a que la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria consideran que existe concurso ideal.

²⁸⁷ Cf. Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 33; en opinión diferente se sostiene que solamente habrá concurso real entre la defraudación tributaria y la falsedad documental, cuando el autor persigue finalidades diferentes; de lo contrario, habrá un concurso aparente de leyes debido a la elaboración falsa de la declaración tributaria, ante lo cual es aplicable el principio de consunción, donde la falsedad se presenta como un elemento medial de la defraudación tributaria, vid. Edward García Navarro, “Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación tributaria”, <http://incipp.org.pe/archivos/publicaciones/defraudaciontributarianavarro.pdf>, 31, acceso el 22 de enero de 2017; esta opinión coincide con la vieja jurisprudencia española, según lo cita Ogando Delgado, al decir: “Puede sostenerse que aun en estos casos, operaría la eficacia eximente de la excusa absolutoria, pues a tenor de la jurisprudencia, no existe falsedad en documento público u oficial cuando la finalidad sea defraudar al Fisco (STS 18-5-1927), o en otras palabras, faltar a la verdad en una escritura pública, cuando la finalidad sea la elusión del pago de tributos, no constituye falsedad típica (STS 8-3-90- y 11- 4-91). Tal conclusión se obtiene de aplicar la regla de la consunción, válida igualmente para resolver el concurso de leyes, que se produce con la norma que tipifica el delito contable”,

La jurisprudencia española igualmente se inscribe en la tesis del concurso real de delitos²⁸⁸, aunque en alguna sentencia más reciente se inclina por el concurso aparente de leyes, que se resuelve mediante el criterio de consunción al dejar subsumidas las falsedades documentales en el delito fiscal.²⁸⁹

Vid. Ogando Delgado, "El fraude tributario en el nuevo Código penal", 213; quien no obstante, también se pronuncia a favor del concurso de delitos en determinados casos, al decir: "Pero aun entendiendo que la jurisprudencia precedente fuese aplicable al contribuyente que otorga un documento público, en que sólo se disminuye el precio real, (en cuyo caso no se produce un concurso medial, pues existe un solo delito), en aquellos casos en que la entidad de la falsedad en documento público, adquiera la suficiente relevancia penal «per se», por el mayor reproche que integra la antijuridicidad del acto, como para constituir un delito autónomo, y por tanto existiera un auténtico concurso de delitos, siempre que la finalidad sea única y exclusivamente la defraudación tributaria, sin otro lucro añadido, y se produzca la regularización de la deuda, quedaría despenalizada la falsedad instrumental (...)", *ib.*, 214, despenalización que, como antes se explicó, se debe no a razones dogmáticas sino a motivos de política criminal que hacen prevalecer el fin de la recaudación.

²⁸⁸ Al respecto vid. Sentencia del Juzgado de lo Penal número 18 de Madrid, Juicio oral 218/2011, de 25 de junio de 2012, cit. por SAP Madrid 316/2013, de 27 de junio, en la que los imputados, en su mayoría, fueron condenados por dos delitos contra la Hacienda Pública y un delito continuado de Falsedad en documento mercantil, según los hechos probados consistentes en que: "En los ejercicios tributarios correspondientes a los años 2003 y 2004, los acusados anteriormente señalados, junto con los también acusados (...), simularon la existencia de una serie de operaciones mercantiles, emitiendo facturas falsas, con la finalidad de que figurase en las cuentas de la empresa PCV Constructora, S.L., un gasto mayor a deducir en la declaración del impuesto de sociedades". En esa misma línea: vid Sentencia de Juzgado de lo Penal N.º: 001, Vigo, Procedimiento Abreviado 0000311/2013, de 4 de abril de 2014; vid. también SAP Orense 469/2013, de 4 de diciembre, en la que se procesó a varios imputados por el delito de apropiación indebida en modalidad de administración desleal en concurso medial con falsedad de documento mercantil y en concurso con el delito fiscal, sin embargo en este caso los imputados fueron absueltos porque el Ministerio Público admitió que la finalidad de la falsedad documental era la apropiación indebida de dinero de la sociedad defraudada, cometida por el autor, mientras que el uso de dichos documentos en la contabilidad y en las declaraciones de impuestos de sociedades y del IVA no se hicieron con ánimo de defraudar a la Administración Tributaria; asimismo no se pudo determinar la cuantía por cada uno de los tres períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, objeto de investigación, lo que llevó al juzgador a absolver por este delito; también en la línea de procesar vía concurso real la comisión del delito de defraudación tributaria y delito continuado de falsedad en documento mercantil, aunque en este caso absolviendo por ambos delitos, vid. Sentencia de Juzgado de lo Penal n.º 22 de Madrid, Procedimiento Abreviado 488/2007, de 23 de diciembre de 2009, cit. por SAP Madrid 739/2013, de 5 de junio.

²⁸⁹ Vid. SAP Orense 34/2012, de 13 de noviembre de 2015, cit. por STS 665/2016, de 20 de Julio, en la que se condena al acusado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública y no por la utilización de documentos falsos cuando éstos fueron medios de la defraudación

Volviendo al criterio del concurso real entre la defraudación tributaria y los delitos de falsedad documental de la jurisprudencia española, hay posiciones coincidentes en una parte de la jurisprudencia alemana; para el caso, el BGH en su sentencia de 22.3.1979 (BB 1980, 1032) declaró la existencia de tentativa del delito de defraudación tributaria cuando, pese a no haberse presentado aún la declaración del impuesto sobre la renta, se hubieran presentado autoliquidaciones falsas por el IVA, acompañadas de ciertas falsedades en la contabilidad. Para el Tribunal, el obligado tributario al actuar de esa manera se habría comprometido ya, de algún modo, a presentar una declaración incorrecta por el impuesto sobre la renta.²⁹⁰

En la doctrina argentina, en lo que corresponde a la relación entre la forma agravada del delito de evasión tributaria mediante el uso de facturas u otros documentos equivalentes falsos (art.2, literal d, LPT) y el de falsificación y/o utilización de documentos privados falsos, algunos autores consideran que existe un concurso aparente de leyes, que se resuelve mediante el criterio de especialidad, dado que el delito de evasión agravada se tipifica en una ley especial, Ley Penal Tributaria y Previsional, por lo tanto el tipo penal de falsedad documental, sea material o ideológica, queda absorbido dentro de la evasión.²⁹¹

del pago del impuesto de Sociedades y del IVA de una empresa constructora, teniéndose como hechos probados que “El acusado José Ángel, con el fin de dar apariencia de veracidad tanto a las facturas emitidas como a los efectos mercantiles que representaban el pago de los trabajos de construcción por aquellas reflejados, presentó para su gestión contable tales soportes documentales a la empresa "Auditores y Finanzas", encargada del aspecto tributario de UCOSA, sirviendo de base a las correspondientes liquidaciones presentadas ante la Agencia Tributaria (...)”.

²⁹⁰ Cf. Cordero González, “El delito fiscal”, 83, n. 62, quien ahí mismo aclara: “Esta tesis ha sido rechazada, sin embargo, por la generalidad de la doctrina. Para que se den los elementos propios del § 22 del Código penal (StGB) ha de haberse presentado, al menos, la declaración por este impuesto, se afirma”.

²⁹¹ Al respecto vid. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 83, quienes citando a Zaffaronni E., Alagia A. y Slokar A., *Derecho penal. Parte general* (Buenos Aires: Ediar, 2000), 830, explican que este principio también es conocido como “Unidad de ley”, según el cual, si bien

En la jurisprudencia salvadoreña una de las referencias más cercanas al tratamiento de posible concurso de delitos o concurso de leyes aplicables a los delitos tributarios con otros delitos diferentes que protegen bienes jurídicos distintos, la encontramos en la relación de subsunción que se establece entre el delito de evasión de impuestos y el de lavado de dinero y activos, donde, según un criterio jurisprudencial, el primero queda subsumido o absorbido por el segundo. Al respecto se ha dicho:

(...) se estima adecuada la actuación de los Jueces A-quo, en tanto que la decisión de subsumir la Evasión de Impuestos al delito de Lavado de Dinero y de Activos, está hecha conforme a derecho, pues los elementos típicos integrantes de la descripción legal del último ilícito citado, exigen evidenciar que los fondos, bienes o derechos, procedan directa o indirectamente de actividades delictivas. Esto implica, que necesariamente tienen que provenir de hechos que sean constitutivos de delito; es decir, en una clara dependencia del hecho acusado con el ilícito precedente. En este concreto caso, la Evasión de Impuestos que se ha señalado como uno de los hechos generadores.²⁹²

la acción es abarcada por dos o más tipos penales considerados aisladamente, cuando se los considera conjuntamente que una de las leyes concurrentes interfiere la operatividad de las restantes, por lo que se excluye su aplicación al caso, aunque en definitiva lo haga porque incluye las lesiones de ésta.

²⁹² Sentencia de casación 288-CAS-2011. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 12 de octubre de 2012. Mediante este proceso se pretendía casar la sentencia del Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, que condenó a siete años de prisión por el delito de Lavado de dinero y activos, tipificado en el art. 4 de la Ley contra el lavado de dinero y activos (LCLDA), contra el imputado O.R.M.M, como autor directo; y a la restitución en concepto de responsabilidad civil por evasión de impuestos en el período fiscal del año dos mil cinco, de la cantidad de setecientos noventa mil cuatrocientos sesenta y ocho dólares de los EE.UU., con cincuenta y tres centavos, a favor del Estado de El Salvador. El imputado fue procesado por los delitos de lavado de dinero y activos, evasión de impuestos, contrabando de mercaderías y tráfico de personas, mediante denuncia que la Dirección General de Rentas de Aduanas del Ministerio de Hacienda, interpuso ante la Fiscalía General de la República. Ésta agregó en su acusación el delito de actividades de narcotráfico que no pudo ser probado. El condenado habría lavado ese dinero entre 2003 y 2007, por medio de la compra de bienes inmuebles y de un negocio de venta de automóviles de su pertenencia, ubicado en la oriental ciudad de San Miguel. En un sentido similar, en

La subsunción del delito de evasión de impuestos en el de lavado de dinero y activos, realizada por el Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador y luego ratificada por la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, es una decisión correcta porque el segundo de estos delitos expresamente exige que los fondos, bienes o derechos objetos del mismo, “procedan directa o indirectamente de actividades delictivas”²⁹³ y además el art. 6 de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos, en su art. 6, denominado Otros delitos generadores de lavado de dinero y activos, incluye dentro de los mismos en el literal I, al delito de evasión de impuestos.²⁹⁴

No obstante, tanto el Tribunal Quinto de Sentencia como la Sala de lo Penal, al sostener que existe tal subsunción, implícitamente admiten que es un caso de concurso aparente de leyes (art. 7 CP), pero no lo dicen de forma explícita, ni tampoco explican cuál de los tres criterios que establece el Código penal salvadoreño (Especialidad, Subsidiariedad y Consunción) se aplica para llegar a esa conclusión.

anterior sentencia, la Sala de lo Penal había considerado que el tipo penal de defraudación al Fisco constituye un delito subyacente y al mismo tiempo origen de los fondos del delito de Lavado de dinero y activos, vid. al respecto Sentencia de casación 288-CAS-2004.Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 28 de junio de 2006.

²⁹³ El tipo penal básico de este delito está tipificado en la Ley contra el lavado de dinero y activos, art. 4, inc. 1º y 2º que literalmente dicen:

“Art. 4.- El que depositare, retirare, convirtiere o transfiriere fondos, bienes o derechos relacionados que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas, para ocultar o encubrir su origen ilícito, o ayudar a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos a quien haya participado en la comisión de dichas actividades delictivas, será sancionado con prisión de cinco a quince años y multa de cincuenta a dos mil quinientos salarios mínimos mensuales vigentes para el comercio, industria y servicios al momento que se dicta la sentencia correspondiente.

Se entenderá también por lavado de dinero y de activos, cualquier operación, transacción, acción u omisión encaminada a ocultar el origen ilícito y a legalizar bienes y valores provenientes de actividades delictivas cometidas dentro o fuera del país”.

²⁹⁴ Ley contra el lavado de dinero y activos, art. 6: “Estarán sometidos a la presente ley toda actividad delictiva generadora de lavado de dinero y activos, y de manera especial en lo que fuere aplicable los siguientes delitos: (...) I) Evasión de impuestos.

En ese sentido, puede sostenerse que en este caso se estaría ante un concurso aparente de leyes resuelto por el principio o criterio de la consunción, puesto que el tipo penal de lavado de dinero y activos, es un tipo penal complejo que absorbe al tipo penal de evasión de impuestos, según lo que expresamente dispone el art. 6, lit. I, de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos.²⁹⁵

En cuanto a la relación concursal entre defraudación al Fisco y delitos de falsedad documental, algunos tribunales salvadoreños aplican el concurso aparente de leyes y se inclinan por resolver dicho concurso mediante el criterio de la consunción, al considerar subsumido el uso y tenencia de documentos falsos en el tipo penal de evasión de impuestos, bajo las modalidades de declarar información falsa o inexacta (art. 249-A, no. 3 CP) o la de declarar costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido (art. 249-A, no. 7 CP).²⁹⁶

²⁹⁵ No obstante, también puede argumentarse que podría ser resuelto por el criterio de especialidad, dado que la Ley contra el lavado de dinero y activos es una ley especial. Igualmente podría ser resuelto mediante el criterio de alternatividad, según el cual, el delito de Evasión de impuestos, sancionado en su forma agravada con prisión de seis a ocho años, cometido como medio para la consumación de otro de mayor gravedad, en este caso el delito de Lavado de dinero y activos, cuya pena de prisión es de cinco a quince años, queda absorbido por éste último como delito más grave. Sin embargo, prevalece el criterio de la subsunción que en este caso es por voluntad expresa del legislador al haber establecido al delito de Evasión de impuestos como uno de los delitos generadores de lavado de dinero y activos (art. 6, lit. I, Ley contra el lavado de dinero y activos).

²⁹⁶ Al respecto vid. Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013, en la que, citando pasajes de la Sentencia Definitiva Condenatoria, dictada por el Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, a las quince horas con treinta minutos del día 22 de octubre de 2010, se dice: "... para el Tribunal, el imputado (...) ha cometido 1[sic] acción típica de DEFRAUDAR al fisco, al presentar declaraciones que han tenido como base operaciones onerosas en las que la Sociedad que representa debía pagar grandes cantidades del Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestaciones de Servicios, al haberse utilizado, registrado y declarado Comprobantes de Crédito Fiscal que representan transferencias u operaciones inexistentes y por tanto, el imputado ha deducido esas operaciones inexistentes de compras para no pagar el impuesto que produjeron las ventas o servicios que realizó en su giro social y generador de impuesto. Al presentar las declaraciones en esas condiciones, el imputado con toda certeza evadió [sic] el impuesto al que estaba obligado a declarar como representante legal de la Sociedad (...)"

En cuanto a la relación concursal entre los delitos relativos a la Hacienda Pública y las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedad material, falsedad ideológica o uso y tenencia de documentos falsos relativos al control del IVA (arts. 283, 284 y 287 CP), el inciso segundo del art. 249 CP obliga a que sea tratados como concurso real, al expresar: “Los hechos punibles a que se refiere el literal d) de este artículo, se juzgarán de manera independiente a los demás delitos de Defraudación al Fisco, bajo la caracterización propia de los Delitos contra la Fe Pública.”

3.2 Las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedad de documentos relativos al control del IVA

Tales modalidades del delito de defraudación al Fisco, son:

A. Falsedad material, art. 283, inciso 3º y 4º CP:

El que estando autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, elaborare, facilitare, hiciere circular o pusiera a disposición cualquiera de los referidos documentos a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, o que contenga datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Cuando el que incurriere en las conductas establecidas precedentemente no estuviera autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes

Muebles y a la Prestación de Servicios, la sanción a imponer se incrementará en dos terceras partes de la pena máxima estipulada.

B. Falsedad ideológica, art. 284, inciso 3º y 4º CP:

El que emitiera o entregare documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

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.

C. Uso y tenencia de documentos falsos, art. 287, inciso 2º, 3º y 4º CP:

El que con conocimiento de la falsedad y sin haber intervenido en ella, tuviere en su poder o hubiere utilizado documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que acrediten como emisor a un contribuyente inscrito en el Registro que lleva la Administración Tributaria, y se comprobare que los documentos no han sido emitidos u ordenada su impresión por el contribuyente a quien acreditan tales documentos, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Igual sanción se aplicará a quien comercializare con documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sin tener autorización de la Administración Tributaria para imprimirlos o que teniéndola se comprobare que no han sido solicitados por los contribuyentes a quienes acreditan.

En ambos casos, cuando el documento acredite como emisor a un sujeto no inscrito como contribuyente en el Registro de la Administración Tributaria o contenga datos o información que no corresponde al contribuyente que acreditan, la sanción se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado en el inciso anterior.

La falsificación a la que se refieren estas modalidades delictivas son las de los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, IVA.

Tales documentos, según el Título III, Capítulo I, Sección V, artículos 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113 y 114 del Código tributario²⁹⁷, que en adelante podrá denominarse CT, son: el Comprobante de crédito fiscal, la Factura o documento equivalente autorizado por la administración tributaria (en adelante podrá denominarse A.T.) para no contribuyentes del impuesto o consumidores finales, la Factura de venta simplificada, los tiquetes en lugar de factura, la Nota de remisión, la Nota de Débito, la Nota de crédito, el Comprobante de retención, el Documento contable de liquidación y el Formulario único.²⁹⁸

²⁹⁷ Código Tributario, D.L. 230, de 14 de diciembre de 2000, D.O. 241, T. 349, de 22 de diciembre de 2000.

²⁹⁸ Reglamento de aplicación del Código Tributario, D.L. 117, de 11 de diciembre de 2001, D.O. 2234, T. 353, de 11 de diciembre de 2001, "Art. 54.- Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración Tributaria autorización para el uso de un formulario único en la emisión

3.3 Elementos del tipo objetivo

3.3.1 El bien jurídico protegido

Uno de los principales problemas que plantea la configuración típica de estas formas de delitos tributarios, es su propia naturaleza ya que por una parte están considerados por el art. 249 CP como modalidades de defraudación al Fisco, la que a su vez forma parte de los delitos relativos a la Hacienda Pública, pero por otra parte están ubicados dentro del título correspondiente a los delitos contra la fe pública.²⁹⁹

Entonces, surge la interrogante de si se está ante delitos tributarios, ante delitos de falsedad documental o ante figuras mixtas y de carácter pluriofensivas, es decir, ante tipos penales que protegen dos bienes jurídicos: por un lado a la Hacienda Pública y por otro a la fe pública.

Esta peculiar tipificación de modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsificaciones de documentos relativos al control del IVA que hace el Código penal salvadoreño, evoca a algunas tesis de la doctrina española que sostenían que los delitos tributarios no tienen un bien jurídico autónomo en vista de lo cual las infracciones tributarias deberían

de facturas, comprobantes de crédito fiscal, notas de débito, notas de crédito, comprobantes de retención, notas de remisión y comprobantes de liquidación. Dicho formulario deberá contener numeración correlativa preimpresa en imprenta autorizada por la Administración e indicar el tiraje de documentos impresos. En todo caso los documentos que se emitan por medio de formulario único deberán cumplir con los requisitos que el Código Tributario establece para cada tipo de documento”.

²⁹⁹ Similar planteamientos hacen Borinsky et al, quienes con respecto a la modalidad agravada del delito de evasión de impuestos de la Ley penal tributaria y previsional argentina, consistente en el uso de facturas u otros documentos falsos, plantea la interrogante acerca de la relación que pudiera existir entre dicho delito con el de falsificación y el de utilización de documentos privados falsos, partiendo de los diferentes bienes jurídicos subyacentes en una y otra categoría de delitos, la Hacienda Pública en el primero y la fe Pública en los segundos, vid Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 82.

descriminalizarse en cuanto delitos específicos y las más graves ser trasladadas a otras categorías delictivas ya existentes como las falsedades y la estafa.³⁰⁰

Por otra parte, si bien está claro que el legislador salvadoreño decidió darle autonomía a estos tipos penales, en la doctrina se plantea que la falsedad de documentos utilizados para la comisión de delitos tributarios, es, por una parte un acto preparatorio que en algunas legislaciones no está penalizado; pero en el caso que dichos actos se criminalicen, éstos quedan subsumidos dentro del delito principal como puede ser la defraudación o evasión tributaria, en virtud del principio de consunción.³⁰¹

Siguiendo el criterio anterior, puede sostenerse que las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsificación de documentos relativos al control del IVA, tienen como bien jurídico protegido a la Hacienda Pública, definida como función tributaria entendida como actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, puesto que su construcción típica tiene como propósito criminalizar falsedades documentales que tienen trascendencia tributaria, concretamente en el IVA, sin que para ello obste el hecho de estar incluidos dentro del capítulo de falsificación de documentos.

³⁰⁰ Cf. González García, “El delito fiscal en la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal”, *RDFHP*, no. 135. Mayo-junio (1978): 734, cit. por Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 47n149.

³⁰¹ Según este principio, “un supuesto desplaza a otro cuando por sí solo incluye (consume), ya que el desvalor de éste supone, por razones distintas a la especialidad y a la subsidiaridad”. Se trata en realidad de un hecho que acompaña normalmente a otro, según lo explica Santiago Mir Puig, *Derecho penal, parte general* (Barcelona: PPU, 1998), cit. por Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 46.

Ahora bien, por su configuración típica, todos estos subtipos penales son delitos de mera actividad y de peligro abstracto³⁰² que no requieren ni de un resultado, ni de una lesión concreta del bien jurídico protegido. Por ejemplo, la falsedad material como modalidad de defraudación tributaria (art. 283, inc. 3º CP) se configura como conducta típica si el autor “elaborare”, “facilitare”, “hiciera circular” o “pusiere a disposición”, los documentos relativos al control del IVA, sin esperar efecto o resultado alguno derivado de tal conducta.

En la falsedad ideológica basta con que el autor “emitiera” o “entregare” tales documentos, independientemente, en ambos casos, de si tales acciones se traducen o no en un daño concreto a la Hacienda Pública como bien jurídico protegido.³⁰³

³⁰² Para una definición de delitos de mera actividad, vid. María Acale Sánchez, “Los delitos de mera actividad”, *Revista de Derecho penal y criminología*, no.10, 2ª época (2002): 21,22, 23 y 41, para quien “(...) hoy se entiende que los delitos de mera actividad son aquellos en los que dentro del tipo delictivo en concreto, el legislador ha incluido un comportamiento pero no ha prestado atención, esto es, no ha incorporado como elemento típico, el efecto natural provocado y separable del mismo”, o de forma más breve: “son delitos de acción carentes de resultado natural”; o “delitos que carecen de un resultado natural típico causado por la acción”. La misma autora cita a Stratenwerth para quien existen delitos de mera actividad y de peligro, de mera actividad y de lesión, de resultado y de peligro y de resultado y de lesión; para Villacampa, delitos de mera actividad “son aquellos en que el tipo de injusto se agota en una acción del autor, sin que sea necesario un resultado en el sentido de un efecto exterior diferenciable espacio-temporalmente de la acción”, vid. Carolina Villacampa Estiarte, *La falsedad documental: análisis jurídico-penal*, (Lleida: Cedecs, 1999), 569; En la doctrina argentina, debido a la estructura típica del delito de evasión de impuestos regulado en la Ley Penal Tributaria, en la que se incluía el concepto de “perjuicio fiscal” –requisito que luego desapareció con la reforma mediante Ley 24.769–, tradicionalmente se ha considerado a este delito como uno de resultado, concretamente como de daño o de lesión. Pero también hay posiciones teóricas que consideran a éste y los demás delitos tributarios como delitos de pura actividad en los que la realización de la acción típica no requiere que se produzca resultado alguno, ni lesión ni peligro. Al respecto vid. Catania, A., *Régimen Penal Tributario*, 56 y ss., cit. por Borinsky et al, *Régimen Penal Tributario*, 35.

³⁰³ En ese sentido se dice: “Resulta inequívoco que se están penalizando los medios que generan peligro para la potestad recaudatoria del Estado, **pero cabe advertir que se exige que de ello pueda devenir un resultado perjudicial al fisco**. El legislador resuelve enmarcar las falsedades ideológicas que devienen de tales actos, olvidando que ello requiere un límite a fin de no sancionar todas las inveracidades intrascendentes de mero juego o para eludir los deberes fiscales”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 47.

3.3.2 Sujeto activo

A. Falsedad material

En la falsedad material, como modalidad de defraudación al Fisco (art. 283, inc. 2º y 3º CP), se configuran dos diferente subtipos penales. El primero, regulado en el inciso 2º, es un subtipo especial porque el autor solamente puede ser quien esté autorizado por la A.T. para imprimir los documentos relativos al control del IVA. De conformidad con el art. 115-A del Código tributario, todo contribuyente del IVA tiene la obligación de solicitar la asignación y autorización a la A.T., de la numeración correlativa de los documentos relativos al control de dicho impuesto.

Esos documentos deben ser elaborados por imprentas autorizadas por la A.T. La elección de la imprenta corresponde al contribuyente, quien al momento de solicitar la autorización de la numeración correlativa a la A.T., deberá solicitar la autorización de la imprenta que imprimirá los documentos, para lo cual, tal imprenta, deberá cumplir con una serie de requisitos.³⁰⁴

³⁰⁴ Según el portal electrónico del Ministerio de Hacienda los requisitos que debe reunir la solicitud de autorización de una imprenta convencional son: 1. Presentar formulario "Solicitud para Autorización de Imprenta", F-225, firmado por el contribuyente, representante legal o apoderado, si se presenta por tercera persona deberá presentar escrito de autorización autenticado ante notario y anexar fotocopia de DUI del contribuyente, representante legal o apoderado y del autorizado; 2. Fotocopia del documento que compruebe la inscripción de imprenta en la alcaldía municipal en que se encuentre registrado el establecimiento; 3. Si el local en que funcionará el establecimiento no es propio, presentar fotocopia de contrato de arrendamiento; 4. Fotocopia de comprobante de crédito fiscal, declaración de mercancías o formulario aduanero, por la adquisición de la maquinaria u otro documento legal que ampare la propiedad o derecho de uso de la misma; 5. Solvencia tributaria. Vid. Ministerio de Hacienda, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Servicios/Guia?piref476_2099380_476_2084258_2084258.task=detail&piref476_2099380_476_2084258_2084258.servicio=340, acceso el 10 de diciembre de 2016.

El segundo subtipo, regulado en el art. 283, inciso 3º CP, configura un delito común porque se aplica cuando las conductas típicas establecidas en el inciso 2º, son realizadas por quien no está autorizado por la A.T. para imprimir los documentos referidos en el tipo penal. Este es uno de los motivos por los que este subtipo penal debe dejar de ser considerado como una modalidad de defraudación tributaria, porque ésta, en su modalidad activa, debe ser un tipo penal especial según la doctrina mayoritaria.

B. Falsedad ideológica

En cuanto a la modalidad de defraudación fiscal consistente en Falsedad ideológica (art. 284, inc. 3º y 4º CP) de documentos relativos al IVA, se establece un único subtipo penal común, es decir, puede ser cometido por cualquier persona, pero con dos variantes de comportamiento según si los documentos falsificados consignan a contribuyentes debidamente inscritos en el registro de la A.T. o la falsificación es aún mayor por consignar como emisores a sujetos que no son contribuyentes inscritos o se hace constar información que no corresponden al contribuyente registrado.

La primera consiste en emitir o entregar documentos relativos al control del IVA, consignando un hecho falso: “haciendo constar una operación que no se realizó”; o hechos alterados: “o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales”.

La segunda modalidad consiste siempre en emitir o entregar documentos relativos al control del IVA, consignando un hecho falso o hechos alterados, con el agravante de acreditar “como emisores a sujetos que no se

encuentran inscritos en el registro de contribuyentes de la Administración Tributaria” o que “contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él”; es decir, se está ante una suerte de documentos doblemente falsificados, por lo que la lesión al bien jurídico protegido es mayor.

En la legislación española, una falsedad ideológica como la tipificada en la primera modalidad antes referida, quedaría comprendida en el tipo penal del art. 392, que tipifica el delito de falsedad cometida por particulares en un documento público, oficial o mercantil³⁰⁵; pero si el autor sólo falta a la verdad en la descripción de los hechos expresados en el documento, incurre en una falsedad no punible penalmente contemplada en el ordinal 4º del art. 390.³⁰⁶

No obstante, si en el documento se consigna un acto, negocio u otros hechos inexistentes, sí se configura un tipo penalmente punible que se subsume en el apartado 2º y no en el apartado 4º del referido art. 390³⁰⁷. Sin embargo, tal

³⁰⁵ El tipo penal básico reza: “Artículo 392. 1. El particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses”. El referido art. 390, apartado 1, dice: “Artículo 390. 1. Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad: 1º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial. 2º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad. 3º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho. 4º Faltando a la verdad en la narración de los hechos”.

³⁰⁶ Vid. Javier López y García de la Serrana, “Facturación irregular: consecuencias penales y administrativas”, *Hispanjuris*, circular Sept./10, 1, <http://g3.jurissoft.es/docftp/fi117715Consecuencias%20legales%20facturas%20irregulares.pdf>, acceso el 21 de enero de 2017. El autor agrega: “La jurisprudencia ha matizado este alcance, considerando que, cuando se falte a la verdad en algún o algunos de los extremos de un documento, la conducta no sería penalmente sancionable al encuadrarse en el apartado 4º del art. 390 CP”.

³⁰⁷ Ib.

como se ha explicado arriba, la falsedad documental en la legislación penal española, tiene un carácter instrumental con relación a los delitos tributarios en los casos de regularización de la situación fiscal del obligado tributario.³⁰⁸

C. Uso y tenencia de documentos falsos

La modalidad de defraudación tributaria referida al uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, incisos 2º, 3º y 4º CP), es también un subtipo penal común, susceptible de ser cometido por cualquier persona, no sólo por el contribuyente u obligado tributario, sino por un tercero como puede ser un contador, un notario, abogado, asesor financiero o cualquier otra persona; pero en este caso la conducta puede tener tres variantes, incluyendo una agravada, que serán explicadas en los apartados relativos a la acción típica.

En cuanto a la autoría de un abogado, notario, asesor fiscal o cualquier otro profesional en este específico tipo de delito, se deberá tener especial cuidado de no criminalizar el ejercicio de la profesión misma, es decir, no se puede penalizar a un profesional que cumple su función de asesorar, orientar, aconsejar al contribuyente u obligado tributario sobre la forma más ventajosa para sus intereses de presentar una liquidación tributaria, siempre

³⁰⁸ El art. 305, numeral 4, párrafo 3º, del C.P. español, dispone que el hecho de que el obligado tributario haya regularizado su situación fiscal “impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”; similar disposición se consigna en el art. el art. 308, apartado 5, relativo al delito de fraude de subvenciones. Esas falsedades instrumentales son denominadas “falsedades impropias” en la doctrina, por formar parte del tipo de otros delitos como la estafa, la presentación de datos falsos relativos al estado contable para lograr indebidamente la declaración de quiebra, concurso de acreedores o suspensión de pagos, vid. al respecto Concepción Benedí André, “Simulación de documentos y falsedad ideológica”, 1 y 10, <http://cita.es/falsedad/documental/>, acceso el 22 de enero de 2017.

que tales conductas se enmarquen dentro de la ley y no se conviertan en un medio que propicie la comisión del ilícito tributario.³⁰⁹

Igualmente no puede ser responsabilizado penalmente aquel asesor fiscal que se limitó a trabajar con la información que le fue proporcionada por el contribuyente u obligado tributario, dentro de la cual podría estar el haberle proporcionado una factura u otro documento de control del IVA que revista alguna forma de falsedad.

Asimismo debe tenerse en cuenta que el asesor fiscal, contador, abogado o cualquier otro profesional que cumple labores de asesoría o consejería en este ámbito, no puede fungir como garante de la legalidad o del cumplimiento de deberes fiscales de sus asesorados como si se tratase de un funcionario de la Administración Tributaria, ya que las labores de fiscalización y control de las obligaciones tributarias le corresponden a ésta; el asesor fiscal no puede sustituir a las entidades estatales en dicha función.³¹⁰

³⁰⁹ Al respecto se afirma: "(...) las labores profesionales de los asesores no pueden estar enmarcadas en la norma penal si existe en los libros del sujeto tributario la declaración firmada del contribuyente dejando constancia de que las registraciones corresponden a datos que el contribuyente ha proporcionado como fidedignos. Tampoco podrá ser encartado el asesor fiscal si se limita a actuar dentro de la legalidad y a trabajar con los datos proporcionados por el cliente. La operación puede no ser verdadera porque los datos proporcionados al asesor eran falsos, en cuyo caso éste no responde de la defraudación del responsable tributario (...)", vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 98.

³¹⁰ En tal sentido se sostiene que "(...) las facultades de verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias son de atribución exclusiva e indelegable de los organismos de aplicación. Dichas atribuciones conllevan el imperativo legal de tomar contacto directo con el sujeto de la relación jurídica tributaria, no debiendo por este mandato de ley establecer intermediación procesal en cabeza de calidades profesionales en cuyo alcance no puede responsabilizarse al asesor impositivo de deberes de investigación e inspección que escapan de su labor profesional", vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 94; para una crítica similar en el sentido de que es objetable que se imponga a determinadas personas el deber de colaborar en la recaudación que es una atribución estatal, aunque en este caso se refiere al papel del agente de retención o de percepción, vid. Carlos Vázquez Iruzubieta, "De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/delitos-hacienda-publica-seguridad-583521158>, 712, acceso el 16 de enero de 2017; para una crítica más radical, con respecto de la Ley penal tributaria

Consecuentemente, para que un contador, abogado, o cualquier otro profesional que funja como asesor fiscal pueda ser imputado penalmente como autor de este y otros delitos tributarios, tendrá que probarse que fue él quien directamente hizo uso del documento falso, sin que necesariamente hubiese participado en la emisión del mismo, o que prestó a sabiendas su colaboración su asistencia u orientación para tal utilización por parte del contribuyente; es decir, tendrá que probarse que el asesor fue más allá de sus funciones como consejero tributario.³¹¹

3.3.3 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de estas tres modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedad de documentos relativos al control del IVA es el Estado como titular de la Hacienda Pública nacional, porque aunque las conductas consisten en falsificaciones documentales, se trata de unas falsificaciones o uso y tenencia de documentos falsos que afectan especialmente al Fisco, a la Hacienda Pública. Ahora bien, como el IVA es un impuesto estatal de carácter nacional, cuya gestión recae en el gobierno central, el municipio, que sólo gestiona impuestos municipales, no puede ser sujeto pasivo.

argentina, según la cual, dicha ley sanciona a quien considera evasores pero éstos “no son evasores de sus impuestos sino evasores del cumplimiento de deberes administrativos propios de una función estatal”, vid. Virgolini, Julio E. S. y Silvestroni, Mariano H., “Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional”, *Revista Pensamiento Penal*, <http://www.vmcminallaw.com/files/58368238.pdf>, acceso el 18 de enero de 2017, 2.

³¹¹ En cuanto a la autoría o participación de estos profesionales en los delitos tributarios se dice: “(...) para enmarcar en responsabilidad a estos últimos debe darse por parte de dichos profesionales una colaboración A SABIENDAS en la presentación o asesoramiento de informaciones falsas que hagan a la medición del hecho imponible. Dicha colaboración debe ser activa, y en razón que su posición en la relación jurídica tributaria le permite realizar el acto respecto del cual tiene lugar la violación”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 21.

3.3.4 Acción típica

A. Falsedad material

En la modalidad de defraudación tributaria consistente en falsedad material documental (art. 283, inc. 2º y 3º CP), la acción típica consiste en hacer documentos relativos al control del IVA, total o parcialmente falsos o alterar uno verdadero. Es decir, la acción típica es la misma del tipo nuclear de la falsedad material (art. 283 inciso 1º CP), pero referida a documentos de relevancia tributaria (Documentos relativos al control del IVA).³¹²

No obstante, en cuanto delito tributario (art. 283, inc. 3º CP) la falsedad material sanciona a título de autor, a quien elaborare uno o varios documentos relativos al control del IVA total o parcialmente falsos o a quien lo “(...) facilitare, hiciere circular o pusiera a disposición”. Es decir, la conducta típica abarca cuatro modalidades: elaborar, facilitar, hacer circular y poner a disposición; es mucho más amplia que la del tipo penal nuclear que únicamente penaliza a quien como autor elaborare el documento falso; no a quien lo facilite, lo haga circular o lo ponga a disposición.

El verbo “Elaborar”, según el Diccionario de la Lengua Española, en su primera acepción significa “Transformar una cosa u obtener un producto por medio de un trabajo adecuado”, y como segunda acepción: “Idear o inventar

³¹² La falsedad material “consiste en hacer en todo o en parte un documento falso o adulterar uno verdadero de manera que induzca a error sobre su autenticidad (...) facturas materialmente falsas son aquellas facturas alteradas o simuladas, en las que el contenido adulterado no puede ser atribuido al sujeto emisor. Encontramos en el primer caso, las facturas en que se alteran los importes, las fechas de emisión, los productos vendidos, etc.; y en el segundo, las facturas simuladas por proveedores inexistentes o facturas mellizas de proveedores reales que no intervinieron en la operación”, vid. Aventuroso, “Incorporación de las facturas apócrifas”, 46.

algo complejo.”³¹³ Aplicando el primer significado, se puede afirmar que el verbo “elaborar” ha sido utilizado en esta descripción típica como “obtener un producto” o producir; y partiendo de que el subtipo establece como autor a quien esté autorizado por la A.T. para imprimir los documentos relativos al control del IVA, elaborar en este caso significa imprimir tales documentos por parte de una imprenta debidamente autorizada.

Facilitar, según el citado diccionario, tiene dos significados: “Hacer fácil o posible la ejecución de algo o la consecución de un fin” y “Proporcionar o entregar”.³¹⁴ Esta segunda acepción es la que resulta aplicable a este subtipo penal, es decir, facilitar significa proporcionar o entregar a alguien los documentos materialmente falsos relativos al control del IVA.

No obstante, esa facilitación, así entendida, como proporcionar o entregar, no es a cualquier persona; para que sea penalmente relevante debe entenderse que la factura o comprobante materialmente falso se entrega a la contraparte de una operación ficticia o a los inspectores de la Administración Tributaria; o sea, tales documentos falsos deben ser facilitados, proporcionados o entregados a una persona que tenga un rol tributariamente relevante y en un acto también de importancia tributaria.

En cuanto a facilitar facturas o documentos falsos relativos al control del IVA a la contraparte de una operación mercantil con relevancia tributaria, el art. 107 del Código tributario impone a los contribuyentes del IVA la obligación de emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento

³¹³ Diccionario de la Lengua Española en línea <http://www.rae.es/obras-academicas/diccionarios/diccionario-de-la-lengua-espanola>, acceso el 12 de diciembre de 2016.

³¹⁴ Ib.

denominado “comprobante de crédito fiscal”; o entregar factura en los casos previstos en los artículos 65 y 65-A de la Ley del IVA.³¹⁵

Lo referido a facilitar facturas o documentos falsos relacionados al control del IVA a funcionarios de la Administración Tributaria, puede ocurrir porque tales facturas o documentos son utilizadas para sustentar –falsamente– una declaración jurada en el momento de la presentación de dicha declaración; pero en un momento posterior, como es el de la comprobación, pueden ser revisadas por la administración tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora; momento en el que recién puede ser descubierta tal falsedad documental.³¹⁶

La facultad de la administración tributaria de requerir a los contribuyentes u obligados tributarios información, comprobantes y documentos relativos al IVA y demás impuestos o información de relevancia fiscal, se encuentra sustentada en el art. 173 del C.T., bajo el acápite: “Facultades de

³¹⁵ Este mismo artículo impone la obligación de entregar, en casos específicos, otros comprobantes relativos al IVA como son la factura de exportación, la factura de venta simplificada, tiquetes en sustitución de facturas, formulario único o documentos electrónicos. El art. 109 CT regula la emisión y entrega de la nota de remisión y el 110 CT las notas de crédito y de débito. Por su parte, el art. 117 CT, establece la obligación que tienen los adquirentes de bienes o prestación de servicios, de exigir los comprobantes de crédito fiscal, las facturas o documentos equivalentes, las notas de remisión, así como las notas de debido y de crédito.

³¹⁶ Para la doctrina tributaria, esa obligación del sujeto pasivo tributario se deriva del Deber de contabilidad o de llevanza de contabilidad, el cual “obliga al sujeto pasivo a suministrar datos de dicho sujeto sobre la realización del hecho imponible, sólo conocidos en su integridad por el sujeto pasivo y que resultan esenciales para la cuantificación de la cuota (...) la comprobación e investigación tributaria del hecho imponible que exige el cumplimiento del deber de contabilidad se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la administración o que sean necesarios para la determinación del tributo”, vid al respecto M^a Jesús García-Torres Fernández, *El deber de contabilidad en Derecho Tributario* (Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2001), 13.

investigación y fiscalización”, que además está reiterada o reforzada en los artículos 120, inciso 2º y 126 del mismo código.

La obligación de los contribuyentes o sujetos obligados a proporcionar, presentar, exhibir o facilitar a la administración tributaria toda la información, comprobantes y todo tipo de documento de relevancia fiscal, se encuentra establecida en el art. 126 del C.T. bajo el epígrafe: “Obligación de presentar o exhibir la información y de permitir el control”.

Por otra parte, la expresión “hacer circular”, debe ser entendida como “circular” y entre los múltiples significados que esta palabra tiene, el que aparece claramente aplicable es el de “dicho de una cosa: Correr o pasar de unas personas a otras. *Circuló una noticia, un escrito*”³¹⁷; trasladando esta acepción en lo que nos interesa, la acción típica consistiría en pasar de unas personas a otras –ambas con roles tributariamente relevantes– los documentos materialmente falsos relativos al control del IVA.

En cuanto a la expresión “poner a disposición”, para determinar la acción típica, debemos partir del concepto “disposición”, cuya acepción aplicable según el referido diccionario, es “acción y efecto de disponer”, y el significado de disponer, apropiado para este subtipo penal, se entiende como verbo que denota “Colocar, poner algo en orden y situación conveniente”³¹⁸; es decir, en este caso sería colocar o poner en orden y situación conveniente los documentos materialmente falsos relativos al control del IVA.

Ahora bien, no se trata de cualquier acto consistente en poner a disposición dichos documentos falsos; tiene que ser un acto tributariamente relevante y

³¹⁷ Diccionario de la Lengua Española en línea, consultado el 12 de diciembre de 2016.

³¹⁸ Ib.

ante sujetos que tengan una posición de relevancia tributaria. En otras palabras, la expresión poner a disposición se refiere a la obligación que tienen los contribuyentes u obligados tributarios de entregar y/o exhibir información, comprobantes o documentos de relevancia fiscal a la administración tributaria para que ésta ejerza sus atribuciones legales de investigación, fiscalización y control.³¹⁹

En el mismo sentido, según la estructura del tipo penal, la falsedad no puede ser cualquiera; debe consistir en que tales documentos se hagan “a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos” o que “contengan datos o información que no corresponde al contribuyente con el que se vinculan”. Es decir, la alteración o falsificación de cualquier otro dato o información que no sea la exigida por el tipo penal, resultaría atípica y penalmente irrelevante, aunque es obvio que fuera de esos datos difícilmente hay otros susceptibles de ser falsificados.

³¹⁹ En la doctrina argentina hay autores que señalan que una de las obligaciones que los contribuyentes u obligados tributarios tienen con respecto a las facturas u otros documentos con relevancia tributaria es la de “poner a disposición”, entendida como el deber de tener los comprobantes a disposición de la administración tributaria para que pueda realizar las tareas de verificación y fiscalización, al respecto vid. Retegui, “Evasión agravada mediante facturas falsas”, 55; este deber se deriva del deber de colaboración, el cual es entendido como un deber público de prestación o deber administrativo de prestación; es decir, “auténticos deberes de los particulares, cuyo fundamento reside en la necesidad del ente público, basado en una regulación general del individuo que puede corresponderse bien con potestades o derechos subjetivos de la Administración Pública y cuyo contenido puede materializarse en un dar, hacer e incluso soportar”, vid. García-Torres Fernández, *El deber de contabilidad*, 12; un deber que no es potestativo del contribuyente, sino que está obligado por ley a cumplirlo y de no hacerlo puede ser sancionado, a tal punto que varias legislaciones tributarias configuran tal incumplimiento como “resistencia pasiva a la fiscalización”, como lo establece el art. 49 del decreto 1397/79 y art. 39, inc. 2º, ley 11.683 de Argentina. Vid al respecto Carlos María Folco, “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”, en Carlos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier Pérez Biscayart, *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2004), 44-45.

B. Falsedad ideológica

En cuanto a la modalidad de defraudación al Fisco consistente en falsedad ideológica (art. 284, inc. 3º y 4º CP), la conducta típica es emitir o entregar documentos relativos al control del IVA, “haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales”.³²⁰

Tal conducta es asimilable a insertar o hacer insertar en un documento “declaración falsa concerniente a un hecho que el documento debiera

³²⁰ “La falsedad ideológica consiste en insertar o hacer insertar en un instrumento declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, más allá de la formalidad de los mismos, se ocultan operaciones inexistentes. En el documento ideológicamente falsificado hay una forma auténtica y un contenido falso”. Vid. Aventuroso, “La incorporación de las facturas apócrifas”, 43; quien citando a Creus y Buompadre, agrega: “La falsedad ideológica –que algunos también llaman histórica– recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, sin que se modifiquen ni imiten para nada los signos de autenticidad. En ella nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, como lo son también sus otorgantes, pero que contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado: en él se hacen aparecer como verdaderos –o reales– hechos que no han ocurrido, o se hacen aparecer hechos que han sido de un modo determinado, como si hubiesen ocurrido de un modo diferente”, Carlos Creus y Jorge E. Buompadre, *Falsificación de documentos en general*, (Buenos Aires: Astrea), 131, cit. por Aventuroso, “La incorporación de las facturas apócrifas”, 43; por su parte, “Las facturas ideológicamente falsas son aquellas que documentan una operación económica ficticia; cuando las partes en el negocio simulado se pongan de acuerdo en la simulación o provengan de sujetos formalmente existentes pero que carecen de actividades reales”, vid. Retegui, “Evasión agravada mediante facturas falsas”, 11, quien ahí mismo plantea que, si se atiende a lo definido como delito de falsedad ideológica en el art. 293 del Código penal argentino, las facturas no son instrumentos públicos y desde este punto de vista no serían documentos ideológicamente falsos. Pero si se considera que los contribuyentes están obligados a decir la verdad al Fisco acerca de sus operaciones económicas con relevancia tributaria, se concluye que la falsedad ideológica sí alcanza a las facturas cuyo contenido es falso por faltar a esa obligación de veracidad. En cuanto a qué significa factura apócrifa, “(...) debe entenderse el carácter de factura apócrifa en cuanto comprobante que intenta fingir una operación que no existió o habiendo existido el emisor no es quien la realizó. De esta manera se busca simular una operación a fin de lograr una reducción de la carga fiscal. Distinta es la situación de documentación con meros defectos formales a partir de los cuales no podemos sin más inferir su apocrifidad” [sic], vid. María José Martín, “Salidas no documentadas y facturas apócrifas”, Universidad Nacional de Mar del Plata, Carrera de Postgrado de Especialista en Tributación, http://nulan.mdp.edu.ar/1961/1/martin_mj_2013.pdf, acceso el 13 de enero de 2017, 20-21.

probar”; es decir, similar a la conducta típica que se demanda para el tipo básico de la falsedad ideológica (art. 284 CP, inc. 1º), con la diferencia de que dicho tipo básico penaliza a título de autor únicamente a quien inserte o hiciera insertar la declaración falsa, o sea, solo al que lo emite; mientras que el subtipo penal de defraudación fiscal sanciona a título de autor tanto a quien emitiera el documento ideológicamente falso como a quien lo entregare.

Entonces, la conducta típica de la modalidad de defraudación al Fisco consistente en falsedad ideológica de documentos relativos al control del IVA, tiene dos modalidades de acción: el verbo emitir, que tiene varios significados, siendo el aplicable para este caso el de “Producir y poner en circulación papel moneda, títulos o valores, efectos públicos, etc.”³²¹; es decir, la primera modalidad de la acción típica consistiría en producir y poner en circulación un documento ideológicamente falso relativo al control del IVA.

Según la acepción referida, emitir no significa solamente producir, sino que implica también poner en circulación³²²; siendo así, si el autor se limita a producir el documento ideológicamente falso relativo al control del IVA, sin ponerlo en circulación, no incurriría en el tipo penal acabado de defraudación al Fisco (art. 284, inc. 3º CP), pero sí estaría incurso en una tentativa de dicho delito.

³²¹ Diccionario de la Lengua Española en línea, consultado el 11 de enero de 2017.

³²² En ese sentido Díaz, sostiene: “Si se juzga la hipótesis de «emisión» se verá que la misma aparece cuando el documento sale de la esfera del sujeto que produce la falsedad ideológica, siempre que la entrega del documento venga efectuada a un tercero utilizador del mismo que no ha participado en la perpetración de lo falso”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 128.

En lo que atañe a la conducta de entregar, como modalidad de la acción típica, no puede ser cualquier entrega; de acuerdo a la estructura típica, en primer lugar quien hace la entrega debe ser la misma persona que emitió el documento falso o alguien que no haya tenido participación en su emisión. Además, según el razonamiento que se ha venido explicando acerca de la relevancia tributaria de estas conductas, esa entrega debe ser en un acto tributariamente relevante y a sujetos con relevancia tributaria, no es en cualquier acto ni a cualquier persona.

Ahora bien, la falsedad ideológica como modalidad de defraudación tributaria, comprende dos posibles supuestos: “hacer constar una operación que no se realizó” o “que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales”; es decir, tenemos primero la hipótesis de una inexistencia absoluta del hecho que se hace constar y, segundo otro supuesto en el que el hecho u operación económica sí existió pero se hacen constar cantidades o datos diferentes a los acontecidos, es decir, se registran hechos ficticios.

En cuanto al primer supuesto, cuando se trata de una factura, es conocido como **factura por operación inexistente**, la doctrina plantea que en el mismo caben no sólo la absoluta infidelidad de la operación facturada con respecto a los hechos reales, sino también “aquella situación cuando la misma tiene divergencia con la realidad comercial contenida en la expresión documental”.³²³

En lo que concierne al segundo supuesto, conocido como **factura por operaciones ficticias**, se dice que para la adecuación típica de la conducta

³²³ Vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 125.

al tipo penal basta “la originaria asentación de una realidad en contraste con la efectiva y nula relevancia de la operación, que permite la evasión de impuestos”.³²⁴

En el primer supuesto, el de factura por operación inexistente, el tipo penal abarca toda factura que contenga cualquier dato falso, como puede ser el nombre del emisor, destinatario, cantidad o naturaleza de los bienes o servicios, a pesar de que el monto corresponda realmente a lo facturado, si se parte de que tales hechos deben entenderse como un delito de peligro independientemente de si existe o no una violación tributaria real.³²⁵

En consonancia con lo anterior, se dice que la inexistencia de operaciones con facturas ideológicamente falsas, tiene tres modalidades diversas: a) Objetiva: se produce cuando la operación indicada no está efectuada en todo o en parte; b) Subjetiva: si uno o varios sujetos indicados en la factura son distintos a los que integran la relación contractual; y c) Jurídica: cuando la operación descrita es distinta a la realmente facturada.³²⁶

Por otra parte, si estas falsificaciones de documentos se realizan como actos previos o preparatorios para la comisión de una evasión tributaria, siguiendo la tesis planteada para el delito contable tributario de Gracia Martín, se estaría ante un concurso real de delitos porque la evasión quedaría consumada en la fase de declaración, mientras que la falsedad documental aparecería recién en la fase de comprobación del proceso de gestión fiscal;

³²⁴ Ib., 126, el autor agrega: “De ello, cabe colegir que dicha factura es la que tiene divergencia con la realidad comercial y su expresión documental”.

³²⁵ Al respecto cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 126.

³²⁶ Cf., Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 128-129, el mismo autor plantea que la llamada “sobrefacturación” es otro tipo de falsedad que comprende: 1) aplicar el documento en medida superior al negocio; 2) el IVA contenido en la factura es indicado en media superior al real; y 3) se aplica el IVA en facturas de productos no gravados o exentos.

es decir, uno y otro tipo penal protegen el mismo bien jurídico pero en momentos de peligro diferentes.³²⁷

Tal relación de concurso real puede llegar a entablarse, siguiendo la tesis anterior, entre las modalidades de defraudación al Fisco consistente en falsedad material (art. 283, inc. 3º y 4º CP) o falsedad ideológica (art. 284, inc. 3º y 4º CP) con las modalidades de evasión de impuestos previstas en los numerales 3) Declarando información falsa o inexacta, y 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido, del art. 249-A CP.

En todos los supuestos anteriores las conductas concretas, es decir la presentación de la declaración fiscal respectiva, tendrían que realizarse anexando facturas u otros documentos relativos al control del IVA, material o ideológicamente falsos.³²⁸

C. Uso y tenencia de documentos falsos

Con respecto a la modalidad de defraudación al Fisco consistente en uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, incisos 2º, 3º y 4º CP), la conducta típica es tener en su poder o haber utilizado documentos relativos al control del IVA, teniendo conocimiento de su falsedad, sin haber intervenido en ella,

³²⁷ Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 209 y ss., en particular 345. Con este razonamiento el autor descarta la existencia de un concurso de leyes en el que la evasión tributaria absorbería, por consunción, a la falsedad documental.

³²⁸ Para una explicación relativa a que toda declaración tributaria inexacta por sí sola no es posible, sino que se necesita adjuntar documentos o comprobantes falsos, vid. Retegui, "Evasión agravada", 5, quien ahí mismo plantea: "En la evasión agravada por facturas falsas se requiere el despliegue de maniobras positivas y exteriores; no es suficiente la presentación de una declaración jurada inexacta (que sería equivalente a la simple mentira), sin que esté acompañada de la falsificación de los comprobantes fiscales".

por acreditarse como emisor a un contribuyente inscrito en el Registro de la A.T., sin que dichos documentos hayan sido emitidos ni ordenada su impresión por dicho contribuyente.

En este caso, el núcleo de la conducta típica es similar a la del tipo básico del delito de uso y tenencia de documentos falsos (art. 287 inc. 1º CP), que del mismo modo sanciona como autor a quien “hiciera uso o tuviere en su poder” un documento falsificado o alterado, con conocimiento de tal falsedad pero sin haber intervenido en ella, con la diferencia de que en la modalidad de defraudación tributaria, el uso y tenencia de documento falso es únicamente de documentos relativos al control del IVA.

Esta modalidad o subtipo penal, como es evidente, tiene dos formas de acción típica: usar y tener documentos falsos relativos al control del IVA. En lo que corresponde al uso de documento falso, el delito se consuma al presentar la declaración jurada, con el documento de que se trate, agregado como anexo –aunque su consumación recién se descubra en una etapa posterior de la recaudación como es el de la comprobación–, o bien al exhibir o comunicar el uso del documento en cuestión.³²⁹

En la forma de la acción consistente en tener documentos falsos relativos al control del IVA, como modalidad de defraudación al Fisco, la conducta típica consiste en que el sujeto tenga al menos uno de los referidos documentos; “tener” debe ser entendido en su acepción de poseer, que significa “tener en su poder”, según el Diccionario de la Real Academia Española.³³⁰ En otras

³²⁹ Al respecto cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 145.

³³⁰ Diccionario de la Lengua Española en línea <http://www.rae.es/obras-academicas/diccionarios/diccionario-de-la-lengua-espanola>, acceso el 11 de enero de 2017.

palabras, el tipo penal se consumaría con el hecho de que el autor tenga en su poder los referidos documentos falsos.³³¹

En la jurisprudencia salvadoreña en lo que atañe a los delitos de falsedad material (art. 283 CP), falsedad ideológica (art. 284 CP) y la relación de éstos con el delito de uso y tenencia de documentos falsos (art. 287 CP), para algunos tribunales existe un concurso aparente de leyes que se resuelve mediante el criterio de consunción (art. 7, núm. 3, CP) en el que el delito de uso y tenencia de documentos falsos, absorbe a los delitos de falsedad material e ideológica.³³²

3.3.4.1 Tipos básicos y tipos calificados

A. Falsedad material

El subtipo básico de la modalidad de defraudación tributaria consistente en falsedad material, está sancionado con pena de prisión de cuatro a seis años, y consiste en hacer uno o varios documentos relativos al control del IVA total o parcialmente falsos, o facilitarlos, hacerlos circular o ponerlos a disposición, consistiendo dicha falsedad en que dichos documentos estén a

³³¹ En el apartado “3.3.5 Formas de acción. Posibilidad de tentativa”, sub-apartado “C. Uso y tenencia de documento falso”, de este trabajo, se presenta una explicación de la problemática que envuelve a los llamados delitos de tener o de tenencia.

³³² En ese sentido se ha dicho: “(...) con los diversos informes se estableció que los documentos presentados en la Administración Pública para participar en los procesos de contratación, han sido objeto de falsificación, y no fueron elaborados, firmados y sellados por el Ministerio de Hacienda; y en el caso de las declaraciones de IVA, que no han sido canceladas en las instituciones bancarias, por lo que a juicio de la Cámara, las acciones llevadas a cabo por el incoado, se subsumen en el delito de Uso y Tenencia de Documentos Falsos, al haber utilizado los documentos mencionados, para su beneficio”, vid. Sentencia de Casación 11-CAS-2012. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 19 de septiembre de 2014.

nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la A.T. o que contenga datos o información que no corresponden a dicho contribuyente (art. 283, inc. 3º CP).

Esta falsedad material, como modalidad de defraudación al Fisco, tiene un subtipo penal calificado, sancionado con pena de prisión de cuatro a diez años³³³, la más grave de esta subcategoría de delitos, que se configura cuando el autor no estuviere autorizado por la A.T. para imprimir los documentos relativos al control del IVA (art. 283 inc. 4º CP).

B. Falsedad ideológica

El subtipo básico de la modalidad de defraudación tributaria consistente en falsedad ideológica, está sancionado con pena de prisión de cuatro a seis años, consistente en emitir o entregar documentos relativos al control del IVA, “haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales” (art. 284, inc. 3º CP).

De este subtipo básico se deriva un subtipo calificado, sancionado con pena de prisión de cuatro a ocho años³³⁴; la agravante radica en que los documentos falsificados relativos al control del IVA “acreditaren como emisores a sujetos que no se encuentren inscritos en el registro de

³³³ Según lo dispuesto en la norma, la sanción a imponer se incrementa en dos terceras partes de la pena máxima estipulada al primer subtipo, que es de cuatro a seis años de prisión; por consiguiente, a este subtipo calificado le corresponde una sanción de cuatro a diez años de prisión.

³³⁴ Dice la disposición respectiva que la sanción a imponer se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado al primer subtipo que es de cuatro a seis años de prisión; por lo tanto, este subtipo calificado tiene una sanción de cuatro a ocho años de prisión.

contribuyentes de la A.T.” o “contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él” (art. 284, inc. 4º CP); es decir, se revela una mayor peligrosidad del autor y una mayor afectación al bien jurídico protegido por encontrarnos ante una especie de doble falsificación documental.

C. Uso y tenencia de documentos falsos

En cuanto a la modalidad de defraudación al Fisco consistente en uso y tenencia de documentos falsos relativos al control del IVA, su tipo básico se encuentra sancionado con pena de prisión de cuatro a seis años.

Este subtipo básico aparentemente tiene dos variantes: la primera consiste en tener en su poder o haber utilizado documentos relativos al control del IVA, con conocimiento de la falsedad de los mismos sin haber intervenido en ella, consistiendo dicha falsedad en acreditar como emisor a un contribuyente inscrito en el Registro de la A.T., sin que dichos documentos hayan sido emitidos ni ordenada su impresión por dicho contribuyente (art. 287, inc. 2º CP).

La segunda variante consiste en comercializar con documentos relativos al control del IVA sin tener autorización de la A.T. para imprimirlos o “que teniéndola se comprobare que no han sido solicitados por los contribuyentes a quienes acreditan” (art. 287, inc. 3º CP).

Esa supuesta variante en realidad es un tipo penal autónomo. Su acción típica no es la de tener en su poder o haber utilizado documentos relativos al

control del IVA a sabiendas de su falsedad sin haber participado en ella, sino la de comercializar dichos documentos sin tener autorización de la A.T. para imprimirlos o que teniéndola se comprobare que no han sido solicitados por los contribuyentes a quienes acreditan.

Ambos subtipos comparten un subtipo calificado, penalizado con prisión de cuatro a ocho años³³⁵; la circunstancia agravante es que el documento falso relativo al control del IVA “acredite como emisor a un sujeto no inscrito como contribuyente en el Registro de la administración tributaria o contenga datos o información que no corresponde al contribuyente que acreditan”, es decir, se estaría ante una doble falsedad documental que representa un mayor grado de lesión del bien jurídico protegido y un nivel de mayor peligrosidad del autor.

Ahora bien, si ya es criticable, como quedó expuesto arriba, el agravamiento que el legislador salvadoreño ha hecho de las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedades de documentos, por estar criminalizadas al margen de que alcancen o no la cuantía del perjuicio fiscal que se exige en cada uno de los tipos penales de defraudación tributaria, más cuestionable es que además de los subtipos básicos de las referidas modalidades de defraudación, se agreguen subtipos agravados, causando, según criterio de quien escribe, un doble agravamiento, sin mayor fundamento, con respecto a los tipos penales nucleares de las falsedades documentales respectivas.

Para ilustrar lo anterior baste explicar que el delito de falsedad material (art. 283, inc. 1º CP) está sancionado con prisión de tres a seis años; la

³³⁵ La descripción típica establece que la sanción a imponer se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado al primer subtipo que es de cuatro a seis años de prisión; consecuentemente, a este subtipo calificado le corresponde una sanción de cuatro a ochos años de prisión.

modalidad de defraudación al Fisco consistente en falsedad material de documentos relativos al control del IVA (art.283, inc. 3º CP) tiene una pena de cuatro a seis años de prisión; pero si dicha falsedad incurre en la circunstancia agravante establecida en el art. 283, inc. 4º, CP, la pena correspondiente será de cuatro a diez años de prisión.

Agravamientos que se sancionan independientemente de que la específica conducta constitutiva de defraudación al Fisco consistente en falsedad material de documentos relativos al control del IVA, alcance o no la cuantía exigida para cada tipo penal de defraudación; por ejemplo, es indiferente, si la supuesta defraudación mediante documento falso, alcanza o no la cuota mínima de trescientos mil colones (US\$ 34,285.71) establecido para la evasión del impuesto sobre la renta (art. 249-A, inc. 3º CP).

Por lo tanto el subtipo penal agravado se consuma aún si el documento falso se refiere a una operación comercial cuya defraudación al Fisco fuere apenas de US\$ 100.00 o menos, a pesar de que si dicha conducta fuera constitutiva únicamente de evasión de impuestos, sería atípica y a lo sumo podría configurar una infracción tributaria sancionada con multa por el Código tributario y la legislación aplicable al impuesto pertinente.³³⁶ Es decir, la penalización más severa de estos subtipos penales, contradice el hecho de que dentro de dichos subtipos caben supuestos de infracciones tributarias que serían penalmente irrelevantes por estar debajo de la cuantía referida.

³³⁶ Coincidiendo con esta crítica aunque desde la premisa de que a una clásica contravención se le atribuye un elevado peligro, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 49; para otras críticas similares relativas al agravamiento de conductas fraudulentas por el uso de documentos falsos, prescindiendo de la cuantía de la evasión o defraudación tributaria, vid. nota anterior.

No obstante hay que tener en cuenta que la criminalización de estas modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsificaciones de documentos relativos al control del IVA, radica no en la falsedad per se, en cuyo caso el bien jurídico protegido sería la fe pública, sino que el injusto de estas modalidades de defraudación fiscal es el peligro en que se pone al bien jurídico Hacienda Pública definida como función tributaria entendida como actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa para el cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado.

La anterior es una de las razones por las cuales un sector de la doctrina argentina se ha pronunciado a favor de la agravación de la falsedad documental per se, en el caso del tipo agravado de la Evasión tributaria de la Ley Penal Tributaria de Argentina, consistente en el uso de facturas apócrifas, independientemente de la cuantía del delito tributario respectivo.³³⁷

³³⁷ Vid. al respecto Osvaldo H. Soler y Enrique D. Carrica, “Nueva Ley Penal Tributaria”, http://www.soler.com.ar/2012/nueva_ley_penal_tributaria.pdf, acceso el 19 de enero de 2017, 7, 6 y 7; igualmente un sector de la jurisprudencia argentina afirma que la cuantía mínima de la evasión tributaria no es exigible en el tipo penal agravado de evasión tributaria consistente en el uso de facturas apócrifas porque “(...) el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico”, vid. Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Louis Dreyfus S.A. s/ Infracción L. 24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, 7 de febrero de 2014, cit. por Anabella Castro, “Las facturas apócrifas: Un valioso instrumento fiscal y una progresiva amenaza a las garantías del contribuyente”, en http://server1.utsupra.com/site1?ID=articulos_utsupra_02a_00394188783, acceso el 16 de enero de 2017.

3.3.5 Formas de acción. Posibilidad de tentativa

A. Falsedad material

Las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedad material de documentos relativos al control del IVA (art. 283, inc. 3º y 4º CP), son tipos penales de acción. Ésta consiste en elaborar, facilitar, hacer circular o poner a disposición, documentos relativos al control del IVA, a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, DGII, o que contenga datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan, siempre que tales acciones las realice quien esté autorizado para imprimir dichos documentos.

Elaborar, facilitar, hacer circular o poner a disposición, son verbos rectores que en la estructura del tipo están conjugados de tal manera que denotan una clara acción positiva; no dan lugar a la omisión. Es un tipo eminentemente activo. Por consiguiente, a tenor literal del tipo penal, la consumación de este delito se da en el momento mismo de realización de cualquiera de esas conductas. En el caso de la modalidad de acción consistente en elaborar, el delito se consuma en el instante mismo de dicha elaboración falsa, la *editio falsi*, según la doctrina italiana.³³⁸

³³⁸ La doctrina española, en cuanto al momento de consumación de los delitos de falsedad documental, se divide en tres sectores: el que lo fija en el momento de realizarse la maniobra falsaria sobre el documento, conocida en la doctrina italiana en lo que respecta a la falsedad de documentos oficiales como *editio falsi*; otro sector lo define en el momento de introducción del documento en el tráfico jurídico; y otro grupo adopta una posición intermedia en el sentido que además del momento de realizarse la maniobra falsaria sobre el documento, exige la concurrencia de la intención de introducir el documento al tráfico jurídico, convirtiendo este delito en uno que se consuma en dos actos. Cf. Villacampa Estiarte, Carolina, *La falsedad documental: análisis jurídico-penal*, (Cedecs, 1999), 554-556. Para una explicación complementaria al primer criterio, el de la *editio falsi*, vid. Lila Arenas, “¿En qué momento se consuma el delito de falsedad documental?”, 5, <http://legis.pe/en-que-momento-se-consuma-el-delito-de-falsedad-documental-legis-pe/>, acceso el 23 de

Consecuentemente, este subtipo penal, que en esencia es una modalidad del tipo de falsedad documental material, no obstante estar configurado como un delito de mera actividad, admite tentativa,³³⁹ al menos tentativa inacabada.³⁴⁰ El problema es que ésta debe ser determinada para cada una de las varias modalidades de acción previstas en la descripción típica. En el caso de la modalidad de acción consistente en la elaboración o impresión de un documento relativo al control del IVA, habría tentativa una vez iniciado el proceso de impresión y éste no se finalizare por algún motivo ajeno al autor, es decir, no se llega a completar la edición falsa.³⁴¹

enero de 2017, quien citando a Alfonso Arroyo De las Heras, agrega: “Por lo mismo, como no se requiere el uso externo del documento falsificado para la perfección del delito, lo que sí se exige es la aptitud e idoneidad del mismo para que potencialmente pueda producir efectos en el tráfico jurídico, sin que sea necesaria la comprobación del perjuicio”.

³³⁹ El régimen de la tentativa y otras formas imperfectas de ejecución del delito en la legislación salvadoreña se encuentra regulado en el Código penal, en los artículos siguientes: “DELITO IMPERFECTO O TENTADO. Art. 24.- Hay delito imperfecto o tentado, cuando el agente, con el fin de perpetrar un delito, da comienzo o practica todos los actos tendientes a su ejecución por actos directos o apropiados para lograr su consumación y ésta no se produce por causas extrañas al agente. DELITO IMPOSIBLE. Art. 25.- No es punible el delito imperfecto o tentado cuando fuere absolutamente imposible la consumación del mismo, por falta de idoneidad del medio empleado, del sujeto que realiza la acción o por inexistencia del objeto. No hay delito imposible en los caso de operaciones policiales autorizadas por escrito por el señor Fiscal General de la República, en que se alteren algunas de las circunstancias reales, los objetos, existencia o calidades de los sujetos, necesarios para la consumación (...)PENALIDAD DE LA TENTATIVA Art. 68.- La pena en los casos de tentativa se fijará entre la mitad del mínimo y la mitad del máximo de la pena señalada al delito consumado”.

³⁴⁰ Acerca del planteamiento de una parte de la doctrina y la jurisprudencia española, de que los delitos de mera actividad admiten las formas de ejecución imperfecta, vid. María Acale Sánchez, “Consecuencias prácticas de la definición de los delitos de mera actividad como delitos sin resultado natural”, [https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2003_07 .pdf](https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2003_07.pdf), acceso el 27 de enero de 2017, quien en sus conclusiones, plantea: “En definitiva, caben las formas imperfectas de ejecución también en los delitos de mera actividad”, y agrega: “Es preciso resaltar que las sentencias que mayoritariamente han venido a negar la realización imperfecta de los delitos de mera actividad lo han hecho con relación a tipos, como el de tráfico de drogas o el delito de inmigración ilegal del art.313.1 en el que las formas típicas son muy amplias, hasta el punto que se consideran consumados ambos delitos atendiendo a la letra de la ley ante actos que si no estuvieran expresamente tipificados no serían siquiera actos ejecutivos”.

³⁴¹ Acerca de la admisibilidad de la tentativa en la falsedad documental, vid. Villacampa Estiarte, *La falsedad documental*, 581-599, quien aclara que se refiere a las falsedades

Entre tales motivos se pueden mencionar, como ejemplos, la interrupción de la impresión de los documentos por un imprevisto corte de energía que lo haga imposible, por acaecer un terremoto, inundación, incendio u otro siniestro, por agotarse de forma inesperada los materiales de impresión sin poder reemplazarlos de inmediato o por la interrupción de terceras personas con potestades de fiscalización como en la realización de una inspección de la Administración Tributaria.³⁴² Ahora bien, si la elaboración se trunca por

dolosas, dado que las formas imperfectas de ejecución son inadmisibles en el delito imprudente. La autora parte de la premisa de que un importante sector doctrinal admite la posibilidad de la tentativa en estos delitos; aun si se admitiera, cosa que ella no comparte, que se trata de delitos de mera actividad, tal naturaleza no excluye la admisión de la tentativa o de otras fases anteriores a la ejecución como los actos preparatorios en determinados y estrictos supuestos. Lo único relevante a efecto de admitir esas formas imperfectas de ejecución es la posibilidad de fraccionar la acción típica en estos delitos, respecto de lo cual no hay duda alguna. Lo explica de esta manera: “(...) si se considera que el inicio de la tentativa ha de fijarse en el momento en que comienza la actividad documentadora y concluye una vez que el documento se haya confeccionado completamente no se ve inconveniente en admitir la posibilidad de la imperfecta ejecución. Lo mismo en las mal llamadas falsedades ideológicas que en la materiales. Así cabe que, por las razones involuntarias que fueren, el autor de la falsedad detenga su actividad en el momento de haber borrado una frase o párrafo de un documento que se disponga a sustituir por otra –en caso de la alteración de documento– o que un particular que pretende confeccionar una supuesta escritura pública no llegue a redactarla íntegramente –iniciando con ello la simulación de documento–.” Además, trata diversos aspectos relacionados como las distintas posturas doctrinales sobre el fundamento de la punición de la tentativa en general, la vinculación de éstas con la concepción del injusto, las formas imperfectas de ejecución en los delitos de falsedad documental como la tentativa acabada, los actos preparatorios, tipificaciones de actos preparatorios elevados a la categoría de delitos autónomos, la impunidad de la tentativa inidónea, la penalización de tentativas relativamente inidóneas por suponer un potencial peligro para el bien jurídico protegido, concluyendo que la aplicación de la tentativa inidónea en la falsedad documental es prácticamente inexistente, ya que lo fundamental siempre es que la conducta falsaria determine el surgimiento de una apariencia documental capaz de inducir a error sobre su función normal, y cuando esto ocurre, es casi imposible hablar de tentativa inidónea, porque el delito estaría consumado.

³⁴² En ese sentido Mirto, afirma: “(...) cabe imaginar tentativa siempre que por circunstancias independientes de la voluntad del autor no pueda acabarse de confeccionar el documento”, cf. Mirto, *La falsità in atti*, terza edizione aggiornata con appendice *La falsità nelli atti dello stato civile*, (Milano: Dott. A Giuffrè Editore, 1955), 345-353, cit. por Villacampa Estiarte, *La falsedad documental*, 592, n.373; y Fernández Pantoja, admite que “la falsedad es fraccionable tanto en la falsedad material como en la ideológica, siendo posible la admisión de la falsedad en grado de tentativa siempre que el autor sea interrumpido o sorprendido mientras efectúa la actividad falsaria”, cf. Fernández Pantoja, *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil* (Madrid: Marcial Pons, 1996), 302, cit. por Villacampa Estiarte, *La falsedad documental*, 592, n.373.

decisión propia del autor, lógicamente se estaría ante un desistimiento y no ante una tentativa.

Más difícil de determinar la tentativa es en el caso de las otras variantes de la acción consistentes en facilitar, hacer circular o poner a disposición; no puede determinarse con exactitud en qué momento una persona que tiene en sus manos un documento relativo al control del IVA materialmente falso, dará inicio a la ejecución del acto de facilitarlo, hacerlo circular o ponerlo a disposición.

Lo anterior se complica aún más si se toma en cuenta que la mera tenencia de ese tipo de documento que adolece de falsedad material, encajaría en el subtipo penal agravado de uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, inc. 4º CP), con lo cual, a criterio de quien escribe, la única manera de diferenciar si se está ante una tentativa del delito del art. 283, inc. 3º CP o un delito consumado del art. 287, inc. 4º CP, será acudir al criterio subjetivo de determinar el plan del actor para distinguir los actos ejecutivos de los preparatorios.³⁴³

Aún más complicado resulta diferenciar entre la tentativa de este delito, como todos los que el art. 249 CP salvadoreño clasifica como delitos de defraudación al Fisco, con la proposición y conspiración para cometerlos, que son punibles en virtud de lo dispuesto en el literal e) del art. 249 CP y art. 251 que establece que la proposición y conspiración de cualesquiera de

³⁴³ Para diferenciar entre actos preparatorios y actos ejecutivos la doctrina se divide en tres criterios: uno subjetivo, que consiste en examinar cuál era el plan del actor; otro objetivo, que analiza la relación entre el acto y el grado de peligrosidad que el mismo representa para el bien jurídico protegido, partiendo de la configuración del tipo penal en la ley; otras posiciones mixtas que conjugan uno y otro criterio. Vid al respecto Villacampa Estiarte, *La falsedad documental*, 587.

estos delitos, serán sancionados con pena de prisión de dos a cuatro años, elevándose de cuatro a seis años en el caso cuando sea cometida por un empleado o funcionario público.

Si ya es complicado, como antes observamos, diferenciar los actos ejecutivos constitutivos de la defraudación al Fisco consistente en falsedad ideológica de documento relativo al control del IVA, con los meros actos preparatorios, más difícil aun será diferenciar éstos de la proposición y conspiración, incurriendo estas últimas figuras en una intolerable extensión de punición de actos objetivamente alejados en extremo de la afectación al bien jurídico protegido³⁴⁴.

Otro problema en materia de tentativa de estos subtipos penales, es que en aquellas legislaciones donde los mismos tienen una regulación autónoma, como es el caso del delito de documentos tributarios falsos, regulado en el art. 5-C, de la Ley Penal Tributaria del Perú³⁴⁵, una parte de la doctrina los considera –como al llamado delito contable que también en esa ley peruana es un tipo autónomo– modalidades inacabadas de otros delitos fiscales, “una forma imperfecta en el *iter criminis* de la defraudación tributaria. Son meros actos preparatorios que de continuarse hasta alcanzar el delito de defraudación tributaria, quedan consumidos por este delito principal”.³⁴⁶

³⁴⁴ Es probable que por esta razón, en los arts. 390 y ss. del Código penal español, no aparece alusión alguna a la punición de los actos preparatorios relativos a los delitos de falsedad documental, puesto que no son punibles, por ser atípicas, la conspiración, proposición o provocación para cometer estos delitos. Vid al respecto Villacampa Estiarte, *La falsedad documental*, 581-582, n. 346.

³⁴⁵ Decreto 883, de 19 de diciembre de 1996

³⁴⁶ Vid. Yacolca Estares, “Nuevo delito tributario”, 2.

B. Falsedad ideológica

En los que corresponde a la segunda modalidad de defraudación tributaria consistente en falsedad ideológica (art. 284, inc. 3º y 4º CP) la acción igualmente está conformada por conductas activas: emitir o entregar documentos relativos al control del IVA haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales. Los dos verbos rectores emitir y entregar, están conjugados en el tipo penal de tal manera que denotan un comportamiento eminentemente activo, por lo que no hay espacio para la omisión.

En consecuencia es una conducta delictiva que admite tentativa. En el caso de emitir los documentos referidos es totalmente comprensible que tal acción puede quedar sin concluir por un motivo ajeno a la voluntad del autor; por ejemplo, la interrupción de la emisión de los documentos por un imprevisto como un terremoto, inundación, incendio u otro siniestro, o el hecho de que se rompa el papel de los formularios o por el anuncio de la presencia de inspectores de la Administración Tributaria.

En el caso de la forma de acción consistente en entregar los referidos documentos, se presenta también la dificultad de elucidar desde qué momento se puede afirmar que comienzan los actos ejecutivos, diferentes a los actos preparatorios, es decir, desde qué instante se inicia la acción de entregar, o sea, cuándo el documento comienza a salir del ámbito de dominio del autor e inicia su traslado a la esfera de poder de otro individuo.

Al igual que en el caso de la falsedad material, tal diferenciación se ve complicada aún más porque la sola tenencia de dichos documentos daría

lugar a la consumación de la modalidad de defraudación tributaria consistente en uso y tenencia de documentos falsos relativos al control del IVA (art. 287, inc. 2º CP).

Se configuraría esa modalidad de defraudación al Fisco porque esta figura se refiere a tener o haber utilizado documentos relativos al control del IVA que acrediten como emisor a un contribuyente debidamente inscrito y se comprobare que tales documentos no han sido emitidos ni ordenada su impresión por el contribuyente; por su parte, la falsedad ideológica consiste en hacer constar en esos documentos operaciones que no han existido o que existiendo se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales, circunstancia que es asimilable a la de uso y tenencia de documentos falsos.

Igual que en el caso de la falsedad material de documentos relativos al control del IVA, se elevan las dificultades de distinción del subtipo penal de falsedad ideológica de los documentos relativos al control del IVA, con la proposición y conspiración para cometer este delito, que por sí constituyen otra modalidad de defraudación al Fisco, según el art. 249, letra e), del CP y cuya configuración y penalización se encuentra en el art. 251 CP.³⁴⁷

C. Uso y tenencia de documentos falsos

Mayor dificultad presenta el tercer subtipo de modalidad de defraudación tributaria consistente en uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, inc.

³⁴⁷ Art. 251. La proposición o conspiración para cometer cualquiera de los delitos de defraudación al Fisco, serán sancionadas con pena de prisión de dos a cuatro años. Cuando la proposición o conspiración de cualquiera de los delitos de defraudación al Fisco sea cometido por un funcionario o empleado público, la sanción será de cuatro a seis años.

2° CP), dado que el tipo básico tiene dos variantes de acción con respecto al autor: tener en su poder y haber utilizado los documentos relativos al control del IVA.

La dificultad no está con respecto al “haber utilizado” porque en ella está claro que se describe una acción, un comportamiento de acción. El problema lo presenta la variante “tener en su poder”, en términos de qué significado tiene el verbo “tener”, puesto que no es claro si denota una acción, omisión o un simple estado, condición o situación.

Esto coloca a este subtipo penal en la problemática de los llamados delitos de tenencia, cuyo tratamiento en la doctrina jurídico penal es relativamente reciente³⁴⁸ y cuyos primeros tratadistas han tenido una posición bastante crítica ante la mayoría de esos tipos penales de mera posesión o tenencia por diversas razones³⁴⁹, aunque se aceptan estos tipos penales cuando se

³⁴⁸ En la doctrina alemana sus principales autores son Roxin, *Los delitos de tenencia* (Besitzdelikte), “Stanje Kriminaliteta u srbiji i pravna sredsiva reagovanja”, Il Deo, Biblioteka Crimen 5, Pravni Fakultet Univerziteta u Beogradu, Belgrado, 2008 y Eberhard Struensee, *Festschrift für Gründwald*, 1999, versión en castellano en Günther Jakobs–Eberhard Struensee, *Problemas capitales del derecho penal moderno*. Prólogo y presentación de Marcelo A. Sancinetti (Buenos Aires: Hammurabi, 1998), 106-124. Según Roxin, Struensee es uno de los primeros doctrinarios en usar la denominación *Delitos de Tenencia* en un ensayo homónimo publicado en 1999. A juicio de Roxin, a Struensee en la doctrina alemana sólo le anteceden otros dos autores, Cornelius Nestler y Otto Lagodny, en el tratamiento teórico de este tema, en sendos estudios publicados en 1995 y 1996 respectivamente; sin embargo, en Argentina Zaffaroni y otros recuerdan que ya en 1979, Jaime Malamud Goti publicó un trabajo, previo a los de los mencionados autores alemanes, referido a la inconstitucionalidad de los delitos de tenencia de estupefacientes para el propio consumo. Cf. Carlos Julio Lascano, “La posible tensión de los delitos de tenencia con los principios constitucionales del Derecho penal sustantivo”, *Revista Pensamiento Penal*, 2016, 1-3 <http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/44316-posible-tension-delitos-tenencia-principios-constitucionales-del-derecho>, acceso el 25 de enero de 2017.

³⁴⁹ Struensee, según Roxin, citado por Lascano, en su trabajo “Los delitos de tenencia”, expresa que este tema no ha sido tratado sistemáticamente y por ello sólo puede “intentar, en una primera incursión, despertar en la ciencia del derecho penal, y quizá también en el legislador, la consciencia de que los delitos de tenencia,...son un traspié legislativo”, vid. Lascano, “La posible tensión de los delitos de tenencia”, 3; por su parte Roxin, citado por Lascano, apunta que la crítica a estos delitos tiene doble filo: “Por un lado, se acentúa que el

refieren a la tenencia de objetos que efectivamente representan un grave y próximo peligro para bienes jurídicos de suma relevancia como son los de carácter colectivo.³⁵⁰

Doctrinariamente entonces no existe un absoluto, total y unánime rechazo a los delitos de tenencia, incluso existen algunos planteamientos teóricos iniciales y de reciente data que sostienen que tales delitos pueden ser asimilables a tipos penales omisivos de comisión por omisión³⁵¹ o a tipos penales de comisión³⁵². Sin embargo, sí existe un amplio consenso acerca

Derecho penal sólo puede incriminar comportamientos humanos (en la forma de hacer u omitir), no puede, en cambio, incriminar un mero estado como el tener. Por el otro lado, se critica que los tipos penales de tenencia podrán estar aplicando la pena de la consumación, en forma contraria al Estado de derecho, a estados en los cuales, en todo caso, se podría pensar en estadios preparatorios previos, con lo cual los perjuicios, de cuya evitación se trata, también constituirían, frecuentemente, sólo meras autopuestas en peligro”, cf. Lascano, ib.

³⁵⁰ Elizabeth A. Marum, “Artículo 299. Capítulo IV. Disposiciones comunes a los capítulos precedentes”, en *Código penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, David Baigún y Eugenio Raúl Zaffaroni, dirs. Marco Antonio Terragni, coord. Artículos 275/299, Parte Especial, Marcela De Langhe, superv. (Buenos Aires, Hammurabi, 2011), 712 cit. por Lascano, “La posible tensión de los delitos de tenencia”, 6, considera que la punibilidad del acto preparatorio continúa siendo, una solución excepcional que sólo es aceptada por la ley penal ante bienes jurídicos de gran entidad o valor, merecedores de mayor protección penal y de una anticipación punitiva ante la proximidad de peligro. Por su parte Daniel R. Pastor, “Los problemas procesales de los delitos de tenencia”, en *Tendencias. Hacia una aplicación más imparcial del derecho penal* (Buenos Aires: Hammurabi, 2012), 104-105, también citado por Lascano, “La posible tensión de los delitos de tenencia”, 7, sostiene que sólo deberían mantenerse en el ámbito penal aquellas tenencias que resulten más difícilmente renunciables por su ostensiblemente elevada peligrosidad para causar daños inmensos, como sucede con la tenencia de elementos aptos para causar destrucción masiva de personas y bienes.

³⁵¹ Nuria Pastor Muñoz, *Los delitos de posesión y los delitos de estatus: una aproximación político criminal y dogmática* (Barcelona: Atelier: 2009), cit. por Lascano, “La posible tensión de los delitos de tenencia”, 4. Según esta autora poseer significa la “omisión de la supresión o finalización de la posesión”; es decir, “al momento de convertirse en poseedor, el sujeto asumiría una posición de garante, que se cumpliría finalizando la posesión. Luego, si no la acaba, incumple su deber, siendo responsable por ese estado de cosas que pudo y debió terminar”.

³⁵² Juan Pablo Cox Leixelard, *Delitos de posesión. Bases para una dogmática* (Buenos Aires, B de F: 2012), cit. por Lascano, “La posible tensión de los delitos de tenencia”, 4-5; para el referido autor, tener un objeto puede dar lugar a una estructura de comisión activa, ya que en los delitos de posesión se plasma el deber negativo básico de no dañar, que impone la prohibición material de arrogarse esferas de autonomía ajenas, la cual se traduce en una

de que muchos tipos penales de tenencia o posesión, deberían ser descriminalizados y, de considerarse necesaria alguna tutela jurídica, remitidos al derecho administrativo sancionador o al derecho de policía.³⁵³

En adhesión a este último planteamiento, puede afirmarse que este subtipo penal que puede denominarse uso y tenencia de documentos falsos relativos al control del IVA, art. 287 inc. 2º CP, debería salir de la esfera del derecho penal y, a lo sumo, convertirse en una infracción tributaria, sancionada con multa y dependiendo de su dimensión o reiteración recurrir a otras sanciones administrativas más severas como el cierre temporal de operaciones de las empresas dedicadas a la falsificación documental, hasta llegar a la cancelación de su personalidad jurídica.

La proposición anterior se refuerza en que la penalización de la simple tenencia de estos documentos se configura como un delito de peligro abstracto, ya que la posible lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido, en este caso la efectiva y puntual recaudación tributaria, se encuentra sumamente alejada de la simple posesión de una factura u otro documento falso relativo al control del IVA.

Existe entonces, un evidente uso excesivo y no justificado de mecanismos de anticipación de la intervención penal, no compatible con los principios de lesividad, de subsidiariedad y de *ultima ratio* propios del Derecho penal mínimo. Asimismo atenta contra los principios de proporcionalidad y de necesidad porque penalizar la simple tenencia de estos documentos falsos,

norma de conducta que impone a todos el deber de no poseer cosas. Quien posee hace algo mientras posee: en concreto, mantiene un objeto de tenencia prohibida bajo su control y esa actividad es la que constituye genuinamente la posesión.

³⁵³ Al respecto vid. Daniel R. Pastor, “Los problemas procesales de los delitos de tenencia”, 104 y 105, cit. por Lascano “La posible tensión de los delitos de tenencia”, 6-7.

no es necesaria dado que ya está penalizado su uso, e incluso, tal utilización, puede concurrir con otros delitos tributarios como la evasión de impuestos bajo la modalidad de presentación de declaraciones tributarias falsas.

3.3.6 Resultado

Todos estos subtipos penales, según su configuración típica en el Código penal salvadoreño, son de mera actividad y de peligro, que no requieren ni de un resultado, ni de una lesión concreta del bien jurídico protegido³⁵⁴. En la falsedad material la conducta se vuelve típica desde el momento en que el autor “elaborare”, “facilitare”, “hiciera circular” o “pusiere a disposición”, los documentos relativos al control del IVA; en la falsedad ideológica, hay tipicidad desde que el autor “emitiere” o “entregare” los referidos documentos.

Más difícil de determinar es el resultado que se exige en el subtipo penal de delito fiscal referido al uso o tenencia de documento falso (art. 287, inc. 2º CP), porque la acción típica admite dos variantes de comportamiento con respecto al autor: tener en su poder y haber utilizado, los documentos relativos al control del IVA. Como antes se explicó, el problema no es con respecto a la variante conductual de “haber utilizado”, que claramente denota una acción y por lo tanto, se está ante un tipo penal activo, de comisión.

El problema se presenta con la variante de la acción consistente en tener en su poder, el que “tuviere en su poder” según el texto del subtipo penal,

³⁵⁴ Recordemos que, según Stratenwerth, existen delitos de mera actividad y de peligro, de mera actividad y de lesión, de resultado y de peligro y de resultado y de lesión, al respecto vid. Acale Sánchez, “Los delitos de mera actividad”, 21.

puesto que tal conjugación verbal no denota claramente si es un comportamiento de acción, de omisión, un simple estado o una figura indeterminada.

Nuevamente la respuesta puede encontrarse en las tesis sobre los delitos de mera tenencia o delitos de tener, que conduciría a la misma propuesta: sacar esta modalidad delictiva de la esfera del derecho penal y, a lo sumo, convertirla en una infracción tributaria, sancionada con multa y dependiendo de su dimensión o reiteración recurrir a otras sanciones administrativas más severas.

3.4 Elementos del tipo subjetivo

Estas modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsificación de documentos relativos al control del IVA, son tipos penales dolosos. Ninguno está configurado como un tipo penal imprudente. En otras palabras, se exige que el autor tenga conocimiento de todos los elementos del tipo objetivo, elementos descriptivos y normativos, más la voluntad dirigida a realizarlos.³⁵⁵ La naturaleza de estos subtipos penales como delitos de mera actividad no obsta para nada en la exigencia del dolo.³⁵⁶

³⁵⁵ Cf. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 80, quienes ahí mismo sostienen que la evasión tributaria agravada mediante la modalidad de uso de facturas falsas, al igual que el resto de los tipos penales contenidos en la Ley penal tributaria argentina, es un delito doloso.

³⁵⁶ Vid. Acale Sánchez, “Los delitos de mera actividad”, 24, quien afirma: “en los delitos de mera actividad el dolo del autor ha de abarcar la realización de la conducta típica. Eso no significa que tenga un desvalor de acción aminorado, sino sólo que tienen un desvalor de acción distinto: distinto en la parte subjetiva porque el dolo se completa con la conciencia y voluntad de realizar la conducta típica y distinto en la parte objetiva porque el resultado no forma parte de la misma pero sí el resto de los elementos objetivos sobre los que aquél ha de proyectarse. El hecho de que el desvalor de acción de los delitos de mera actividad se delimite de esta forma no significa que baste con que el autor quiera realizar la conducta

En esa misma línea, en lo que a la definición del dolo respecta, para la Sala de lo Penal de El Salvador, partiendo del concepto de Muñoz Conde del dolo entendido como "conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito", "el dolo lo integra la conciencia plena o razonable de los elementos objetivos del delito y el deseo directo, indirecto o eventual de realizar la acción -delitos de actividad- o de que el resultado se produzca -delitos de resultado-".³⁵⁷

A. Falsedad material

En lo que corresponde a la modalidad de defraudación fiscal consistente en Falsedad material (art.283, inc. 3º CP), el autor debe tener conocimiento y voluntad de elaborar, facilitar, hacer circular o poner a disposición documentos relativos al control del IVA a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la A.T., o que contengan datos o información que no corresponden al contribuyente de que se trate con el que tales documentos se relacionan.

típica, sino que además, es preciso que quiera realizar esa conducta asumiendo su lesividad o su peligrosidad para el bien jurídico".

³⁵⁷ Vid. Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013. Como lo exponen algunos profesores salvadoreños de Derecho penal, como Armando Serrano, el fraude o la defraudación tiene como componente esencial la confianza, la expectativa de que el sujeto obligado por la norma realizará su conducta conforme al Derecho. Ello está en la base de la autoliquidación tributaria: el Estado deposita en el obligado tributario la confianza de que éste ajustará su comportamiento al deber fiscal de declarar con la verdad. Si falta a dicho deber, defrauda esa expectativa y la confianza que le fue concedida. Para ello debe actuar de mala fe y por tal motivo no basta con el incumplimiento del pago de la deuda tributaria, sino que debe concurrir el dolo. Entonces, toda defraudación tributaria, todo delito fiscal debe ser eminentemente doloso.

Además debe tener conciencia de los elementos normativos, entre ellos que tales documentos sólo pueden ser impresos mediante el consentimiento de cada contribuyente y bajo la autorización de la A.T.; asimismo debe saber que imprimir tales documentos sin las referidas autorizaciones constituye un comportamiento ilícito y, no obstante saberlo, tiene la voluntad de imprimirlos o facilitarlos, hacerlos circular o ponerlos a disposición.

En cuanto al subtipo calificado, el autor además debe saber que él no está autorizado por la administración tributaria para imprimir los documentos relativos al control del IVA, lo que implica al mismo tiempo saber que tales documentos no pueden ser impresos sin la autorización indicada; igualmente debe saber que imprimir esos documentos sin la debida autorización constituye un ilícito y no obstante todo ello decide imprimirlos, o también facilitarlos, hacerlos circular, o ponerlos a disposición.

B. Falsedad ideológica

En la defraudación tributaria consistente en falsedad ideológica de documentos (art. 284, inc. 3º, CP), el autor, debe tener conciencia y voluntad de emitir o entregar documentos relativos al control del IVA y de que en ellos se hace constar una operación ficticia, es decir, realmente no realizada; o que si bien se ha realizado, se consignen en tales documentos cuantías y datos diferentes a los verdaderamente efectuados.

En su modalidad calificada, el autor además debe tener conocimiento de que en tales documentos se consignan como emisores a sujetos que no están debidamente inscritos ante la A.T. o que contengan datos o información que

no pertenecen al contribuyente con el cual tales documentos se vinculan; igualmente debe tener conciencia de que emitir o entregar tales documentos es ilícito y no obstante ello tener la voluntad de incurrir en tales conductas.

C. Uso y tenencia de documentos falsos

Por lo que respecta la modalidad de defraudación al Fisco consistente en el uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, inc. 2º CP), el autor debe tener conocimiento de la falsedad de tales documentos sin que haya participado en dicha falsead, porque si tuvo participación, el tipo penal, para ese autor, deja de ser tenencia y uso de documento falso para convertirse en autor de falsedad material o falsedad ideológica; además debe tener la intención de tenerlos en su poder, en el caso de la tenencia, o de hacer uso de ellos en el caso del uso, así como de que tal tenencia o utilización es contraria al derecho y no obstante tener la voluntad de poseerlos o usarlos.

En ese sentido, en la jurisprudencia salvadoreña, en lo que atañe al tipo penal de uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, inc.1º CP), se dice: “El tipo penal requiere como presupuesto para su configuración, que el sujeto activo tenga conocimiento de la falsedad de los documentos y que los tenga en su poder o haga uso de los mismos, como se ha establecido en el presente caso”.³⁵⁸

³⁵⁸ Vid. Sentencia condenatoria por el delito continuado de uso y tenencia de documentos falsos. Tribunal Segundo de Sentencia de San Salvador, de 23 de noviembre de 2011, contra Sergio Armando A.L., cit. por Sentencia de Casación 11-CAS-2012. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 19 de septiembre de 2014. Ahí mismo, la Sala agrega: “La finalidad lógica de la comisión de falsedad documental, es dar uso posterior a la falsificación, por ende, el legislador ya ha tenido en cuenta que el objetivo, era ser utilizada en el tráfico jurídico”.

Asimismo, para algunos tribunales salvadoreños, uno de los criterios para determinar la existencia de dolo del autor en el uso de documentos falsos, es la cantidad y el uso reiterado de los mismos. Así se ha pronunciado la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, adhiriéndose y robusteciendo el criterio del Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, al sostener:

Resulta evidente para esta Sala, que no es cierto, que el sentenciador no considera en los argumentos de su decisión, el carácter doloso de las acciones reprochadas al imputado, por el contrario demuestra el A-quo, que el imputado conocía el hecho puesto que su actitud era reiterada en presentar documentos con alguna alteración y deducir los impuestos a pagar, por lo que se puede verificar por parte de esta Sede que se ha sustentado de manera lógica y razonable, la fundamentación, ya que se ha apoyado en todos los elementos probatorios que han sido relacionados por el tribunal. Por lo que es procedente, desestimar el presente motivo.³⁵⁹

El Tribunal Quinto de Sentencia por su parte, en ese mismo caso, sostuvo:

Al presentar las declaraciones en esas condiciones, el imputado con toda certeza evadió el impuesto al que estaba obligado a declarar como representante legal de la Sociedad (...). Que por la cantidad de documentos falsos que se han registrado en el libro de compras, se infiere el dolo directo del acusado, (...) al ser el responsable directo y personal de esa actividad económica que representa, tenía la voluntad de cometer los actos de defraudación que han sido acreditados (...)³⁶⁰

³⁵⁹ Vid. Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013.

³⁶⁰ Vid. Sentencia Definitiva Condenatoria. Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, de 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 13 de diciembre de 2013.

Ahora bien, si el uso de documentos falsos consiste en usarlos como comprobantes de una declaración jurada tributaria, como antes se ha explicado se estaría ante una relación de concurso real de delitos³⁶¹: por un lado el uso de documentos falsos y por otra la evasión de impuestos mediante la modalidad de declarar información falsa o inexacta (art. 249-A, no. 3, CP) o la de declarar costoso o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido (art. 249-A, no. 7 CP).³⁶²

En tal caso, el dolo de la evasión de impuestos exige que el autor sepa que realiza y quiera realizar dicha evasión para pagar menos de los impuestos que le corresponden, así como actuar a sabiendas y con la voluntad de utilizar o dejar de usar las facturas falsas para que, en su momento, ante una inspección de la Administración Tributaria, el impuesto pagado aparezca como correcto. En otras palabras, el dolo demanda que el autor conozca y tenga la intención de realizar una evasión mediante las facturas falsas y pagar menos del importe de impuestos que realmente le corresponde.³⁶³

³⁶¹ Arriba explicamos que siguiendo la tesis de Gracia Martín, el concurso real se da porque cada uno de estos tipos penales a pesar de proteger el mismo bien jurídico, lo hacen en etapas distintas de la función recaudadora; la evasión o defraudación en el momento de presentar la declaración tributaria, en la que también se consume la falsedad documental, pero ésta se descubre en otra fase de la gestión tributaria como es el de la comprobación o fiscalización. De manera tal que tales tipos penales conservan su autonomía y su función protectora del bien jurídico en momentos diferentes.

³⁶² No obstante, algunos tribunales salvadoreños al parecer no comparten este criterio, sino que aplican el concurso aparente de leyes y se inclinan por resolver dicho concurso mediante el criterio de la subsunción, al considerar subsumido el uso y tenencia de documentos falsos en el tipo penal de evasión de impuestos, bajo las modalidades de declarar información falsa o inexacta (art. 249-A, no. 3 CP) o la de declarar costoso o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido (art. 249-A, no. 7 CP). Al respecto vid. Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013.

³⁶³ Cf. Retegui, "Evasión agravada", 11, quien para el caso de la modalidad de evasión agravada mediante el uso de facturas falsas, tipificado en el literal d), art. 2 de la Ley penal

Diferente es el caso de un cómplice o cooperador necesario, por ejemplo, el emisor de las facturas falsas cuando estas son por un extenso volumen y por importes elevados, de los que sea válido intuir que de ser usados para la contabilidad de un obligado tributario, este puede causar una defraudación al Fisco, en cuyo caso, en la jurisprudencia española se sostiene que el dolo del cooperador necesario no requiere que la emisión de facturas se realice como medio directo y exclusivo para defraudar; basta con que éste lo haya previsto por las circunstancias indicadas.³⁶⁴

En lo que atañe a la específica variante de este subtipo penal tipificado en el inciso 3º, art. 287 CP, que como antes se explicó no entra en los conceptos de tenencia y uso de documentos, el autor debe tener conocimiento y voluntad de comercializar los documentos falsos relativos al control del IVA,

tributaria argentina, explica: “(...) la dimensión cognitiva comprende el conocimiento: a) que las facturas son falsas porque han sido alteradas, total o parcialmente (falsedad material), o porque el contenido de las mismas no se corresponde con la realidad (falsedad ideológica); b) que se utilizan las facturas falsas en la contabilidad, registros fiscales y para confeccionar declaraciones juradas que respondan a esa realidad ficticia; c) se busca engañar a los inspectores del Fisco como consecuencia de dicha falsedad. En cuanto al aspecto volitivo (...) podemos decir que el autor del delito debe poseer la intención de: a) armar o dejar montar la puesta en escena con las facturas falsas, que ocultan o aparentan la realidad; b) utilizar las facturas falsas en la contabilidad, registros y declaraciones juradas; c) pretender engañar a los inspectores del Fisco con dicha disimulación (mentira anulante) o simulación (mentira fingiente) producida por las facturas falsas. El dolo arranca con la creación de las facturas falsas, sigue con su utilización en el armado de la puesta en escena (contabilidad, registros, medios informáticos, etc.), continúa en la presentación de las declaraciones juradas engañosas, y culmina con el ingreso en menos del tributo debido. La utilización de facturas falsas debe tener en miras engañar a los inspectores de AFIP (en el caso que el contribuyente resulta inspeccionado). Entendemos que el ocultamiento del ardid (silencio que acompaña a toda mentira) ante la inspección posterior es irrelevante para el dolo requerido por el tipo”.

³⁶⁴ SAP Pondevedra 240/2015, de 20 de mayo, p.9, en la que se afirma: “(...) considerándose en la jurisprudencia como cooperador necesario a quien proporcione facturas por servicios no prestados para su posterior desgravación (TS 2491/2003,30-3), no siendo preciso para la existencia del dolo que la facturación falsa se llevase a cabo como medio directo y exclusivo para defraudar a Hacienda, siendo que es suficiente que el dolo del emisor abarque y acepte la previsibilidad de ese acontecer (...)”.

así como de que no cuenta con autorización de la A.T. para imprimirlos o que teniéndola, dicha impresión no ha sido solicitada por los contribuyentes a quienes se les acreditan. Igualmente debe tener conocimiento de que tal comportamiento, la comercialización y la impresión sin autorización debida, constituyen delitos o al menos conductas ilícitas y no obstante se decide a realizarlos.

CAPÍTULO III

TIPICIDAD DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS REGULADO EN EL CÓDIGO PENAL SALVADOREÑO

El propósito de este capítulo es clarificar los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo del delito de evasión de impuestos tipificado en el Código penal salvadoreño, así como sus problemas dogmáticos jurídicos, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada. Se divide en dos secciones: 1. Elementos del tipo objetivo: 1.1 El bien jurídico protegido; 1.2 Sujeto activo; 1.3 Sujeto pasivo; 1.4 Acción típica; 1.5 Formas de acción; 1.6 Objeto material; 1.7 Resultado; 1.8 Causalidad; 1.9 Imputación objetiva; y 2. Elementos del tipo subjetivo: 2.1 Dolo; 2.2 Calase de dolo exigible; 2.3 Error de tipo; 2.4 Elementos subjetivos especiales.

1. Elementos del tipo objetivo

1.1 El bien jurídico protegido

Este apartado tiene como antecedente las diversas corrientes que la doctrina y la jurisprudencia española y alemana han planteado sobre el bien jurídico protegido por el tipo penal nuclear de defraudación tributaria (art. 305 CP de España) y de los delitos contra la Hacienda Pública en general, así como el tipo penal de defraudación tributaria regulado en el § 370, numeral 1, de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), para cuyo conocimiento detallado hay que remitirse a lo expuesto en el Capítulo II, apartado 2, “El bien jurídico o

bienes jurídicos protegidos en el delito de defraudación al Fisco regulado en el Código penal salvadoreño vigente”, de este trabajo.

En ese apartado, desde una posición ecléctica, se concluyó que, con base en la definición del bien jurídico en la doctrina alemana mayoritaria, la tesis funcionalista de la doctrina española, el art. 224 CN, inc.1³⁶⁵, así como lo dispuesto en el art. 250 CT que proclama el derecho del Fisco a “una percepción íntegra del impuesto”, el bien jurídico protegido por los delitos relativos a la Hacienda Pública tipificados en el CP salvadoreño, es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado.

Sin embargo, en lo que sigue se identificará la expresión específica de ese bien jurídico en el tipo penal de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A CP, ya que como se adelantó en el capítulo II, apartado 2, cada uno de los tipos penales tiene su propio bien jurídico que, en términos generales, coincide con el bien jurídico del tipo nuclear como es la función tributaria antes referida, pero en algunos casos dicho bien jurídico tendrá una manifestación particular. Para este propósito se comenzará analizando la legislación, doctrina y jurisprudencia comparada.

La estructura del tipo penal de defraudación tributaria regulado en el § 370, numeral 1, de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO) abarca tres conductas³⁶⁶: 1º comunicar a las autoridades competentes datos inexactos o

³⁶⁵ Que estipula: “Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado”.

³⁶⁶ Como dice Cordero: “El tipo viene integrado por diversas conductas, tres posibles comportamientos, uno de ellos de acción y dos de omisión–, cuya realización motiva la

incompletos sobre hechos **tributariamente** relevantes; 2º no informar a las autoridades financieras acerca de hechos **tributariamente** relevantes, infringiendo un deber; y 3º omitir la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar infringiendo un deber, reduciendo con ello **los impuestos** u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas.³⁶⁷

Se observa que a pesar de que el *nomen iuris* es defraudación tributaria y que en dos de las tres conductas abarcadas por el tipo se hace referencia a hechos tributariamente relevantes, el párrafo final del numeral 1, que comprende a las tres conductas precedentes, agrega la finalidad que deben tener tales comportamientos, siendo ésta reducir con ello **los impuestos** –no dice los tributos– u obtener para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas.

En principio, desde una interpretación gramatical, puede apreciarse que este tipo penal se refiere a la evasión de impuestos, no a la evasión de tributos, lo cual puede verse reforzado por lo dispuesto en el numeral 4, § 370, que, en lo que aquí interesa, prescribe:

(4) Se reducen impuestos en especial cuando no sean liquidados, o no lo sean en toda su cuantía o en tiempo oportuno, aun cuando el impuesto se liquide provisionalmente o con reserva de comprobación o cuando una declaración-liquidación se equipare a una liquidación con reserva de comprobación. Los reembolsos de impuestos son también ventajas tributarias (...)

Como vemos, ese apartado cuarto del tipo penal, habla de reducción de impuestos, no de tributos. En ese sentido, para Isabel Espejo “la regulación

entrada de un resultado alternativo: la reducción de impuestos o la obtención de una ventaja tributaria indebida.”, vid. Cordero González, “El delito fiscal”, 72.

³⁶⁷ Cf. § 370, numeral 1, Ordenanza Tributaria Alemana (1977). Lo destacado en negritas ha sido agregado por quien escribe.

especial de ilícitos tributarios prevista en la Ordenanza Tributaria se refiere exclusivamente a impuestos, no a tasas u otras figuras tributarias, e incluso añadiría que solo a los que la propia Ordenanza Tributaria, en su artículo 3, considera como impuestos”.³⁶⁸

Puede sostenerse entonces que la evasión a la que se refiere este tipo penal, es la evasión de impuestos, no de tributos, por lo que, en principio, en este aspecto el tipo penal de evasión de impuestos configurado en el art. 249-A del Código penal salvadoreño, coincide con la Ordenanza Tributaria Alemana.

Por su parte, el tipo penal de defraudación fiscal tipificado en el art. 305, numeral 1, del Código penal español, se refiere expresamente a la elusión del pago de tributos, cuando dispone:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, **eludiendo el pago de tributos**, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la

³⁶⁸ Isabel Espejo, cit. por Daniel Martínez Egaña, “El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania”, *Crónica Tributaria*, no.141 (2011): 150. Este autor, ahí mismo considera que estaría excluido del tipo penal, por ejemplo, el «Kirchensteuer» o impuesto eclesiástico, consecuentemente, los fraudes contra el mismo se perseguirían por medio del Código penal alemán, específicamente aplicando el artículo 263 que tipifica la estafa, aunque con la particularidad de que por lo general se tratará de la llamada «Dreiecksbetrug» o estafa triangular, porque no se realiza directamente contra la Iglesia que sufre el perjuicio, sino indirectamente, por engaño a la oficina tributaria competente para la gestión del impuesto, cuando el impuesto eclesiástico se liquida conjuntamente con el respectivo impuesto sobre rentas.

pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.³⁶⁹

Esa clara referencia a los tributos y no a los impuestos, se ve ampliada por el numeral 2, letra a), parte primera, del referido artículo, que en lo atinente dispone: “a) Si se trata de **tributos**, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural”.³⁷⁰

En consecuencia puede afirmarse que el tipo penal de defraudación fiscal tipificado en el art. 305 del Código penal español, se refiere explícitamente a la evasión de tributos, no de impuestos como lo hace la Ordenanza Tributaria Alemana y, como se verá adelante, el Código penal de El Salvador.

Por su parte, la Ley Penal Tributaria de Argentina, en cuanto al delito de evasión simple, dispone:

Evasión simple

Artículo 1º: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, **evadiere total o parcialmente el pago de tributos** al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de

³⁶⁹ Código penal de España, art. 305, actualizado al 11 de abril de 2016, lo destacado en negritas ha sido agregado por el autor de este trabajo.

³⁷⁰ Código penal de España, art. 305, actualizado al 11 de abril de 2016. Lo destacado en negritas ha sido agregado por el autor de este trabajo.

cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.³⁷¹

El legislador argentino denomina al tipo penal nuclear como evasión simple, sin hacer mención a tributos ni a impuestos; pero en la estructura típica expresamente sanciona la conducta de quien “evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, con lo cual se evidencia que este delito se refiere a la evasión de tributos, no de impuestos.

En el plano doctrinario, la doctrina alemana mayoritaria sostiene que el bien jurídico protegido por el tipo penal de defraudación tributaria (§ 370 AO), es el interés público en una recaudación tributaria completa y oportuna; o la pretensión del Fisco de una recaudación íntegra y puntual.³⁷²

El Tribunal Supremo alemán (BGH), se adhiere a este planteamiento doctrinario, al considerar que el bien jurídico protegido es el interés público en “la recaudación total y en plazo de cada una de las figuras tributarias, conforme a lo establecido por sus respectivas disposiciones reguladoras.”³⁷³ Igualmente se afirma que la jurisprudencia alemana es mayoritariamente partidaria de esta tesis, al sostener que el bien jurídico protegido por el §370

³⁷¹ Ley penal tributaria y previsional, Ley 26.735, de Argentina. Lo subrayado en negritas ha sido agregado por quien escribe.

³⁷² Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308; él mismo, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 24.

³⁷³ BGH wistra 1998, 180 (wistra: Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Archivo en Internet desde 2003 en www.wistra-online.com / Archiv), cit. por Martínez Egaña “El delito fiscal”, 151, n. 6.

AO es la pretensión del acreedor tributario al ingreso completo de cada tributo singular.³⁷⁴

Por su parte, Cordero González, respecto de esa norma alemana, plantea “el bien jurídico protegido está relacionado de forma directa con la función tributaria” por lo que se castigan “las conductas que suponen la puesta en peligro o la minoración inmediata de ingresos tributarios, el incumplimiento, en definitiva, de un deber o de una obligación tributaria”.³⁷⁵

Algunos autores consideran que en la doctrina alemana, en cuanto a la definición del bien jurídico protegido en el § 370 AO, pueden identificarse dos grupos, uno que sostiene la existencia de un único bien jurídico y otro que plantea la concurrencia o vinculación de dos bienes jurídicos. En el primer grupo se ubica la corriente mayoritaria para la cual el bien jurídico protegido es el interés en la puntual y completa recaudación tributaria.³⁷⁶

Sin embargo, dado que esta corriente se limita al aspecto patrimonial del tributo, se le critica por excluir las funciones del sistema tributario, en particular las de carácter social y económico.³⁷⁷ De esta crítica nace otra tesis dentro de las que consideran un único bien jurídico protegido,

³⁷⁴ Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 24, quien aclara que existen diferentes opiniones sobre si el bien jurídico protegido debe referirse a la totalidad de los tributos o a cada tributo en particular, siendo ésta la postura teórica mayoritaria.

³⁷⁵ Cf. Cordero González, “El delito fiscal”, 71, donde la autora explica brevemente las diferencias y semejanzas de los delitos tributarios enumerados en el §369 AO, entre los cuales la defraudación tributaria (§370) y el contrabando profesional (§373), tienen como bien jurídico protegido a la función tributaria.

³⁷⁶ Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308, quien ahí mismo advierte que dentro de ese primer grupo hay diferentes tesis y cada una de ellas limita el bien jurídico protegido en un concreto interés.

³⁷⁷ Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 25, quien aclara que para los críticos de esta posición, si bien el aspecto patrimonial es importante, no puede ser el único y exclusivo bien jurídico protegido por el §370 AO.

identificando como tal “la garantía de un reparto justo y proporcional de la carga tributaria”, en otras palabras, se identifica al principio de capacidad contributiva como el bien jurídico protegido, según Salditt y Tipke³⁷⁸, sus principales expositores.³⁷⁹

El segundo grupo, cuyos principales expositores son Dannecker y Bürguer, plantea que el bien jurídico protegido surge de la unión de diversos intereses; Dannecker conjuga la completa y puntual recaudación tributaria con el sistema tributario³⁸⁰, mientras que Bürguer³⁸¹ relaciona la igualdad en la distribución de la carga tributaria con la puntual y completa recaudación fiscal.³⁸²

Entonces, con base en los referidos planteamientos de la doctrina alemana, puede afirmarse que aunque el tipo penal de defraudación tributaria tipificado

³⁷⁸ Tipke, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes:=(Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, (Madrid: Marcial Pons, 2002).

³⁷⁹ Esta tesis es criticada porque el Derecho tributario es resultado de un continuo debate político que envuelve diversos intereses, siendo el principal el de la recaudación de los ingresos y el de la prevención de la evasión tributaria, por lo que garantizar el principio de capacidad contributiva no puede ser el bien jurídico protegido; al respecto vid. Röckl. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000,184, cit. por Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 25-26.

³⁸⁰ Se plantea entonces que el concepto de bien jurídico debe ser entendido a partir de combinar tanto el elemento recaudatorio (relacionado con los intereses financieros del Estado), como el concepto de sistema impositivo. La suma de estos dos intereses permite comprender tanto el papel económico-financiero del tributo como el papel de instrumento de política social y económica dirigido a la obtención de fines o tareas estatales, vid. Gerhard Dannecker, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. Deubner, 1984, 172 y 174 a 176, cit. por Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 304; él mismo, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 26-27.

³⁸¹ Según este autor, la defraudación tributaria puede entenderse como una afectación a la igualdad de la carga tributaria puesto que el autor con la realización del delito se sustrae del ordenamiento tributario, debilitando el sistema fiscal y con ello la igualdad en el reparto de la carga impositiva al obtener una ventaja económica. Sumado a lo anterior, plantea que a la igualdad en el reparto de la carga tributaria se le debe sumar el elemento de la completa y puntual recaudación tributaria referida por Dannecker, vid. Sebastian Bürger, *Steuerflucht*. BWV, Berliner Wiss.-Verlag, 2006, 144, cit. por Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 305; él mismo, “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 304; él mismo, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 28.

³⁸² Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308.

en el § 370 AO, hace referencia a la reducción de impuestos³⁸³, el bien jurídico protegido es el interés público en una recaudación tributaria completa y oportuna para el buen funcionamiento del sistema tributario, pero, como se explicó arriba, el tipo penal abarca sólo a determinados impuestos, a los que la Ordenanza Tributaria Alemana define como tales en su § 3, y no a los tributos en general.³⁸⁴

En la doctrina española, tal como se explicó con mayor amplitud en el Capítulo II, Apartado 2, puede afirmarse que el bien jurídico protegido generalmente aceptado para el conjunto de los delitos contra la Hacienda Pública, es la Hacienda Pública en su doble función de ingresos y gastos.³⁸⁵

No obstante, en cuanto al bien jurídico tutelado por cada tipo penal, se plantea uno más específico, como es la recaudación tributaria en el fraude fiscal propiamente –el cual comprende al delito de evasión de impuestos bajo análisis–, la función tributaria en el llamado delito contable, y el gasto público en el fraude de subvenciones, tipos penales tipificados en el Código penal español.³⁸⁶

³⁸³ Como se explicó supra, en otra traducción de esta disposición, en lugar de “redujere” se usa la expresión “evada”, aclarando que si bien la traducción literal del alemán sería «reduzca» los impuestos (Steuernverkürzt), dado que «reducción» en el ámbito fiscal indica más una medida legislativa que un ilícito penal, se considera más adecuado para evitar confusiones, traducirlo, según el contexto, por impago o evasión, cf. Lothar Kuhlen, *Cuestiones Fundamentales del Delito de Fraude Fiscal*, trad. de Beatriz Cruz Márquez y Juan Luis Fuentes Osorio (Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo: Marcial Pons, 2015), 28.

³⁸⁴ Cf. Daniel Martínez Egaña, “El delito fiscal”, 150, citando a Isabel Espejo.

³⁸⁵ Al respecto vid. Francisco Muñoz Conde *Derecho penal. Parte especial*, 964; Ignacio Berdugo Gómez de la Torre, “Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español”, *THEMIS, Revista de Derecho*, no. 32 (1995): 73.

³⁸⁶ Cf. Muñoz Conde, *Derecho Penal. Parte Especial*, 964-965 quien sostiene que los delitos contra la Hacienda Pública, en conjunto, tiene como bien jurídico protegido a la funcionalidad de la Hacienda Pública en sus dos facetas: el ingreso y gasto público.

Particularmente, en lo que atañe al bien jurídico protegido de manera directa y específica en el delito de defraudación fiscal, algunos autores adscritos a la tesis patrimonialista han tratado de formularlo con mayor precisión. Para Martínez-Buján, el bien jurídico protegido específicamente en el delito fiscal es el *interés patrimonial de la Hacienda Pública*, concretamente en *obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos*.³⁸⁷

Octavio de Toledo, coincidiendo con las nociones utilizadas por Martínez-Buján de “interés patrimonial de la Hacienda pública” y “obtención de recursos públicos tributarios en la fase de liquidación tributaria”³⁸⁸, considera que el bien jurídico específicamente protegido por el art. 305 CP español es “la efectividad o satisfacción del derecho al crédito tributario”.³⁸⁹

Por su parte, Ayala Gómez, siguiendo la relación existente entre los artículos 305 (Defraudación fiscal) y 257-2 (Alzamiento de bienes) del CP español, que protegen la Hacienda Pública pero de manera diferente según la *fase de la vida del tributo*, recaudación o liquidación, en que se lesiona dicho bien, define al bien jurídico como “el interés patrimonial de la Hacienda que se concreta en la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los

³⁸⁷ Vid. Martínez Buján, *Derecho Penal Económico. Parte especial*, 620, autor que ahí mismo realiza un análisis crítico de la propuesta de Octavio de Toledo, quien dentro de esta misma corriente, partiendo de los conceptos de “patrimonio de la Hacienda Pública” y “obtención de recursos públicos tributarios”, concreta el bien jurídico protegido del delito de defraudación fiscal, en la “efectividad del derecho de crédito tributario”, como el que resulta inmediatamente lesionado.

³⁸⁸ Vid. Martínez Buján, *Derecho Penal Económico*, 620.

³⁸⁹ Vid. Emilio Octavio de Toledo y Ubieto, “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas públicas”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, dirección y coordinación de Emilio Octavio de Toledo y Ubieto (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009), 82-87; también cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 620. Para Martínez-Buján, esta definición no es muy precisa porque la efectividad del crédito tributario es el bien jurídico de otro tipo penal contra la Hacienda pública llamado “alzamiento de bienes frente a la Hacienda pública” tipificado en el art. 257-2 CP español.

tributos exigible en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago del ingreso esperado”.³⁹⁰

Como sea, se constata que para la doctrina española, a pesar de las diferentes definiciones del bien jurídico protegido por el tipo penal de defraudación fiscal prescrito en el art. 305 del Código penal español, es coincidente en que se protege la función o la recaudación tributaria, de los tributos en general, no de los impuestos en particular.

En la jurisprudencia española, como se explicó con mayor amplitud en el capítulo I de este trabajo, predominantemente se considera que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.³⁹¹ No obstante, en otro sentido se ha sostenido que “el bien jurídico protegido es tanto la economía nacional, es decir la política económica del Estado, como el deber de todos los ciudadanos de contribuir en el reparto equitativo de las cargas fiscales”.³⁹² Por su parte, el Tribunal Constitucional español se ha pronunciado a favor de la tesis de la pluriofensividad.³⁹³

³⁹⁰ Vid. Ayala Gómez, “Delitos de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda”, *L.H. Ruiz Antón*, Valencia, 2004, 106 y ss., cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 620-621. Para Martínez-Buján esta definición no requiere realizar una descripción tan detallada sino solamente describir las diversas facultades, potestades y deberes que explican la compleja relación jurídica entre la administración tributaria y el obligado tributario. Asimismo considera que Ayala Gómez en esencia no hace más que coincidir con su definición del bien jurídico protegido como “el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos”, tal como se aprecia en Ayala Gómez, “Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, dirección E. Octavio de Toledo, Valencia, 2009, 121.

³⁹¹ STS 1940/2000, de 18 de diciembre, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.7; en el mismo sentido SAP Madrid 108/2015, de 23 de febrero, p.29.

³⁹² SAP Alicante 49/2015, de 30 de enero, cit. SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p. 19

³⁹³ STC 952/2006, de 6 de octubre, cit. por SAP Madrid 108/2015, de 23 de febrero, p.29, que dice: “c) en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades

En cuanto a la doctrina argentina, en lo que concierne al bien jurídico protegido en la evasión simple, tipificada en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria³⁹⁴, en buena medida se adhiere a los planteamientos de la doctrina española al considerar que el bien jurídico protegido, aceptado por un sector mayoritario de la doctrina, es la Hacienda Pública, aunque entendida de diversas maneras como la integridad de los ingresos tributarios³⁹⁵, la “actividad financiera del Estado”³⁹⁶ o como “el mantenimiento del normal flujo de ingresos y egresos de la Hacienda Pública”.³⁹⁷

Además de las exposiciones anteriores, en la doctrina argentina existen otros planteamientos para los que el bien jurídico protegido en el delito de evasión simple es “el normal flujo de ingresos y egresos de la hacienda pública”³⁹⁸; o ésta “en su sentido jurídico, consistente en la actividad financiera del Estado”³⁹⁹; “la renta nacional o ingresos públicos”⁴⁰⁰; “la recaudación de las

que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado (...). Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”; en la misma línea de la pluriofensividad, vid. STS 643/2005, de 19 de mayo, cit. por STS 182/2014, de 11 de marzo, p.29 y 30.

³⁹⁴ Ley 24.769 Régimen Penal Tributario, publicada en el Boletín Oficial el 15.01.1997, derogatoria de la Ley 23.771, con reformas de la Ley 26.375, publicada por el Boletín Oficial de 28 de diciembre de 2011, <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>, acceso el 12 de mayo de 2015.

³⁹⁵ Al respecto vid. Graciela Nora Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 96-97.

³⁹⁶ Cf. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas*, 577, quien sostiene que el Estado necesita de tributos para poder efectuar el gasto público indispensable para la satisfacción de necesidades públicas. Vid. también, del mismo autor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 3ª ed. (Buenos Aires, La Ley, 2007), 247.

³⁹⁷ Fernando Omar Gelvez, “Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración Pública”, *La Ley* (2004-C): 1459, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 96.

³⁹⁸ Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional no. 23.771*, 238, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 61.

³⁹⁹ Edwards, *Régimen penal tributario*, 26 y 49, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62.

⁴⁰⁰ Haddad, *Ley penal tributaria comentada*, 7, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62.

rentas nacionales”⁴⁰¹; “la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios”.⁴⁰²

Por otra parte, se dice que la Hacienda Pública como conjunto patrimonial del Estado, no puede ser el bien jurídico protegido en la evasión porque con ella el dinero no recaudado lógicamente no ingresa a las arcas del Fisco, por lo que debe diferenciarse entre delitos tributarios que sí son de incorporación o de ingreso al conjunto patrimonial estatal y los que no lo son como la evasión; de tal manera que en la evasión el bien jurídico protegido es “la íntegra y tempestiva percepción de los tributos”.⁴⁰³

Partiendo de una particular concepción acerca de que la Hacienda Pública es un bien jurídico artificial y que el delito de evasión tipificado en la Ley Penal Tributaria de Argentina, sustancialmente no es un delito, sino una contravención administrativa federal, Spinka sostiene que el interés protegido por dicha ley es “la íntegra y oportuna percepción de los recursos de la seguridad social y tributarios, así como la correcta distribución de estos últimos”.⁴⁰⁴

⁴⁰¹ Panelo, *El moderno concepto de bien jurídicamente protegido y su aplicación en el derecho penal argentino*, ED, 7/11/00, 2, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62

⁴⁰² Macchi, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, 107, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62.

⁴⁰³ Carrera, *Análisis de la ley tributaria y previsional*, 52, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 62; en la misma línea de que en la defraudación fiscal mediante la evasión de impuestos, la Hacienda Pública no ha incorporado a su peculio la cuantía de lo que se deja de pagar, sino que solamente tiene una expectativa de cobro, un derecho de crédito por ley, vid. Ferré Olivé, 16.

⁴⁰⁴ Vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 67. Para explicar que el delito de evasión de la ley penal tributaria argentina no es un delito, sino una contravención, este autor parte del concepto de “delitos de estructura puramente legal”, de Nuñez, según el cual hay determinados delitos que son considerados como tal porque así los tipifica la ley penal, pero en esencia son contravenciones administrativas. Al respecto, vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 50-60.

A pesar de los planteamientos divergentes de los autores argentinos, puede afirmarse que son coincidentes en destacar que el bien jurídico protegido se refiere o bien al patrimonio de la Hacienda Pública o a la función de ésta, pero en todo caso abarcadora de los tributos, no únicamente de los impuestos. Por su parte, la jurisprudencia también recibe a la Hacienda Pública como el bien jurídico protegido, entendida ésta “(...) en un sentido dinámico, es decir, como ingreso-gasto público indispensable para cumplir la finalidad constitucional propia del Estado”.⁴⁰⁵

Se concluye entonces que para la doctrina española el bien jurídico protegido en la evasión tributaria como modalidad de la defraudación fiscal, es o bien la Hacienda Pública como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público⁴⁰⁶ o como interés patrimonial de la Hacienda Pública en obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos⁴⁰⁷; o la función o funciones del tributo, entendidas bien como actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos⁴⁰⁸ o como “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo”.⁴⁰⁹

Para la doctrina argentina, como ya se expuso arriba, el bien jurídico protegido por el delito de evasión simple previsto en el art. 1º de la Ley Penal

⁴⁰⁵ Sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico, TOPE, No.3, autos «Kapersky, Francisco José», del 9 de septiembre de 1997, en A.H. Corti, “Acerca de la Política Punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y previsionales de la ley 24.769”, en *Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico*, febrero de 2004, p. 40, cit. por Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 152.

⁴⁰⁶ Boix, Muñoz Conde, Morales Prats, cit. por Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 19.

⁴⁰⁷ Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico*, 620.

⁴⁰⁸ Pérez Royo, cit. por Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

⁴⁰⁹ Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 278; él mismo, *Las infracciones de deberes contables*, 78; Gracia Martín, cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 618-619; Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

Tributaria, es la Hacienda Pública, entendida como la integridad de los ingresos tributarios⁴¹⁰. No obstante hay quienes coinciden en la Hacienda Pública como bien jurídico pero no como patrimonio del Fisco, sino como “sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado”.⁴¹¹

En el caso de El Salvador, el núcleo del tipo del delito de evasión de impuestos, se encuentra tipificado en el art. 249-A, inc. 1º, del CP de El Salvador, que reza:

“Art. 249-A.- 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:”

Para la jurisprudencia salvadoreña el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública⁴¹² entendida “como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que constituye el erario público, con el cual el Estado dirige

⁴¹⁰ Al respecto vid. Graciela Nora Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario* (Buenos Aires: La Ley, 2009), 96-97.

⁴¹¹ Vid. Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 151-152 y 159-160, haciendo suyas las ideas de Ferré Olivé. En similar planteamiento, se dice “Una definición adoptada tanto en la dogmática argentina como en la española, con respecto al bien jurídico, a la cual adherimos, considera a la Hacienda Pública en su faz dinámica, según la cual aquella consiste en la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado y la estabilización y distribución de la renta nacional”, vid. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 27.

⁴¹² Al respecto se dice: “Esta omisión realizada por el procesado en su carácter de representante legal de la sociedad, causa un perjuicio a la Hacienda Pública, ya que el Estado ha dejado de percibir dicha cantidad”, vid. resolución de audiencia preliminar por el delito de evasión de impuestos. Ref. 27-2008, contra el imputado Víctor René Cordón Pauls, representante legal de la sociedad Vifrio de El Salvador, S.A. Juzgado Noveno de Instrucción de San Salvador, 13 de julio de 2012.

su actividad financiera que está compuesto de los diversos activos del Estado, entre ellos los tributos, impuestos, multas, etc.”⁴¹³ Es decir, se adhiere a la corriente patrimonialista.

No obstante, en coherencia con lo expuesto en el Capítulo II, Apartado 2, basado en una posición ecléctica, pluriofensiva y a partir del art. 224 CN, inc.1^o⁴¹⁴, así como la proclamación del derecho del Fisco “a la percepción íntegra del impuesto”, según el art. 250 CT, aquí se sostiene que el bien jurídico protegido por el delito de evasión de impuestos (art. 249-A CP), es, en principio, la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, aunque con la puntualización que se explicará a continuación.

De acuerdo a la tipificación de la evasión de impuestos, antes citada, cualquier acto fraudulento de los que el tipo penal enuncia como son omitir declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el fin de evadir impuestos, lesiona **la función tributaria**, pero no abarca todos los tributos; sino sólo la función fiscal relativa a los impuestos, ya que el tipo penal se denomina **evasión de**

⁴¹³ Vid. Sentencia de Casación 473-CAS-2011. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 15 de mayo de 2014; Sentencia de Casación 473-CAS-2011. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 15 de mayo de 2014; Sentencia de Casación 47-C-2015. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 22 de junio de 2015; y Sentencia de Casación 296C2013. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 21 de enero de 2015, todas referidas al delito de Contrabando de Mercaderías, previsto y sancionado en el art.15 literal “g” de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. Según esta línea jurisprudencial, el bien jurídico protegido por el referido delito de Contrabando de Mercaderías es el orden socio-económico y en particular la Hacienda Pública, entendida como queda dicho.

⁴¹⁴ El cual prescribe: “Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado”.

impuestos, no evasión tributaria o fiscal, y la estructura típica abarca solamente a determinados impuestos, no a los tributos en general.

Entonces, si bien la jurisprudencia salvadoreña está en lo correcto al afirmar que la Hacienda Pública como bien jurídico protegido debe ser entendida “como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que constituye el erario público (...)”, puede sostenerse que el tipo penal de evasión de impuestos no protege a toda la función tributaria, ni a todo el patrimonio del Erario Público, sino exclusivamente a la parte de la función tributaria y a la porción del patrimonio estatal conformada por los impuestos.

Aunque mediante una interpretación extensiva a favor del Fisco, se podría alegar que el delito de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A, está regulado como una modalidad del delito de defraudación al Fisco previsto en el art. 249 y, en consecuencia, la expresión evasión de impuestos utilizada en el 249-A, puede entenderse como evasión de tributos

Sin embargo, esa sería una interpretación extensiva desfavorable al imputado, contrario al principio de in dubio pro reo. Además, no podría aceptarse tal interpretación porque el Derecho tributario tiene definiciones precisas de los conceptos de tributo e impuesto, éste último como una especie del primero que también abarca a las tasas y contribuciones especiales.

Como consecuencia de esta tipificación, dentro del tipo penal de evasión de impuestos no caben las evasiones de tasas o contribuciones especiales (Art. 131, ord. 6° CN), aunque las cuantías de lo defraudado o no pagado al Fisco,

sean igual o superior a las cantidades establecidas para la configuración del primero.⁴¹⁵ Es decir, éste es un tipo penal de evasión muy limitado.

Es más, el tipo penal de evasión de impuestos (Art.249-A CP), ni siquiera abarca a todos los impuestos; se refiere exclusivamente a tres clases de ellos: El impuesto sobre la renta y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conocido como IVA, así como a una categoría amplia que el Código denomina “impuestos que se declaran mensualmente”.

Consecuentemente, es atípica la evasión, por cualquier cuantía, iguales o mayores a las sancionadas en este tipo penal, de otros impuestos que no sea Impuesto sobre la renta, IVA o que no se pagan o se declaran periódicamente, sino que se cancelan en una sola liquidación por cada hecho generador.

Ejemplo de tales impuestos que se pagan en un solo acto por cada hecho generador, es el impuesto a la transferencia de bienes raíces, que según el art. 4 de la ley respectiva⁴¹⁶, tiene una tasa del 3% sobre los inmuebles cuyo valor sea mayor a 250,000.01 colones (US\$ 28,571.43), quedando exentos los primeros 250,000.00 colones, o sea US\$ 28,571.43.

⁴¹⁵ En un sentido diferente se afirma que al revisar la legislación tributaria, al menos en lo que respecta a Argentina, se observa varias veces el uso indistinto de los vocablos “impuesto”, “tasa”, y “tributo”, por lo que se resta relevancia a las argumentaciones que para interpretar el tipo penal de evasión, se afincan en la puridad del concepto tributo, cuando éste, como el de impuesto o tasa ocasionalmente es usado en sentido distinto al de su definición legal. Al respecto, cf. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 54

⁴¹⁶ Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, D.L. 552, de 22 de diciembre de 1986, D.O. 239. T. 293, de 22 de diciembre de 1986.

En otras palabras, no sería delito la evasión del impuesto a la transferencia de un inmueble por valor de US\$ 409,524.43.00, a los que se le resta el monto exento de US\$ 28,571.43, con lo que la cuantía imponible es de US\$ 380,953.00 cuyo impuesto (3%) sería de US\$ 11,428.59 mayor que el mínimo de US\$ 11,428.57 de defraudación mensual por los delitos que se declaran mensualmente, con el cual lógicamente puede ser comparado.

En casos como el anterior, se estaría entonces ante una infracción de defraudación, de carácter exclusivamente tributario (Art. 250 CT), sancionada por el art. 252 del Código tributario con un 100% del impuesto defraudado. Paradójicamente, esta disposición dice: “sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan”, lo que no es aplicable por lo antes explicado.

En conclusión, con base en lo expuesto, se afirma que el bien jurídico protegido por el tipo penal de evasión de impuestos tipificado por el art. 249-A, inc. 1º, del CP salvadoreño, es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, pero limitada a la recaudación del impuesto sobre la renta, el IVA y a los “impuestos que se declaran mensualmente”.

1.2. El sujeto activo

1.2.1 El sujeto activo en el delito de evasión de impuestos

El núcleo del tipo penal del delito de evasión de impuestos, tipificado en el art. 249-A del Código penal salvadoreño, literalmente dice:

Art. 249-A.- 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: (...)

La descripción típica de este delito, siguiendo una estructura que por lo general se usa en casi todos los tipos penales, con respecto al autor comienza diciendo: “El que (...)”, dando a entender, desde una interpretación literal, que el sujeto activo puede ser cualquier persona, lo que conllevaría a calificar a este tipo penal como uno de naturaleza común; por lo tanto, la determinación del autor de este delito, aparentemente no presenta dificultad alguna.

Sin embargo, como se explicará en este apartado, la definición del autor de este tipo penal, si bien depende en parte de su estructura típica, no necesariamente se resuelve mediante una simple interpretación textual, sino a través de una interpretación sistemática del conjunto del ordenamiento jurídico, así como de las interpretaciones doctrinarias y jurisprudenciales.

En otras palabras, dependiendo de la legislación de que se trate y de la configuración del tipo penal, la doctrina y la jurisprudencia pueden aceptar esa interpretación textual y por lo tanto adherirse a la tesis del delito común o, por el contrario, sostener que autor de estos delitos sólo pueden ser determinadas personas que reúnan cierta condición y por lo tanto definir a este delito como uno especial.

Por lo tanto, antes de determinar quién tiene o puede tener calidad de autor en el delito de evasión de impuestos regulado en el Código penal de El

Salvador y, por ende, si se está ante un delito común o uno especial, se debe partir del análisis de la legislación comparada, la doctrina y la jurisprudencia, tanto nacional como extranjera. Análisis que se presenta a continuación.

El delito de defraudación tributaria tipificado en el § 370, párrafo 1, numeral 1, de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), es considerado por la doctrina alemana, e igualmente por la española, como un tipo penal común, que puede ser cometido tanto por el contribuyente, su sustituto o cualquier otro obligado tributario, pero también por una tercera persona como puede ser el contador o asesor fiscal de una empresa.

Tiedemann plantea que la modalidad de defraudación tributaria establecida en el apartado (1), ordinal 1^o⁴¹⁷, “no describe *ningún delito especial*”, por lo que autor puede ser no sólo el obligado tributario, sino también cualquier tercero que realizare los presupuestos del tipo, en particular el asesor fiscal, cuando es éste quien llena la declaración inexacta o incompleta y la presenta a la administración tributaria.⁴¹⁸

⁴¹⁷ Ordinal que dice: “1º quien comunique a las autoridades financieras o de otra clase datos inexactos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes”.

⁴¹⁸ Cf. Claus Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte Especial*, 142. Autor que ahí mismo robustece su criterio de interpretación literal, al dar a entender que cuando el legislador alemán quiere darle una calidad especial al autor, lo dice expresamente como ocurre en el § 378 AO, que tipifica la infracción tributaria denominada “Reducción del impuesto por negligencia grave”, en el que el legislador de manera expresa designa como autor tanto al obligado tributario, como al que actúa en carácter de “gestor de los asuntos de un obligado tributario”. En esa misma línea respecto al tipo penal del § 378 AO, se dice que “aparte de no incluir referencia explícita alguna a un círculo limitado de sujetos, en el delito se utiliza la expresión “para sí o para otro”, con lo que –según la doctrina dominante– se abre la puerta a su consideración como delito común.” Vid. Carlos Martínez-Buján Pérez, “Autoría y participación”, 71, nota 1. Efectivamente, el referido tipo penal previsto en el § 378 AO, establece tres modalidades de conducta constitutivas de defraudación tributaria, pero cualquiera de ellas para configurar el delito debe complementarse con la consecuencia que consiste en “reducir con ello los impuestos u obtener para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas”, tal como lo expresa la parte final del ordinal 1º, parte (1) del § 378 AO.

El mismo autor, por el contrario, considera que las dos modalidades de defraudación tributaria por omisión, tipificadas en el ordinal 2º⁴¹⁹ y 3º⁴²⁰ sí constituyen un delito especial, puesto que según la opinión doctrinaria dominante, autor de esos ilícitos penales solo puede ser el obligado tributario. En consecuencia, dice, poniendo un ejemplo, “sólo puede ser autor de una defraudación de derechos aduaneros en la frontera, según el art. 40 del Código aduanero europeo, el obligado a la presentación de las mercancías que, en el momento del transporte, tiene el dominio sobre el vehículo”.⁴²¹

En esa misma línea, otros autores distinguen la forma activa de la omisiva en cuanto a la calificación de este delito; la defraudación tributaria en su modalidad activa, es considerada como un delito común; por lo tanto autores o coautores pueden ser no sólo el obligado tributario, sino cualquier otra persona, incluyendo un asesor fiscal o empleado contable por la presentación de una declaración tributaria con hechos tributarios relevantes falsos o un funcionario de la administración tributaria como coautor de dicha declaración.⁴²²

⁴¹⁹ El cual dice: “2º quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos tributariamente relevantes”.

⁴²⁰ Ordinal que reza: “3º quien infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar”.

⁴²¹ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 144, quien afirma que para el Tribunal de Justicia europeo, haciendo referencia a una sentencia del mismo, dicho obligado sólo puede ser el conductor, así como el conductor auxiliar del camión en que están ocultos las mercancías. Vale aclarar que en Alemania, el derecho penal tributario es uno sólo que abarca también los ilícitos o infracciones aduaneras, por lo que el delito de contrabando es tratado como una defraudación tributaria, contrario a lo que ocurre en El Salvador donde tales ilícitos aduaneros son regidos por la Ley Especial para Sancionar las Infracciones Aduaneras, de manera autónoma y separada de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal.

⁴²² Cordero González, “El delito fiscal”, 78, quien ahí mismo lo plantea de esta manera: “En Alemania, la calificación del delito de defraudación no ha planteado tantos problemas, teniendo en cuenta que del propio §370 AO se desprende con claridad que, al menos en su

Partiendo de la premisa planteada por Tiedemann, Cordero González advierte que al determinar al autor de este delito, la AO se refiere de forma genérica a «quien realice declaraciones falsas o inexactas (...) reduciendo con ello impuestos u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias indebidas», por lo que, de esta expresión se interpreta que el sujeto infractor puede actuar en provecho propio o en el de una tercera persona que sea deudor tributario.⁴²³ No obstante, esto no quiere decir que autor puede ser cualquier persona en general, sino sólo “cualquier sujeto que se encuentre en situación de influir en la liquidación, la recaudación o ejecución forzosa de un tributo”.⁴²⁴

Al darse por aceptada la definición como delito común, el problema en estos casos estriba en distinguir cuando el tercero o *extraneus* actúa como autor o como simple partícipe del delito. Para ello la doctrina alemana ha elaborado varias teorías, siendo una de las predominantes la que justifica esa distinción en criterios objetivos, puesto que además de la realización conjunta del resultado, propia de toda forma de participación, la autoría demanda lo que se ha denominado el “dominio de los hechos” (*Tatherrschaft*), condición con la que actúa quien tiene un papel especial en su dirección, decidiendo o al menos codecidiendo sobre la realización del delito y la forma de realizarlo.⁴²⁵

versión activa, puede ser cometido no sólo por el obligado tributario, sino por cualquiera que realice su presupuesto de hecho”.

⁴²³ Id.

⁴²⁴ Para Martínez-Buján Pérez, esa expresión “para sí o para otro”, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, habilita la posibilidad de que éste sea considerado un delito común, cf. Carlos Martínez-Buján Pérez, “Autoría y participación”, 71, n. 1.

⁴²⁵ Cordero González, “El delito fiscal”, 79, quien ahí mismo anota: “Frente a esta teoría predominó en otras épocas la llamada *Animus Theorie* que fundamentaba la distinción entre autor y partícipe en criterios subjetivos. Lo relevante para distinción es la voluntad con que interviene cada uno en los hechos delictivos. El autor quiere el acto como propio, mientras que el partícipe lo observa como ajeno”.

Cuando en la realización de este delito hubiera varios participantes, autor será quien a través del engaño o la coacción utiliza a otro para cometerlo (autor mediato) o todos lo que a partir de un acuerdo para cometer el delito, contribuyen conjuntamente a realizarlo (coautores). En el caso de coautoría, cada autor lo es del resultado global, por lo que no es necesario que todos realicen el hecho por su propia mano presentando cada uno una declaración falsa. Es suficiente con que exista un plan conjunto, es decir, que los hechos se hayan planeado y ejecutado conjuntamente.⁴²⁶

En ese sentido, sería autor mediato el obligado tributario que utiliza a su asesor fiscal para presentar una declaración fiscal falsa omitiendo entregarle la información necesaria de su verdadera situación impositiva; no obstante el asesor fiscal podría ser autor en caso que actúe como representante del obligado si elabora y presenta una declaración falsa, incorrecta o incompleta o, como coautor si, sin tener dicha representación, resulta implicado en un plan conjunto para cometer el delito. También podría calificarse como colaborador cuando haya tenido una participación menor y limitada a prestar asesoría técnica o a reforzar la decisión de delinquir ya tomada por otro.⁴²⁷

En su modalidad omisiva, la defraudación tributaria, regulada en el numeral (1), ordinales 2º y 3º, de la Ordenanza Tributaria Alemana, sólo puede ser cometida por un determinado círculo de autores: el contribuyente u obligado tributario, incluyendo en este último a los representantes legales o

⁴²⁶ Cordero González, "El delito fiscal", 79.

⁴²⁷ Cordero González, "El delito fiscal", 79, n. 43,43 y 44, quien cita a autores alemanes como Joecks, Traub y la sentencia del *Oberlandesgericht*, Stuttgart, de 21 de mayo de 1987, Wistra 1987, 263, 264, sobre el primer supuesto; así como la sentencia del Finanzgericht, Nürnberg, de 10 de diciembre de 2002 DSRE 2003, 1251.

administradores de una persona jurídica. Por tanto, la modalidad omisiva sí es un delito especial.⁴²⁸

Por otra parte, el tipo penal del delito de defraudación fiscal tipificado en el art. 305 del Código penal español, comienza diciendo: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...)”, observándose que en dicha estructura típica, según una interpretación textual, no establece una determinada condición para el sujeto activo; aparentemente puede ser cualquier persona.

Por tal motivo, en la doctrina española, algunos autores sostienen que el referido tipo penal, al no exigir una condición especial del autor, puede ser cometido por cualquier individuo y, por ende, debe entenderse como un tipo penal común; entre tales autores se encuentran Rodríguez Mourullo, Córdoba, Pérez Royo y Boix/Mira.⁴²⁹ Esta definición implica que el asesor fiscal o cualquier persona distinta al obligado tributario, si realiza la acción

⁴²⁸ Cordero González, “El delito fiscal”, 78, al respecto, expone: “En su modalidad omisiva, el delito de defraudación tributaria sufre, en cambio, una restricción del círculo de posibles autores, pues sólo puede dejar de declarar hechos de relevancia tributaria, incumpliendo un deber, el sujeto a quien le incumbe tal deber (...). Así, junto al obligado tributario del §33 AO (...), aparecen como posibles autores de este delito, en su modalidad de omisión, otros sujetos que, como representantes legales del obligado, asumen el deber del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Se trata de los representantes legales de las personas físicas y jurídicas, así como los gestores de los entes sin personalidad designados en el §34 o incluso los administradores de hecho de las sociedades, con apoyo en el §35 AO”. También para Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 144. como antes se explicó, esas formas de defraudación tributaria por omisión, constituyen un delito especial, pues según la opinión dominante, de esta infracción sólo puede ser autor el obligado tributario.

⁴²⁹ Cf. Carlos Martínez-Buján, “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, 71. En favor de dicha tesis debe considerarse que el no. 6 del art. 305 del Código penal español, que establece la potestad judicial de imponer una disminución de la pena para el “obligado tributario o el autor del delito”, siempre que antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Es decir, puede entenderse literalmente que si en esta disposición el legislador establece este beneficio tanto para el obligado como para el autor del delito, es porque a su criterio dicho autor puede ser una persona diferente al referido obligado.

típica, puede ser imputado como autor, con o sin representación de su cliente que sería el contribuyente u obligado.⁴³⁰

Según Serrano González, la concepción del delito fiscal como un tipo penal común, parte de la idea fundamental de que “la conducta típica no tiene por qué consistir en la infracción de un deber, sino en ocasionar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública en la medida en que se determina la elusión de tributos, propios o ajenos”.⁴³¹

Sin embargo, la doctrina mayoritaria (entre otros, Martínez Pérez, Bajo, Bajo/Suárez, Bajo/Bacigalupo, Ayala, Gracia, Morales) con algunas variantes sostiene que este delito solamente puede ser cometido por un grupo limitado de sujetos, aquellos a los que el legislador atribuye la realización del tipo por tener una especial relación jurídico-tributaria con la Hacienda Pública como es el caso del obligado tributario o quien obtiene una devolución indebida o un beneficio tributario ilegal, de manera que se trata de un delito especial propio, y así lo define también la jurisprudencia española.⁴³²

⁴³⁰ Vid. José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli, “Imputación de responsabilidad penal al asesor fiscal por la comisión del delito de defraudación tributaria (Art. 305 Código penal)”, 2007, <http://vlex.com/vid/imputacion-asesor-defraudacion-art-245354>, acceso el 13 de enero de 2017, 2.

⁴³¹ vid. José Luis Serrano González de Murillo, “El delito fiscal o de defraudación tributaria”, en Serrano González de Murillo-Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública* (Madrid: Edersa, 2002), 25. n.1, cit. por María Magdalena Ossandón Widow, “El sujeto activo en los delitos tributarios”, *Revista de Derecho*, no. 28 (2007): 158.

⁴³² Cf. Martínez-Buján Pérez, “Autoría y participación”, 71. Para una explicación del concepto de delitos especiales, de los problemas de autoría y participación que se presentan en ellos y en particular de la “teoría de los delitos de infracción”, vid. Manuel Abanto Vázquez, “Autoría y participación y la teoría de los delitos de infracción del deber”, *Revista penal*, no. 14 (2004): 3-23.

Se dice que es un delito especial propio porque no existe un delito común equivalente y por tanto “la cualificación es exigida desde el tipo base”.⁴³³ En todo caso, se requiere la existencia previa de la relación jurídica tributaria⁴³⁴ en la que el sujeto activo es el contribuyente u obligado tributario y el sujeto pasivo es el Estado, el Fisco.⁴³⁵

Entre otros autores de la doctrina española que califican a este delito como especial propio, están Berdugo Gómez de La Torre⁴³⁶, Bajo Fernández y Trallero⁴³⁷, Blanco Cordero⁴³⁸, Muñoz Conde⁴³⁹; Martínez-Buján Pérez⁴⁴⁰, Morales Prats⁴⁴¹ y Faraldo Cabana⁴⁴².

⁴³³ Vid. Borinsky et al., *Régimen penal tributario*, 52, quienes ahí mismo agregan: “No debe perderse de vista, además, que la cualificación que el tipo exige para el autor guarda coherencia con el deber extrapenal cuya infracción motiva a la incriminación”.

⁴³⁴ Al respecto, Fernando Saínz de Bujanda, “En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario: texto de la intervención en las I Jornadas luso-hispano-americanas de estudios financieros y fiscales y texto de sus Conclusiones”, *Anuario de Derecho penal y ciencias penales* 1, no. 21 (1968), 100, denomina a la relación jurídica tributaria “relación jurídica impositiva”, y la define como “el conjunto de derechos y deberes que tiene el Estado con las personas naturales o jurídicas, relativas a la determinación de los casos en que se deben los impuestos, las personas obligadas a pagarlos, su cuantía, los modos, procedimientos y formas en que los impuestos deben ser liquidados y recaudados”.

⁴³⁵ Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 965.

⁴³⁶ Vid. Berdugo, “Consideraciones sobre el delito fiscal”, 73.

⁴³⁷ Vid. Miguel Bajo Fernández y Alfonso Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, 44, 46, 48, 58 <http://docplayer.es/8339518-Delitos-contra-la-hacienda-publica-y-contra-la-seguridad-social.html>, acceso el 16 de abril de 2016.

⁴³⁸ Isidoro Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 10, 11, 12, 43.

⁴³⁹ Francisco Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 19ª ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2013), 965.

⁴⁴⁰ Carlos Martínez-Buján Pérez, “El delito de defraudación tributaria”, *Revista Penal*, n. 1 (1998): 61.

⁴⁴¹ Fermín Morales Prats, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, Barcelona: *Universitat Oberta de Catalunya*: 7, 30, 38 [https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Dret/Derecho_penal_economico/Derecho_penal_economico_\(Modulo_7\).pdf](https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Dret/Derecho_penal_economico/Derecho_penal_economico_(Modulo_7).pdf), acceso el 16 de abril de 2016.

⁴⁴² Patricia Faraldo Cabana, “¿Un delito continuado de defraudación tributaria?: comentario a la SAP de Barcelona (sección 9ª) de 20 de abril de 2002 (ARP 510)”, *Revista de Derecho penal y criminología*, 2ª época, no.12 (2003): 331.

Las consecuencias de la clasificación de este delito como especial propio es que los partícipes reciben una pena atenuada e incluso su participación quedaría impune en el caso de que el autor haya obrado mediando un error invencible.⁴⁴³

No obstante considerar a éste delito como especial, alguno autores plantean que el asesor fiscal u otro profesional en un papel similar también podría ser imputado como autor en aplicación de la figura del actuar en nombre de otro, previsto en el art. 31 del CP español, siempre que dicho asesor actúe en representación del obligado tributario, al concurrir los requisitos del sujeto activo en la persona por cuya cuenta actúe.⁴⁴⁴

Jurisprudencialmente, en apoyo a la tesis antes planteada se cita la sentencia del TS de 20 de mayo de 1996 que “(...) declara equivalente la representación del *intraneus* a la concurrencia de los elementos típicos de la autoría, posibilitando de esta manera que un no cualificado [el asesor fiscal en nuestro caso] resulte ser autor cuando obra ejerciendo tal representación”.⁴⁴⁵

Coincidiendo con la doctrina alemana, en la situación en que el obligado tributario otorga poder a su asesor fiscal, con el fin de utilizar a éste como

⁴⁴³Cf. José Antonio Choclán Montalvo, “Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, no. 248 (2003), 108-110, cit. por Cordero González, “El delito Fiscal, 78.

⁴⁴⁴ Vid. Martínez-Carrasco Pignatelli, “Imputación de responsabilidad”, 2, quien ahí mismo agrega: “En efecto. Dicho precepto permitiría entender que asesor fiscal-representante y cliente-representado son autores del delito del artículo 305 del Código penal, pero sin poder aplicar a ninguno de ellos atenuante alguna”.

⁴⁴⁵ Martínez-Carrasco Pignatelli, “Imputación de responsabilidad”, 2, quien expresa: “Además, en la misma sentencia, el alto Tribunal establece que el *extraneus* puede beneficiarse con una atenuación de la pena respecto del autor, al no infringir el deber concreto que corresponde al obligado tributario”.

instrumento para facilitar la comisión del delito de defraudación tributaria, factible porque dicho tipo penal no requiere que la ejecución sea de propia mano, se considera que el obligado tributario en este caso actúa como autor mediato, mientras el asesor sería sólo un instrumento y podría quedar impune porque su conducta no sería dolosa y más aún si el obligado tributario le ocultó información con lo cual su conocimiento de los hechos sería incompleto, falso o sesgado configurándose con ello un error de tipo.⁴⁴⁶

Otra cosa es cuando el asesor fiscal actúa nada más que como consejero del obligado tributario, en cuyo caso el primero no puede por sí solo ser único autor directo puesto que la comisión de la defraudación necesita la intervención del obligado tributario ya que el asesor no puede presentar por sí mismo la declaración tributaria. Este sería un caso de concurrencia de un sujeto calificado y otro que no lo es, por lo que no habría coautoría, sino autoría del obligado tributario y participación del asesor.⁴⁴⁷

No obstante, si el asesor hubiese tenido un dominio típico de la situación, responderá como si del propio autor se tratara, no habiendo motivo para una atenuación de la pena correspondiente. Pero si sólo omite evitar que su asesorado cometa la defraudación, pudiendo haberlo evitado, no tendrá responsabilidad penal porque tal delito no admite la omisión como forma comisiva.⁴⁴⁸

Sin embargo, en la jurisprudencia española más reciente, se establece que los terceros tienen participación en este delito a título de partícipes, no de autores; al respecto se afirma:

⁴⁴⁶ Cf. al respecto Martínez-Carrasco Pignatelli, "Imputación de responsabilidad", 3.

⁴⁴⁷ Cf. Martínez-Carrasco Pignatelli, "Imputación de responsabilidad", 3-4.

⁴⁴⁸ Ib.

(...) en este delito, como en otros delitos especiales o de propia mano, cabe la participación de personas extrañas a la relación tributaria que une al sujeto activo con la Hacienda Pública según viene admitiendo de forma unánime la Jurisprudencia. Así, con relación al delito contra la Hacienda Pública, cualquier persona que no sea la obligada fiscalmente a satisfacer el tributo correspondiente deberá ser tenido por *extraneus* y, en consecuencia, como partícipe por otro título, sea como inductor, como cooperador necesario, lo que es más frecuente, o como cómplice.⁴⁴⁹

En la doctrina argentina, entre los autores que consideran al tipo penal de evasión como un delito especial, destacando que parte de la doctrina y la jurisprudencia argentina extienden el concepto de sujeto activo a los obligados o responsables por deuda ajena, están Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano.⁴⁵⁰

De conformidad con el art. 14 de la Ley Penal Tributaria de Argentina⁴⁵¹, cuando el hecho se realiza con la ayuda o en beneficio de una persona jurídica, la prisión se aplica a directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, apoderados, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible.

En el Código penal salvadoreño, la descripción típica de este delito, siguiendo una estructura usada en casi todos delitos con respecto al autor, comienza diciendo: “El que (...)”, dando entender, desde una interpretación literal, que el sujeto activo puede ser cualquier persona; pero en realidad

⁴⁴⁹ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.14.

⁴⁵⁰ vid. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 52-53.

⁴⁵¹ Art. 14, Ley 24.769 de Argentina; reformada por Ley 26.735, B.O. 28 de diciembre de 2011.

sujeto activo o autor del delito de evasión de impuestos no puede ser cualquiera. Cuando se dice “El que”, no se refiere a cualquier individuo, sino sólo a quien tiene la calidad de contribuyente u obligado tributario; o sea, la autoría se limita a un determinado círculo de individuos que reúnan ciertas características.

En otras palabras, sujeto activo del delito de evasión de impuestos solamente puede ser el contribuyente o deudor tributario principal; también el obligado tributario, que además del primero incluye a los obligados formales, responsables y representantes legales o apoderados de una persona natural o jurídica, tal como los definen los artículos 30 y 32 del Código tributario salvadoreño.

En ese sentido, para la jurisprudencia salvadoreña, la evasión de impuestos "(...) es un delito especial por ser cometido únicamente por el obligado tributariamente, (...)"⁴⁵² lo que implica que “El tipo penal requiere la concurrencia de ciertos elementos, el primero que el sujeto activo sea obligado por la ley; y en segundo lugar que éste no presente la declaración a fin de evadir el pago del impuesto (...) Respecto al primero de ellos, como hemos apuntado, se ha establecido la obligación que tenía el procesado para presentar las declaraciones de IVA, así como del pago de las mismas, por su calidad de REPRESENTANTE LEGAL de la sociedad en comento. [SIC]”.⁴⁵³

⁴⁵² Vid. Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador. Sentencia Definitiva Condenatoria, del 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 13 de diciembre de 2013.

⁴⁵³ Juzgado Noveno de Instrucción de San Salvador. Acta de audiencia preliminar por el delito de evasión de impuestos. Ref. 27-2008, contra el imputado Víctor René Cordón Pauls, representante legal de la sociedad Vifrio de El Salvador, S.A., 13 de julio de 2012.

Consecuentemente, en materia de autoría y participación, a partir de la determinación del sujeto activo, el tipo penal de evasión de impuestos previsto en el Código penal (Art. 249-A) admite autoría directa, autoría mediata y coautoría en cuanto al contribuyente y obligados tributarios; por su parte, los terceros, como asesores financieros, legales o contables, notarios, testaferros etc., pueden responder como partícipes en calidad de inductores, cooperadores o cómplices, dependiendo del grado o nivel de participación que hayan tenido, aunque en algunos casos, bajo determinadas circunstancias, podrían también responder como autores o coautores.⁴⁵⁴

⁴⁵⁴ Cf. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 965, 968; en ese mismo sentido Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico. Parte especial*, 643 y 647, para quien el delito de defraudación tributaria tipificado en el art. 305 CP español, no es un delito de infracción de un deber puro, sino un delito especial mixto y por lo tanto no hay problema en admitir en los casos de testaferros o de empresa de pantalla o de fachada, la posibilidad de imputar al *extraneus* como autor, siempre que asuma de hecho las funciones de administrador o representante y ejecute el comportamiento lesivo, con pleno dominio del hecho, aplicando la regla del actuar por otro; pero en caso de que dicha regla no pueda ser aplicada, el *extraneus* puede ser sancionado como partícipe en la conducta realizada por el testaferro, a pesar de que para éste se admita un error personalmente invencible. Similar posición expone este autor con relación al asesor tributario. Vid también en esa línea De Roselló, “Cuestiones sobre el delito de defraudación”, 120-122, para quien el asesor fiscal puede ser imputado como autor, cuando el obligado tributario le encarga, mediante el otorgamiento de representación para ello, que se haga cargo del cumplimiento de la obligación tributaria; de otra manera, y apegado a la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, plantea que el asesor también puede ser imputado como inductor u otra forma de participación; en esa misma línea se afirma: “Cuando el asesor fiscal actúa como representante del obligado tributario —ya sea persona física o persona jurídica— y en él concurren los elementos descritos en el tipo delictivo, participando de manera directa, consciente y voluntaria —esto es, con dolo o intención—, no debe existir ya duda alguna —en virtud del antes transcrito artículo 31 del nuevo Código penal— acerca de su posible responsabilidad —bien en calidad de autor único, o bien a título de coautor— por el delito de defraudación a la Hacienda Pública del artículo 305 de dicho cuerpo legal”, vid. Martínez-Carrasco Pignatelli, “Imputación de responsabilidad penal al asesor fiscal”, 2.

1.2.2 El problema de autoría de los directivos empresariales en el delito de evasión de impuestos y los delitos tributarios en general

1.2.2.1 La teoría de la autoría mediata por dominio de aparatos organizados de poder

Una de las teorías fundamentales sobre la autoría y participación particularmente de los titulares, directivos y administradores de las empresas, aplicable a los delitos económicos en general, entre ellos a los delitos tributarios como la evasión de impuestos, es la teoría de la autoría mediata por dominio de aparatos organizados de poder, fundada por Roxin, completada y corregida por él mismo y por otros autores, que es una de las posibilidades para solucionar este tipo de responsabilidad penal.⁴⁵⁵

Dicha teoría, según su propio autor, se explica así:

Quando en base a órdenes del Estado, soldados u otros funcionarios públicos cometen delitos, como por ejemplo disparar o intentar matar con explosivos a opositores del régimen o a quienes pretenden escapar a otros países, entonces, los ejecutores directos deben ser castigados como autores de un delito de homicidio. (...) Y, no sólo eso: serán también autores, y precisamente autores

⁴⁵⁵ Las otras propuestas de solución de la responsabilidad penal de los directivos o superiores en los delitos empresariales, tratadas en este apartado, son la coautoría o una autoría mediata normal, dependiendo de si el ejecutor es responsable (coautoría) o no (autoría mediata); la omisión impropia o comisión por omisión de los directivos; autoría o coautoría por infracción de los superiores jerárquicos de un deber de vigilancia; el actuar en lugar de otro o responsabilidad del representante. También está la teoría de la responsabilidad penal de la persona jurídica, pero debido a su amplitud y complejidad no es tratada en este trabajo.

mediatos, los que dieron la orden de matar, porque controlaban la organización y tuvieron en el hecho incluso más responsabilidad que los ejecutores.⁴⁵⁶

Esa construcción jurídica fue originalmente elaborada por Roxin con el propósito de imputar la responsabilidad penal de los dirigentes del nacional socialismo, concretamente, como él mismo explica, a *Eichmann*, un burócrata nazi que con sus propias manos no cometió crimen alguno, pero fue responsable y encargado de muchos asesinatos de judíos, por lo que fue juzgado y condenado en Jerusalén como autor de asesinato.⁴⁵⁷

Esa forma de dominio del hecho exige tres requisitos: a) Una estructura fuertemente jerarquizada (“El aparato organizado de poder”) a través de la cual uno, “el autor detrás del autor” o varios “hombres de atrás” ejercen el “poder de mando”; b) La intercambiabilidad o “fungibilidad” de los autores directos o ejecutores; quienes pueden ser reemplazados como “piezas” del

⁴⁵⁶ Claus Roxin, “Problemas de autoría y participación en la criminalidad organizada”, *Revista penal*, no. 2 (1998): 61. Roxin expuso por primera vez esta teoría en su artículo «Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate», publicado en la revista *Goldammer's Archiv für Strafrecht*, 1963, pp. 193-207, vid. Roxin, “Problemas de autoría y participación”, 61. Ese artículo posteriormente dio lugar a la obra *Täterschaft und Tatherrschaft*, § 24 (1.^a ed., 1963, 8.^a ed., 2006), cuya 6.^a y 7.^a ed., fue traducida al español como *Autoría y Dominio del hecho en Derecho Penal*, por Cuello Contreras y Serrano González de Murillo, publicadas por Marcial Pons, 1998 y 2000; al respecto vid. Alicia Gil Gil, “La autoría mediata por aparatos jerarquizados de poder en la jurisprudencia española”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, no. 61 (2008): 53, n.1.

⁴⁵⁷ Roxin, “Problemas de autoría y participación”, 61-62. Este autor explica: “Según mi teoría, basada en el «dominio» como criterio de decisión para la delimitación de autoría y participación, Eichmann debía ser considerado autor mediato, no obstante los que habían cometido el asesinato con sus propias manos eran igualmente responsables como autores. La razón es que tratándose de una organización criminal, la realización del delito en modo alguno depende de los singulares ejecutores. Ellos solamente ocupan una posición subordinada en el aparato de poder, son intercambiables y no pueden impedir que el hombre de atrás alcance el «resultado». Si, por ejemplo, alguno se niega a ejecutar el asesinato, esto no implica –al contrario de lo que ocurre con la inducción– el fracaso del delito. Inmediatamente, otro ocuparía su lugar, y realizaría el hecho, sin que de ello llegue a tener conocimiento el hombre de atrás, que de todas formas ignora quien es el ejecutor individual. El hombre de atrás, pues, controla el resultado típico a través del aparato, sin tomar en consideración a la persona que como ejecutor entra en escena más o menos casualmente”.

aparato; y c) El funcionamiento de la organización fuera del Derecho: su “desvinculación del Derecho”.⁴⁵⁸

Aunque como se verá adelante esta teoría goza de mucha aceptación en la doctrina y en la jurisprudencia, especialmente alemana y española, es rechazada por variados motivos por prominentes autores como Jescheck, Jakobs, Gimbernat, Cobo del Rosal-Vives Antón y otros.⁴⁵⁹ Uno de ellos, José Cerezo Mir, acepta que muchos de los supuestos analizados por Roxin son realmente de autoría mediata pero por otras razones como coacción o error; además considera que la fungibilidad del instrumento es un criterio insuficiente para sustentar el dominio del hecho⁴⁶⁰.

La aplicación de esta teoría a los titulares, ejecutivos o administradores de las empresas, por delitos ejecutados por subalternos en el ejercicio de sus funciones, es ampliamente discutida en la doctrina. Sin embargo, a partir de la sentencia del Tribunal Supremo alemán, que la aplicó a los asesinatos cometidos contra las personas que pretendían huir de la ex República Democrática Alemana, atravesando el muro de Berlín, en la que dicho tribunal sostuvo que la autoría mediata no estaba restringida a los “delitos del Estado” sino que también podía ser adaptada a casos de ilícitos

⁴⁵⁸ Cf. Enrique Peñaranda Ramos, “Autoría y participación en la empresa”, en *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*, José Ramón Serrano-Piedecabras y Eduardo Demetrio Crespo, dirs. (Madrid: COLEX, 2008), 168.

⁴⁵⁹ Un resumen de los autores alemanes y españoles que rechazan esta teoría y los motivos esgrimidos para ello, en José Cerezo Mir, *Derecho penal parte general* (Montevideo-Buenos Aires: B de F, 2008), 938 y 939.

⁴⁶⁰ Cf. Cerezo Mir, *Derecho penal*, 938, quien anota que esa teoría de Roxin es rechazada también por Jescheck-Weigend y Villa Stein por estimar que los instrumentos son personas plenamente responsables; por Gimbernat, para quien los máximos dirigentes serán inductores y los mandos medios por lo general cómplices, criterio al que se adhieren Cobo del Rosal-Vives Antón; y por Hernández Plasencia, para quien los máximos dirigentes son cooperadores necesarios y los medios cómplices, excepto el último que sería inductor.

económicos⁴⁶¹, la jurisprudencia alemana ha extendido esta teoría a diversos casos empresariales.

En la aplicación de la autoría mediata por dominio de aparatos organizados de poder, a los delitos empresariales, los tribunales alemanes han declarado responsables a los directores cuando éstos de manera consciente y voluntaria usan la estructura organizada de la empresa para hacer que los empleados cometan delitos. De este modo se ha declarado responsables a los directores por abusar de su poder de dirección de las empresas, independientemente de la responsabilidad de los autores directos.⁴⁶²

No obstante, la extensión de esta teoría a la delincuencia empresarial, ha recibido diversas críticas. La principal, es que las empresas no pueden ser consideradas un aparato organizado de poder totalmente desvinculado del Derecho, como sí pueden serlo las organizaciones de crimen organizado. Las empresas establecidas con una finalidad lícita, están sometidas al ordenamiento jurídico que las rige, aunque ocasionalmente se desvíen de su finalidad legal e infrinjan el Derecho.⁴⁶³

A la crítica anterior se ha respondido que la desvinculación del Derecho no es un requisito suficiente ni indispensable para el dominio de la voluntad por

⁴⁶¹ Cf. Marc Engelhart, “El desarrollo del derecho penal económico en Alemania”, *Ius et Veritas* 44, no. 22 (2015): 332.

⁴⁶² Ib. En palabras de este autor “Este enfoque permite declarar a los directores responsables por los abusos de sus facultades de dirección y manejo. Ellos no pueden esconderse detrás del velo de los autores directos”.

⁴⁶³ Cf. Peñaranda Ramos, “Autoría y participación en la empresa”, 170-172, quien ahí mismo afirma que esta exigencia de la desvinculación del Derecho de la organización, sigue siendo el obstáculo por el cual una buena parte de la doctrina española se resiste a trasladar esta teoría al ámbito de la criminalidad económica y de la empresa.

medio de estructuras organizadas de poder⁴⁶⁴; a lo que se agrega que el mismo Roxin, en posteriores trabajos a la formulación original de su construcción teórica, ha dicho que la desvinculación de la estructura de poder al Derecho no debe ser total, bastando sólo con que sea el hecho concreto el que se realice al margen del Derecho⁴⁶⁵.

El anterior planteamiento es respaldado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo alemán que condenó por autoría mediata por dominio de aparatos organizados de poder, a los dirigentes de la ex República Democrática Alemana, por los asesinatos a manos de soldados guarda fronteras que disparaban a quienes intentaban huir del territorio de dicho país, ya que dicho tribunal no tomó en cuenta el requisito de la desvinculación del derecho; de haberlo hecho, hubiera tenido que declarar que todo el sistema político de aquel Estado, o su legislación de fronteras, actuaba fuera del derecho.⁴⁶⁶

En cuanto a la aplicación de su teoría al crimen organizado, Roxin afirma que ésta, en lo fundamental es aplicable a cualquier clase de criminalidad organizada, aunque advierte que no se puede aceptar de manera generalizada toda imputación de autoría mediata que se haga a quien ordena un delito al interior de una organización calificada como crimen organizado, porque jurídicamente ese concepto no tiene una definición clara ni

⁴⁶⁴ Kai Ambos, "Dominio del hecho por dominio de voluntad en virtud de aparatos organizados de poder. Una valoración crítica y ulteriores aportaciones". *Justicia penal y sociedad*, no.14 (2000): 125-160, Originalmente publicado como Kai Ambos, "Dominio del hecho por dominio de voluntad en virtud de aparatos organizados de poder, Una valoración crítica y ulteriores aportaciones", *Revista Penal y Criminología*, no. 3, (1999): 133-166.

⁴⁶⁵ Por esta razón se sostiene que el requisito de la desvinculación del derecho, no sería impedimento para aplicar la teoría de la autoría mediata a los delitos empresariales. Cf. Francisco Muñoz Conde, "¿Dominio de la voluntad en virtud de aparatos de poder organizados en organizaciones «no desvinculadas» del derecho?", *Revista penal*, no. 6 (2000): 106.

⁴⁶⁶ Francisco Muñoz Conde, "¿Dominio de la voluntad?", 106.

consensuada, por lo que en cada caso concreto se tiene que probar que se cumplen los requisitos de su teoría, con énfasis en dos: la fungibilidad del autor directo y el control automático derivado de la estructura de poder.⁴⁶⁷

Otra crítica es que las grandes empresas en el mundo contemporáneo no se organizan de manera fuertemente jerarquizada; por el contrario, lo hacen de forma descentralizada y con una amplia delegación de responsabilidades y funciones.⁴⁶⁸ También se afirma que el requisito de la fungibilidad de los ejecutores de la tesis de Roxin, no puede ser aplicado al ámbito empresarial, ya que en éste tales ejecutores suelen ser personas cualificadas, con conocimientos especializados requeridos para realizar los hechos constitutivos del delito⁴⁶⁹; no son simples piezas intercambiables como son los soldados o miembros de una estructura criminal⁴⁷⁰.

La crítica principal a la aplicación de esta teoría a la criminalidad económica proviene de su propio creador, Roxin, para quien, contrario a lo sostenido por el Tribunal Supremo alemán, su tesis de la autoría mediata por el dominio del

⁴⁶⁷ Cf. Roxin, "Problemas de autoría y participación", 65.

⁴⁶⁸ Peñaranda Ramos, "Autoría y participación", 171-172. El autor lo plantea así: "Algunos autores observan que la gran empresa moderna se resiste a cualquier identificación con estructuras de poder estrictamente jerarquizadas y que en ella se aprecia más bien una tendencia hacia fenómenos de descentralización en los procesos de toma de decisión y de ejecución de tareas incompatibles con ese modelo de organización".

⁴⁶⁹ Vid. Francisco Muñoz Conde, "Problemas de autoría y participación en el derecho penal económico, o ¿cómo imputar a título de autores a las personas que sin realizar acciones ejecutivas, deciden la realización de un delito en el ámbito de la delincuencia económica empresarial?", *Revista Penal*, no. 9 (2002): 80. Este autor afirma: "(...) el requisito de la tesis de Roxin que plantea mayores problemas para ser aplicado en el ámbito empresarial es el de la *fungibilidad de los meros ejecutores*. Ello es así, no sólo porque en estos ámbitos el ejecutor de las acciones concretas que realiza el tipo de un delito no es siempre un anónimo ejecutor intercambiable arbitrariamente, sino una persona que posee conocimientos especiales sin los que no sería posible la realización de esos hechos y que, por esos mismo, es difícilmente sustituible (piénsese, por ejemplo, en un cualificado especialista en contabilidad o en cuestiones fiscales o en un buen conocedor del funcionamiento del mercado bursátil o de las transferencias o creación de fondos en paraísos fiscales)".

⁴⁷⁰ Peñaranda Ramos, "Autoría y participación", 170-172.

hecho a través de aparatos organizados de poder, no es aplicable al ámbito de los delitos socioeconómicos.⁴⁷¹ Al respecto se afirma que “En el caso normal de la criminalidad empresarial no sólo no se dan los requisitos de la teoría formulada por Roxin, sino que también se desbordarían por regla general los límites normales de autoría mediata”.⁴⁷²

1.2.2.2 La imputación por coautoría

Ante las críticas a la tesis de la autoría mediata por medio del dominio de aparatos organizados de poder, hay autores, como Shünemann, que consideran más apropiada una coautoría “(...)si y porque el principal, por un lado, tiene una posición de garante⁴⁷³ (...), y, por otro, llega a poseer un control tan intenso sobre el hecho por su contribución activa adicional que sus aportaciones, aisladamente calificables de inducción y participación omisiva, unidas solo pueden abarcarse adecuadamente por la pena de coautoría”.⁴⁷⁴

⁴⁷¹ Eduardo Demetrio Crespo, “Sobre la posición de garante del empresario por la no evitación de delitos cometidos por sus empleados”, en *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*, dirección de José Ramón Serrano-Piedecabras y Eduardo Demetrio Crespo (Madrid: COLEX, 2008), 63.

⁴⁷² Vid. Demetrio Crespo, “Sobre la posición de garante”, 63, quien partiendo de la relación que debe haber entre dogmática penal y política criminal en la búsqueda de solución a los problemas del llamado Derecho penal moderno, expresa que a pesar de los esfuerzos realizados por la doctrina para establecer límites a la responsabilidad penal en el campo de la empresa, los resultados aún son insatisfactorios; sin embargo, no por eso debe aceptarse cualquier solución a un determinado problema por ser político criminalmente conveniente, oportuna o necesaria, si al mismo tiempo resulta dogmáticamente inaceptable.

⁴⁷³ Para una mayor explicación del por qué este autor considera que los titulares o principales de una empresa tienen una posición de garante, vid. Schünemann, Bernd, “Responsabilidad penal en el marco de la empresa: dificultades relativas a la individualización de la imputación”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 1 no. 55 (2002): 30-35.

⁴⁷⁴ Vid. Schünemann, Bernd, “Responsabilidad penal”, 19. Este autor ahí mismo explica que considera incorrecta la admisión de la autoría mediata de un órgano directivo de una empresa que está detrás de un órgano de ejecución que actúa de modo plenamente

También Muñoz Conde, haciendo uso de los mismos presupuestos de la teoría de Roxin, sostiene que la modalidad más acertada para imputar responsabilidad penal a los titulares, directores o administradores de una empresa, es una coautoría o una autoría mediata normal, dependiendo de si el ejecutor es responsable, caso en que se aplicaría una coautoría, o no lo es, caso de una autoría mediata.⁴⁷⁵

Para ello, contrario a la tesis de Roxin que circunscribe el dominio funcional del hecho a aquellas aportaciones de carácter esencial que, en virtud de un acuerdo recíproco, se producen en fase de ejecución del hecho (aunque no necesariamente con la ejecución de la misma)⁴⁷⁶, Muñoz Conde, afirma que esa aportación en la fase de ejecución del hecho, no es un requisito imprescindible para la existencia del “(con)dominio” [sic] del hecho que, en su opinión, caracteriza a la coautoría.⁴⁷⁷ Este autor lo explica así:

delictivo, porque la autoría mediata por aparatos organizados de poder requiere la existencia de ese aparato de poder organizado al margen del Derecho y con capacidad de ejercer violencia sobre los subordinados, lo que no ocurre en una empresa que está dentro del Derecho.

⁴⁷⁵ A esta conclusión llega Muñoz Conde al afirmar que la mayor dificultad para fundamentar la teoría de Roxin a una organización no estatal y que no está al margen del Derecho como son las empresas, es la “irresponsabilidad del ejecutor”, caso en el que debido a la participación accesorio del ejecutor, difícilmente se puede fundamentar una responsabilidad del “hombre de atrás”, pero no habría problema alguno en aplicar una autoría mediata “normal”. Vid. Muñoz Conde, “¿Dominio de la voluntad?”, 112-113; y Muñoz Conde, “Problemas de autoría y participación”, 80-81.

⁴⁷⁶ Cf. Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 173. Este autor explica que para Muñoz Conde la exigencia de la intervención en la fase ejecutiva como determinante del condominio del hecho, es un resabio de la teoría objetivo-formal que a su juicio es totalmente errónea. Superada esa exigencia, no habría impedimento para considerar como coautores, según cada caso concreto, a quienes desempeñan papeles cruciales de vigilancia o transporte en una organización terrorista o a los máximos líderes de dicha estructura, sin importar el hecho de quién o quiénes intervienen en la ejecución del delito. Por eso, dice Peñaranda Ramos, no es extraño que Muñoz Conde proponga una solución parecida en los casos de organizaciones que no están al margen del Derecho, en especial las organizaciones empresariales.

⁴⁷⁷ Francisco Muñoz Conde, “¿Dominio de la voluntad?”, 111 ss.; y Muñoz Conde, “Problemas de autoría y participación”, 66 ss.

Considero que el requisito asumido por la doctrina dominante de que es necesario que el coautor intervenga también en la fase ejecutiva no puede entenderse en el ámbito de la criminalidad de la empresa del mismo modo que en los delitos contra la vida o contra la libertad o contra la propiedad. En éstos la acción ejecutiva fundamenta siempre una autoría directa, pero en la criminalidad de una empresa tiene otra significación, pues no es otra cosa que el poner en marcha la decisión de un “hombre de atrás” que es el que realmente la controla y la domina.⁴⁷⁸

Muñoz Conde sostiene que una vez superada esa delimitación del dominio del hecho, es factible considerar como coautores a quienes realizan roles fundamentales de vigilancia o transporte en relación, por ejemplo, con comandos terroristas o los miembros de la cúpula de la organización, sin que para esto sea relevante el hecho más o menos anecdótico de quién es el que interviene directamente en la ejecución misma del delito.⁴⁷⁹

No obstante ese criterio de Muñoz Conde, la más fuerte crítica a la tesis de la coautoría reitera que la esencia de ésta es la ejecución conjunta del acto delictivo, y en el caso de los delitos cometidos por empleados subordinados de las empresas, el titular o directivo no concurre a esa ejecución; o como lo afirma el mismo Roxin: «la tesis de la coautoría no se atiene a los hechos», pues «la imagen rectora del coautor» es la de «la realización conjunta».⁴⁸⁰

⁴⁷⁸ Muñoz Conde, “¿Dominio de la voluntad?”, 113.

⁴⁷⁹ Muñoz Conde, “Problemas de autoría y participación”, 71.

⁴⁸⁰ Roxin, “Problemas de autoría y participación”, 61-63, cit. por Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 174 -175.

1.2.2.3 Imputación de autoría o coautoría por omisión o por infracción de un deber

Otra de las corrientes de imputación de responsabilidad penal a los directivos o administradores empresariales por delitos cometidos directamente por subordinados, es la de la autoría o coautoría por omisión (o por “infracción de un deber”), dada la posición de garante que corresponde a los superiores de una empresa.

Shünemann, al respecto sostiene que mediante su construcción denominada “dominio sobre la causa del resultado”, puede asimilarse sin mayores problemas la responsabilidad de los administradores, en concreto por el dominio de la vigilancia que les corresponde y que pueden ejercer al controlar los medios de poder de la organización, como son la dirección y la información, sobre los funcionarios o empleados subordinados de la empresa, y/o por medio de la custodia de los objetos peligrosos del patrimonio empresarial que son propiedad de la organización.⁴⁸¹

Si el empresario individual que dirige su propio negocio, claramente tiene el deber de omitir comportamientos o actividades dañinas dentro del funcionamiento de su empresa, ese mismo deber en lo sustancial se mantiene intacto, independientemente de si esa empresa inicialmente individual y de pequeñas dimensiones, después se convierte en una más grande y compleja que requiere de la participación de un mayor número de personas, en las que el empresario delega funciones que originalmente le

⁴⁸¹ Cf. Shünemann, “Responsabilidad penal”, 30.

correspondían. Tal delegación no elimina el núcleo del deber fundamental: el debido cuidado para evitar daños a terceros.⁴⁸²

En España, en el plano doctrinario, fue Arroyo Zapatero el primero en tratar y explicar el fundamento de la posición de garante del titular empresario o de sus representantes. Para él, tal posición se deriva de la “relación de señorío...sobre la empresa y las personas que en ella actúan realizando la acción peligrosa”; en otra palabras, el riesgo generado por los subordinados de una empresa, debe ser vista como “obra propia” del empresario, porque tales actos los realizan personas dependientes jurídicamente y materialmente del empresario y dentro del ámbito que éste domina.⁴⁸³

De esa posición nace el deber de garante del empresario, y de tal deber se deriva la obligación de tomar medidas de vigilancia, control y coordinación de sus subordinados, así como la de suspender su actividad en caso necesario.⁴⁸⁴ Este criterio es el que también siguen otros autores españoles como Luis Gracia Martín –a quien se debe el concepto “dominio social”⁴⁸⁵ referido a ese señorío del empresario–, Lascuráin Sánchez⁴⁸⁶ y, análogamente, Enrique Bacigalupo.⁴⁸⁷

⁴⁸² Cf. Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 183.

⁴⁸³ Arroyo Zapatero, L., *La protección penal de la seguridad en el trabajo*, Madrid, (1981): 160 s., cit. por Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 181.

⁴⁸⁴ Arroyo Zapatero, L., *La protección penal*, 160 s., cit. por Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 181.

⁴⁸⁵ L. Gracia Martín, *El actuar en nombre de otro en Derecho penal* (Zaragoza: Universidad de Zaragoza, 1985): 379 s., cit. por Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 181.

⁴⁸⁶ Juan Antonio Lascuráin Sánchez, *La protección penal de la seguridad e higiene en el trabajo*, Madrid (1994): 234 ss., y 242 ss., cit. por Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 181.

⁴⁸⁷ Enrique Bacigalupo, “La posición de garante en el ejercicio de funciones de vigilancia en el ámbito empresarial”, en *La responsabilidad penal de las sociedades. Actuaciones en nombre de otro. Responsabilidad de los consejos de administración. Responsabilidad de los subordinados* (Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 1995): 68 ss., cit. por Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 181.

No obstante, para Gracia Martín a la teoría de la posición de garante, se le plantean muchos problemas de imputación, al no estar clara la fuente de esa posición. Si se observan los ordenamientos jurídicos –no solo el Derecho penal– no se encuentra en las leyes mercantiles, laborales, de sociedades, normas que establezcan responsabilidad de los directivos por hechos de sus subordinados. Solo se hallan normas generales, amplias y ambiguas: los directivos o administradores deben comportarse diligentemente, actuar como un buen empresario, como un buen padre de familia, por ejemplo. De estas formulaciones, no se deriva la posición de garante de los directivos.⁴⁸⁸

Por tanto, es aventurado sostener que los empresarios por el sólo hecho de serlo, son garantes. Ya que las fuentes de posición de garante deben ser muy concretas, están en la ley o en los contratos. Ejemplo los deberes de los padres con sus hijos; el de los cónyuges entre sí.⁴⁸⁹

En cuanto a la tercera fuente de la posición de garante, como es el actuar precedente peligroso, se puede afirmar que el desarrollo de toda empresa o la explotación de una industria, produce peligros, riesgos; es decir, habría posición de garante por injerencia. Sin embargo esto no siempre es así. En determinadas actividades de fabricación, comercialización, venta de productos, medicamentos etc., se dan casos en los que el empresario y sus delegados se han comportado con arreglo a derechos, observando todas las normas jurídicas regulatorias; y el peligro surge después, cuando el producto ya se ha comercializado.⁴⁹⁰

⁴⁸⁸ Luis Gracia Martín, “Definición de posición de garante y bajo qué condiciones se puede considerar que un sujeto es garante” (Clases, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Maestría de Derecho Penal Económico, 10 de febrero de 2016)

⁴⁸⁹ Ib.

⁴⁹⁰ Ib.

Gracia Martín explica que para poder imputar a los directivos que no han tomado ningún acuerdo con relación a los delitos cometidos por los inferiores jerárquicos, sin que la cúpula empresarial las haya planificado, surge la cuestión de si los directivos pueden ser responsables de un delito de omisión por comisión, por no haber impedido el resultado; para ello se debe analizar cada situación, caso por caso, porque las circunstancias son diferentes. De entrada, en algunos casos los superiores sí pueden ser responsables por omisión impropia por actos de sus subalternos.

Los superiores jerárquicos tienen el *dominio social*⁴⁹¹, que es como una antesala, del dominio de un hecho concreto; significa, el poder que un sujeto tiene sobre un determinado espacio o ámbito social; todos tenemos un ámbito de dominio; depende de nuestra posición social para que ese ámbito sea mayor o menor; un espacio donde cada sujeto puede tomar decisiones autónomas para alcanzar un fin determinado. El empresario tiene un dominio, un poder, de toda la empresa. Es un dominio fáctico y además legitimado por el derecho de dirección reconocido por las leyes mercantiles. Es decir, tiene poder de mando, dentro de la jerarquía organizativa.⁴⁹²

⁴⁹¹ Esta es una teoría creada por el profesor Luis Gracia Martín, en su tesis doctoral de 1985, que trata sobre El actuar en lugar de otro. Para una explicación de esta teoría, vid. María José Rodríguez Mesa, “Los delitos de omisión impropia como delitos especiales y de dominio positivo del hecho. Repercusiones en materia de autoría y participación”, *REDUR*, no. 11, diciembre 2013, 111, quien dice: “Según esta tesis, frente a los delitos comunes en los que por regla general es el propio autor el que organiza la situación personalmente, en los delitos de dominio social la situación típica está ya previamente organizada –y por ello descrita y acotada por el tipo–, y el autor tiene que realizar un acto personal de incorporación de esa situación organizada –situación de dominio social– a su esfera de dominio personal. Únicamente en esas condiciones le será posible tomar la decisión de lesionar el bien jurídico y de ejecutarla a continuación mediante la actualización del dominio del hecho. El dominio social opera, pues, como presupuesto del dominio final del hecho. Así, para que quien ostenta una posición de garante, en virtud del dominio social, pueda llegar a ser considerado autor en comisión por omisión será preciso además que se haya asumido el dominio efectivo de la causa fundamental del resultado. De ahí que la ostentación del dominio social solo nos señale el autor idóneo, pero no todavía al autor”.

⁴⁹² Luis Gracia Martín, “Definición de posición de garante”, cit.

Por otra parte, generalmente los altos mandos de la empresa acaparan o tienen la mayor parte de la información acerca del desarrollo de la actividad empresarial; los subordinados sólo tienen una información parcial, relacionada con la función que cumplen dentro de la empresa, por la división de trabajo, pero desconocen mucha información. Y la información otorga, al que la obtiene, poder; y éste origina responsabilidad. De manera que por un lado, el poder de mando que tiene el empresario y que delega en subordinados y, por el otro, la concentración de información en los superiores jerárquicos, son las dos razones por las que se puede imputar a éstos, en algunos casos, la responsabilidad por omisión impropia.⁴⁹³

Jurisprudencialmente, la tesis de la coautoría o autoría por infracción de un deber, ha sido aplicada, en casos de afectación a la salud de cientos o miles de personas por la producción y distribución de ciertos productos para el consumo y uso humano, por la jurisprudencia alemana (Sentencia del Tribunal Federal Alemán, BGH, de 6 de junio de 1990, “caso Lederspray”) y española (STS de 23 de abril de 1992, del llamado “caso de la colza”). En el caso español, el Tribunal condenó a los empresarios como coautores.⁴⁹⁴ No

⁴⁹³ Ib.

⁴⁹⁴ Cf. Peñaranda Ramos, “Autoría y participación”, 179-181. Para Gracia Martín, desde el punto de vista garantista, la solución dictada en esas sentencias es insostenible, un disparate porque trata de modo igual a lo que no es igual. Este caso no es en absoluto, ni siquiera asimilable a una acción de matar. En los delitos de acción, la relación de causalidad entre la acción y el resultado tiene que estar probada con un ciento por ciento de certeza. Si en un delito de acción, se llega a la conclusión de que la acción ha sido la causa del resultado con un noventa y nueve punto noventa y nueve por ciento de responsabilidad, se debe absolver. En los casos citados, no se puede saber en un ciento por ciento de que en cada uno de los casos de muerte o lesiones a la salud de las víctimas, hubiesen sido evitados con el hecho de retirar el producto. Por esta vía no se respeta el principio de igualdad. Entonces no puede ser un caso cuya solución está en el Derecho penal imputando autoría de comisión por omisión, sino que son casos cuya solución está en la responsabilidad civil y a lo sumo en la responsabilidad administrativa. Vid. Luis Gracia Martín, “Definición de posición de garante”, cit.

obstante, esta solución ha sido ampliamente rechazada por la doctrina de ambos países.⁴⁹⁵

1.2.2.4 El actuar en lugar de otro

Un problema particular que se plantea sobre todo en los delitos económicos, y por ende, en los relativos a la Hacienda Pública, entre ellos el de evasión de impuestos, por su naturaleza de delitos especiales, es el del actuar en lugar de otro o el actuar por otro, regulado en el art. 38 del Código penal de El Salvador, que dispone:

ACTUAR POR OTRO

Art. 38.- El que actuare como directivo o administrador de una persona jurídica o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o

⁴⁹⁵Para un resumen del caso de aceite de colza en España, con alusiones al caso del espray para cuero de Alemania, del rechazo generalizado en la doctrina alemana primero y en la española después, que ambos casos tuvieron originalmente por supuestamente contradecir aspectos dogmáticos sobre la relación de causalidad, y, contrario a ello, para una posición en favor de la decisión del Tribunal Supremo español que condenó como coautores por omisión al infringir su deber de vigilancia, a los directivos de las empresas responsables de la importación y distribución del referido aceite, que votaron mantener la distribución del producto del mercado aun cuando ya se conocía de la enfermedad que probablemente estaba causando en los consumidores, haciendo suya la sentencia alemana sobre el spray para cuero, al sostener: “si se ha comprobado de una manera jurídicamente inobjetable que la composición del contenido de un producto -aunque no sea posible una mayor aclaración- es causante de los daños, no será requisito para la prueba de la causalidad que además se compruebe por qué dicho producto pudo ser causal de los daños, es decir, cual ha sido, según un análisis y los conocimientos científico naturales, el fundamento último de esa causalidad”, vid. Enrique Gimbernat Ordeig, “¿Las exigencias dogmáticas fundamentales hasta ahora vigentes de una Parte General son idóneas para satisfacer la actual situación de la criminalidad, de la medición de la pena y del sistema de sanciones?: Responsabilidad por el producto, accesoriad administrativa del Derecho penal y decisiones colegiadas”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, no. 52 (1999): 54-56.

relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, cuando tales circunstancias se dieren en la persona en cuyo nombre o representación obrare.

En todo caso, la persona jurídica incurrirá en responsabilidad civil subsidiaria especial. No obstante lo anterior, en el caso de los delitos de cohecho propio, cohecho impropio, cohecho activo y soborno transnacional, la persona jurídica será solidariamente responsable por los daños causados en los términos establecidos en el Art. 118 de este Código.⁴⁹⁶

Delitos especiales son aquellos en los que autor sólo puede ser determinados sujetos que tienen una condición particular, a diferencia de los delitos comunes en los que cualquier persona puede ser autor. “(...) en los delitos especiales el círculo de posibles autores está limitado a los sujetos que reúnen la cualidad exigida por el tipo penal (*intranei*). Al resto de sujetos, que sin ostentar dicha cualidad, intervengan en el delito (*extranei*), éste no les podrá ser imputado a título de autor, ni siquiera cuando hayan ostentado un dominio esencial y positivo del hecho como puede ser la efectiva realización material de la acción típica”.⁴⁹⁷

⁴⁹⁶ El art. 118 del CP salvadoreño, establece: “Art. 118.- La responsabilidad civil derivada de un delito o falta, tendrá carácter solidario entre los declarados penalmente responsables como autores o partícipes. No obstante lo anterior y a los efectos internos de la relación de solidaridad, en el caso de ser dos o más los penalmente responsables de un delito o falta, el juez o tribunal fijará la cuota por la que deba responder civilmente cada uno de ellos en proporción a su contribución al resultado”.

⁴⁹⁷ Rodríguez Meza, “Los delitos de omisión impropia”, 108. Gracia Martín, explica: “Cuando se comete un delito especial el sujeto cualificado (el *intraneus*), no ha realizado la acción delictiva; lo cual es evidente en los casos que el sujeto cualificado es una persona jurídica; y quien ha realizado la acción típica no es el sujeto cualificado y por ende no tiene la cualidad para ser autor, con lo que se produce una desmembración de los elementos del tipo: el que tiene la cualidad es un sujeto (persona física o jurídica) y quien ha realizado la acción típica (el que perpetró el delito concreto) no el sujeto cualificado, no es el deudor, como sería el caso en que el autor sea el gerente de la empresa o el representante de la empresa. Si el sujeto cualificado es una persona jurídica, ésta siempre actuará por medio de otro: su representante, que actúa en lugar de otro: la empresa. Vid. Gracia Martín, “El actuar en lugar

El actuar en lugar de otro puede ilustrarse, a partir del delito de Alzamiento de bienes, con el ejemplo siguiente:

El gerente (G) de la empresa (E) ocultó los bienes pertenecientes a dicha empresa, con el fin de perjudicar al acreedor (A) de la misma.⁴⁹⁸ El art. 241, del CP de El Salvador, tipifica el delito referido, así: “El que para sustraerse al pago de sus obligaciones, se alzare con sus bienes, los ocultare, simulare enajenaciones o créditos, se trasladare al extranjero o se ausentare sin dejar representante legal o bienes en cantidades suficientes para responder al pago de sus deudas o realizare cualquier otro acto en fraude a los derechos de sus acreedores (...)”.

De la redacción del artículo se deriva que la conducta típica sólo puede ser realizada por el deudor y propietario de los bienes (E), contra los intereses de su acreedor (A); por lo tanto, se está en presencia de un delito especial propio. Por tal motivo, dado que la Empresa (E) no fue la que ocultó los bienes, sus titulares o directivos no podrían ser imputados; y el Gerente, si bien cometió el hecho, tampoco podría ser imputado porque no reúne la calidad de deudor que corresponde a la Empresa (E), con lo que se genera un vacío de punibilidad o como lo denomina la doctrina “una laguna de punibilidad”.⁴⁹⁹

de otro o actuar por otro”, (Clases, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Maestría de Derecho Penal Económico, 11 de febrero de 2016).

⁴⁹⁸ CF. Susana Escobar Vélez, *El “actuar en lugar de otro” en el Código penal colombiano. Aproximación al fundamento, ámbito de aplicación y problemas más relevantes de la fórmula del art. 29, inc. 3* (Medellín: Universidad EAFIT, 2006), 4.

⁴⁹⁹ Vid. Susana Escobar Vélez, *El “actuar en lugar de otro”*, 4, n.7, donde la autora dice, siguiendo a varios autores europeos y latinoamericanos, que al parecer existe unanimidad en la doctrina al aceptar que la cláusula del “actuar en lugar de otro” tiene como fin primordial el cubrimiento de una laguna de punibilidad.

La figura del actuar en lugar de otro, según Gracia Martín, permite responsabilizar a aquel sujeto que no es deudor, obligado o que no reúne la calidad especial, como si lo fuera; por tal motivo deben tener límites porque, de lo contrario, el delito especial se convertiría en común; hay que limitar la autoría a determinados sujetos. Ejemplo, en defraudación tributaria no puede ser autor el conserje que presentó la declaración de renta.⁵⁰⁰

Para delimitar qué personas no cualificadas (*extraneus*) son las que pueden actuar en nombre del que sí lo es (*intraneus*) se deben analizar las teorías que fundamentan la figura del actuar por otro. Estas son dos. La mayoritaria, la recogida en los códigos penales encuentra el fundamento en la teoría de la representación. Por eso se habla de representante, representado, administrador, directivo, etc., y se recurre a la teoría de Roxin de los delitos de infracción de deber.⁵⁰¹

La segunda es la teoría del dominio sobre el fundamento del resultado, formulada por Shünemann, que intenta romper con el excesivo formalismo de la teoría de la representación, atendiendo como fundamento más que al

⁵⁰⁰ Gracia Martín, “El actuar en lugar de otro”, cit. En esa misma línea se dice que según los seguidores de esta teoría, la condición para que pueda presentarse una actuación en lugar de otro es la existencia de un vínculo formal de representación entre representante y representado, pues al construir un paralelo entre la representación derivada del mandato civil y el “actuar en lugar de otro”, afirman que a través de esa relación se transmiten los elementos especiales del representado al representante, por lo que éste pasa a ocupar el papel de destinatario de la norma contenida en el tipo especial, cf. Susana Escobar Vélez, “El actuar en lugar de otro”, 18.

⁵⁰¹ Gracia Martín lo explica así: “Según esa teoría de ROXIN, los delitos especiales se caracterizan y se fundamentan porque lo injusto de los hechos, consiste en la infracción de un deber extra penal que corresponde a determinados sujetos en virtud del rol que desempeña el sujeto. Y entonces, a quienes tienen un estatus determinado (Juez, deudor, contribuyente, padre, madre, etc.), el derecho en sus diferente ramas, les impone deberes determinados (al padre el derecho de familia de cuidar a sus hijos; al contribuyente, el derecho tributario el deber de pagar impuestos, y así sucesivamente). Entonces los delitos especiales, se caracterizan porque el sujeto infringe un deber extra penal”, vid. Gracia Martín, “El actuar en lugar de otro”, cit.; vid. también Susana Escobar Vélez, “El actuar en lugar de otro”, 19.

status o a la relación interna entre representante y representado, a la asunción fáctica de las funciones propias de dicho status y a la relación material externa del actuante en lugar de otro con el bien jurídico protegido.⁵⁰²

Se formula de la manera siguiente: “(...) el representante puede ser calificado también como autor con buen derecho sólo si se ha colocado en la posición del otro bajo aspectos que sean relevantes para la integridad del bien jurídico, y ha atraído sobre sí aquellos atributos que ofrecen el fundamento de la punibilidad en la tipificación del respectivo delito especial por parte del legislador”.⁵⁰³

Según Gracia, esta tesis no está bien fundamentada y no puede resolver los problemas más graves del actuar en lugar de otro: cuando los delitos se cometen por grupos de empresas que tiene una única actividad económica, pero realizada por medio de múltiples sociedades, con personalidad jurídica diferente y separada de las otras; hay sociedad matriz y sociedades filiales

⁵⁰² Vid. Susana Escobar Vélez, El “actuar en lugar de otro”, 21, quien clasifica esta tesis de Shünemann dentro de un grupo de teorías sobre el fundamento del actuar en lugar de otro que pueden denominarse como materiales, en la que incluye también la propuesta de Luis Gracia Martín, en contraposición a la teoría formalista de la representación.

⁵⁰³ Vid. Bernd Shünemann, “El dominio sobre el fundamento del resultado, base lógico-objetiva común para todas las formas de autoría”, *Revista Derecho penal y criminología*, no. 75 (2004): 22, cit. por Susana Escobar Vélez, El “actuar en lugar de otro”, 22. Sobre dicha tesis, Gracia sostiene que quienes actúan por una persona cualificada por un delito especial sin ser ellos el sujeto cualificado, es cierto que no infringen el deber que solamente corresponde al sujeto cualificado, pero la relación de representación que le vincula con el sujeto cualificado, le transmite el mismo deber que el del sujeto cualificado; lo que ocurre es que el deber de éste es un deber originario, primario (innato); y el deber del representante, es el mismo en contenido, pero es derivado, secundario (adquirido, transmitido). Y ese deber surge para el representante, precisamente por la relación representativa, vid. Gracia Martín, “El actuar en lugar de otro”, cit.

con personalidad jurídica independiente, lo que da lugar a la figura del representante del representante.⁵⁰⁴

Para Gracia Martín y su tesis del *dominio social*, si el fundamento de los delitos especiales es el dominio social del bien jurídico, es decir, el poder sobre un determinado bien jurídico, entonces, el criterio dominante es el llamado *acceso al dominio social*; de tal manera que todo sujeto que no sea cualificado, pero que por cualquier razón pueda acceder al dominio social de un sujeto cualificado, se coloca en una posición idéntica al sujeto cualificado en el dominio del bien jurídico.

En ese sentido, lo que interesa es lo que puede hacer ese sujeto y que antes no podía hacer, accediendo así al dominio social típico, es decir, cuando se sitúa en una posición analógica a la del sujeto cualificado; este sería el fundamento, el acceso de un extraño al dominio de un bien jurídico que le corresponde a un sujeto cualificado.⁵⁰⁵

1.3 El sujeto pasivo

El sujeto pasivo del tipo penal de evasión de impuestos configurado en el art. 249-A del CP salvadoreño, es el Estado de El Salvador, titular de la Hacienda Pública independientemente si a ésta se le concibe en su dimensión patrimonialista como conjunto de bienes y derechos

⁵⁰⁴ Gracia Martín, “El actuar en lugar de otro”, cit. Sobre este problema del “representante del representante” o sub-apoderamiento, vid. Escobar Vélez, “El actuar en lugar de otro”, 27.

⁵⁰⁵ Gracia Martín, “El actuar en lugar de otro”, cit. Este autor agrega: “En esta teoría la relación formal, la representación legal, es indiferente; lo que importa es la relación puramente fáctica, de hecho; no de derecho; es decir, el que tiene acceso al dominio de un empresario, no tiene por qué ser un apoderado mediante el poder respectivo; puede ser un sujeto que ejerce dominio de hecho”.

pertenecientes al Fisco, o bien en su dimensión de función tributaria consistente en la recaudación de tributos para el cumplimiento de sus obligaciones y funciones.⁵⁰⁶ Aunque, como se explicará infra, los municipios también podrían ser sujeto pasivo.

Dependiendo de la organización política de cada Estado, es decir, si se trata de un Estado unitario o federal; así como de la pertenencia de éste a entidades supranacionales, el sujeto pasivo será el Estado nacional, estatal, municipal o de la unión de que se trate (Unión Europea, Mercosur, etc.), como sucede en el caso del defraudación tributaria regulada en el art. 305 del CP español que comienza diciendo: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...)” y en el apartado 3 se agrega también a la Hacienda de la Unión Europea.⁵⁰⁷

Algo similar sucede con el tipo penal de defraudación tributaria contemplado en el § 370 de la Ordenanza Tributaria alemana, en cuyo apartado 6 se consigna que las diferentes modalidades de dicha defraudación consignadas en los apartados uno a cinco se aplicarán también cuando el hecho se refiera a “derechos de entrada” administrados por otro Estado miembro de las

⁵⁰⁶ Al respecto, Ayala Gómez, “Los delitos contra la Hacienda Pública”, 121, sostiene: “(...) el titular de dicho interés es la Hacienda Pública o Administración tributaria en la medida en que a ella le está conferida, entre otras, la potestad y facultad de recaudación con cuyo ejercicio se garantiza, también, la protección del interés patrimonial definido. Como sujeto y titular de la actividad financiera del Estado, la Hacienda Pública desarrolla –entre otras– esas potestades orientando su ejercicio a la consecución del interés general con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103 CE)”.

⁵⁰⁷ Por eso Muñoz Conde afirma “*Sujeto pasivo* sólo pueden serlo los titulares de la Hacienda Pública, es decir, el Estado y los entes autonómicos, forales o locales. El apartado 3 del art. 305 protege también a la Hacienda de la Unión Europea, aunque con algunas particularidades”. Vid Muñoz Conde, *Derecho penal*, 965; en el mismo sentido, Bajo y Trallero, citando a Rodríguez Mourullo, afirman: “El sujeto pasivo del delito lo será el Estado o ente autonómico, foral o local que, según los casos, «aparece como sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, acreedor de la prestación pecuniaria en que consiste normalmente el contenido de tal obligación», y cuyo patrimonio ha sido lesionado”, Bajo y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 21.

Comunidades Europeas o de la Asociación Europea de Libre Comercio o a un Estado asociado a la misma⁵⁰⁸, por lo que el sujeto pasivo será el titular de la Hacienda Pública del Estado alemán o de cualquiera otro de los Estados indicados.

En el caso del tipo penal de Evasión, tipificado en el art. 1 de la Ley Penal Tributaria de Argentina, que reprime a quien por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵⁰⁹, sujeto pasivo serán los titulares de la Hacienda Pública, o sea el Estado nacional, provincial o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Respecto del art. 249-A CP, el sujeto pasivo es, en primer lugar, el Estado nacional, como titular de la Hacienda Pública nacional, porque es el único que puede cobrar los impuestos de alcance nacional, incluyendo las tres clases de impuestos establecidos en el tipo penal: impuesto sobre la renta, IVA y los impuestos que se declaran mensualmente.

También podría llegar a ser sujeto pasivo el Municipio acreedor de los impuestos que son de su competencia, es decir, los que se aplican dentro de la circunscripción territorial de cada municipio⁵¹⁰ ya que de conformidad con

⁵⁰⁸ Cf. Ordenanza Tributaria Alemana, § 370.

⁵⁰⁹ Ley Penal Tributaria Argentina, art. 1. Manonellas, refiriéndose a la descripción típica que obraba antes de la reforma introducida mediante la Ley 26.735, de noviembre de 2011 y que sólo se refería a los tributos del Fisco Nacional, afirmaba: “El sujeto pasivo del delito es el Fisco Nacional”, vid. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 106.

⁵¹⁰ El art. 10 de la Ley General Tributaria Municipal, reza:

“Art. 10.- Las normas tributarias municipales serán aplicables en el ámbito territorial del Municipio en que se realicen las actividades, se presten los servicios o se encuentren radicados los bienes, objeto del gravamen municipal, cualquiera que fuere el domicilio del sujeto pasivo.

Cuando las actividades, los servicios o los bienes, se desarrollen, se presten, o se encuentren radicados en más de una comprensión municipal, la norma aplicable será:

el art. 204, ord. 6º, de la Constitución de la República, los municipios tienen facultad constitucional de elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, pero éstas debe ser propuestas como ley para su aprobación a la Asamblea Legislativa, competencia que se ratifica en el art. 7 de la Ley General Tributaria Municipal.⁵¹¹

Esa facultad impositiva municipal se desarrolla en los arts. 125 a 128 de la mencionada ley, según los cuales se puede establecer impuestos municipales a las empresas comerciales, industriales, financieras y de servicios, independientemente de su giro o especialidad; así como a cualquier otra actividad de naturaleza económica que se realice en la comprensión del Municipio y también a la propiedad inmobiliaria radicada en el mismo.

Con base en las referidas disposiciones constitucionales y legales, muchos municipios cuentan con leyes de impuestos municipales que gravan la actividad económica de las personas naturales o jurídicas radicadas dentro de su circunscripción territorial, generalmente clasificadas en las áreas de comercio, industria, agricultura y otras actividades, dentro de las cuales algunas de estas leyes hacen un mayor desglose de las actividades imponibles, consistiendo el impuesto en una tarifa anual sobre los activos

1º La prevista para tales situaciones en el artículo 15 de esta misma Ley respecto al hecho generador;

2º La emergente de convenios cooperativos suscritos entre dos o más municipios interesados”.

⁵¹¹ D.L. 86, de 5 de diciembre de 1991, D.O. 242, T. 313, de 21 de diciembre de 1991. Dicho artículo prescribe:

“Art. 7.- Compete a la Asamblea Legislativa, crear, modificar o derogar Impuestos Municipales, a propuesta de los Concejos Municipales, mediante la emisión del decreto legislativo correspondiente.

Es competencia de los Concejos Municipales crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales, mediante la emisión de la ordenanza, todo en virtud de la facultad consagrada en la Constitución de la República, Artículo 204 numeral primero y de conformidad a esta Ley”.

imponibles de dichas personas, distribuidos en una tabla en la que se detalla la cuota a pagar según el rango del valor del conjunto de dichos activos.⁵¹²

El art. 128 de la Ley General Tributaria Municipal, específicamente prescribe que el ejercicio impositivo en materia de impuestos municipales podrá ser mensual o anual o por períodos de diferente extensión, según se determine en la ley respectiva; disposición que permitiría, en el caso de impuestos sujetos a un período de declaración y liquidación mensual, que el Municipio sea sujeto pasivo del delito de evasión de impuestos, siempre que se cumpla con las cuantías establecidas en el inc. 3º, art. 249-A, C.P.

Sin embargo, en las leyes de impuestos municipales, por regla general, el período impositivo que se establece es anual, del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año⁵¹³, por lo que, la evasión de impuestos municipales se volvería atípica de conformidad con el tipo penal actualmente

⁵¹² Vid. por ejemplo Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Tecla, Departamento de La Libertad, D.L. 691, de 24 de mayo de 2011, D.O. 108, T. 391, de 10 de junio de 2011; Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Antiguo Cuscatlán, Departamento de La Libertad, D.L. 293, de 19 de marzo de 2010, D.O. 61, t. 387, de 6 de abril de 2010; Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Apopa, Departamento de San Salvador, D.L. 625, de 21 de marzo de 2011, D.O. 61, T. 390, de 28 de marzo de 2011; Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Ayutuxtepeque, Departamento de San Salvador, D.L. 265, de 19 de febrero de 2010, D.O. 45, T. 386, de 5 de marzo de 2010; Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Mejicanos, Departamento de San Salvador, D.L. 211, de 21 de diciembre de 2009, D.O. 241, T. 385, de 23 de diciembre de 2009; Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana, Departamento de Santa Ana, D.L. 551, de 22 de diciembre de 2010, D.O. 241, T. 389, de 23 de diciembre de 2010.

⁵¹³ Vid. por ejemplo, art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Tecla, Departamento de La Libertad; art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Antiguo Cuscatlán, Departamento de La Libertad; art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Apopa, Departamento de San Salvador; art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Ayutuxtepeque, Departamento de San Salvador; art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Mejicanos, Departamento de San Salvador; art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Mejicanos, Departamento de San Salvador; art. 8 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana, Departamento de Santa Ana.

vigente, dentro del cual solamente caben tres clases de impuestos: impuesto sobre la renta, IVA y los impuestos que se declaran mensualmente.

1.4. Acción típica

Para la doctrina española la acción típica del delito de defraudación fiscal, tipificado en el art. 305.1 del Código penal español, consiste en defraudar en las cuantías establecidas para cada tipo de impuesto y puede ser cometida por acción o por omisión. Muñoz Conde dice: “La *acción* consiste en defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, y se puede llevar a cabo (...)«eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieren debido retener o ingresos a cuenta»”.⁵¹⁴

⁵¹⁴ Muñoz Conde, *Derecho penal Parte Especial*, 965-966; en esa misma postura, Ayala afirma: “Queda patente que el tipo legal configura como una única conducta punible la consistente en defraudar y, a partir de la misma, distintas modalidades. Dicho de otra manera: los delitos contra la Hacienda Pública consisten en (i) defraudar eludiendo el pago de tributos; (ii) defraudar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie; (iii) defraudar obteniendo indebidamente devoluciones; y (iv) defraudar disfrutando indebidamente de beneficios fiscales”, vid. Ignacio Ayala Gómez, “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «Delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Emilio Octavio de Toledo y Ubieta, dir. y coord. (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009), 104; también Bajo Fernández y Bacigalupo, dicen: “(...) la elusión del pago no es más que una de las modalidades de comisión de la conducta nuclear del delito fiscal que es la defraudación. La elusión del pago y la obtención de devoluciones y el disfrute de beneficios, son modalidades de la defraudación”, vid. Miguel Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo, *Delitos Tributarios y previsionales* (Buenos Aires: Hammurabi, 2001), 72-73; ya Gracia Martín, con relación al tipo penal de Delito Fiscal previsto en el art. 349 del Código penal español de 1977, decía: “La *acción típica* está descrita por el verbo defraudar, pero siendo ésta una acción que requiere de medios determinados, las expresiones legales «elusión del pago de tributos» y «disfrute indebido de beneficios fiscales» describirían medios genéricos de realización de la defraudación tributaria; defraudar, eludir y disfrutar son, pues, los verbos que debidamente engarzados describen la acción típica del delito”, vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 269.

Blanco Cordero, por su parte dice: “La acción consiste en defraudar, esto es, en incumplir las prestaciones jurídico tributarias a que se está obligado de alguna de las tres formas indicadas («eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones...»)”.⁵¹⁵

En la doctrina argentina, con relación al delito de Evasión, tipificado en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria, se afirma que la acción típica consiste en evadir fraudulentamente.⁵¹⁶

La exigencia de que la acción típica de defraudar sea en la cuantía establecida en el tipo para la configuración de la defraudación, no es exigible en el caso de la legislación alemana en la que la diferencia entre delito tributario e infracción administrativa no estriba en la cuantía, sino en el elemento subjetivo del tipo, o sea, si la conducta del autor es dolosa se configura el delito pero si es imprudente se tipifica como infracción tributaria administrativa.

Así, el § 370.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), tipifica el delito de defraudación tributaria; por su parte el § 377 configura la infracción administrativa llamada “Reducción del impuesto por negligencia grave”, que en lo pertinente literalmente dice: “Comete infracción administrativa quien, en

⁵¹⁵ Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 14. Este autor advierte que para un importante sector de la doctrina tal defraudación debe ser realizada mediante un engaño, una puesta en escena; mientras que para otro sector doctrinal, dentro del cual se incluye, considera que tal engaño no es necesario, bastando con se produzca la evasión del pago debido.

⁵¹⁶ Villegas, *Curso de Finanzas*, 584-585, quien afirma: “La acción típica consiste en evadir fraudulentamente. Se hace eso cuando se evita o se elude por el obligado el pago de lo que legítimamente adeuda, ya sea total o parcialmente. «Evadir» proviene del latín *evadere*, que significa «sustraerse de algo donde se está incluido». Pero conceptualmente la evasión se logra mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual para ser punible esta figura debe estar acompañada del fraude (...)”.

calidad de obligado tributario o de gestor de los asuntos de un obligado tributario comete por negligencia grave alguno de los hechos previstos en el § 370.1”.⁵¹⁷

En cuanto al tipo penal de evasión de impuestos del art. 249-A CP de El Salvador, puede afirmarse que, pese a su autonomía y a que en su estructura típica no usa el verbo defraudar⁵¹⁸, al ser considerado por el legislador salvadoreño como una modalidad de defraudación al Fisco, en virtud de lo establecido en el art. 249 CP –No obstante que, como antes se ha explicado, este artículo no establece tipo penal alguno– la conducta típica consiste en defraudar, bajo la modalidad de evadir impuestos.

Este criterio es compartido por algunos tribunales del país que al respecto han dicho:

(...) la conducta típica consiste en "defraudar", por lo que el engaño constituye el medio para evadir el impuesto (...) para el Tribunal, el imputado (...) ha cometido la acción típica de DEFRAUDAR al fisco, al presentar declaraciones que han tenido como base operaciones onerosas en las que la Sociedad que representa debía pagar grandes cantidades del Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestaciones de Servicios, al haberse utilizado, registrado y declarado

⁵¹⁷ Cordero González, “El delito fiscal”, 73, 84 y 91-93; al respecto Tiedemann plantea: “En cuanto a la división en hechos punibles e infracciones administrativas salta a la vista que el criterio de la división es la forma de culpabilidad con que se lleva a cabo la comisión: la reducción de impuestos, por *imprudencia grave*, es una infracción administrativa (art. 378 AO), y para su sanción es competente la Administración Tributaria”. *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 135.

⁵¹⁸ A diferencia del tipo penal español, art. 305.1 CP, en el que evidentemente la acción típica es defraudar (“El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública”), y en la misma descripción típica se desglosa en tres modalidades o medios: eludir o evadir el pago de tributos, eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o ingresos a cuenta u obteniendo indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. También a diferencia del tipo penal de la Ordenanza Tributaria alemana en el que el § 370 expresamente se denomina Defraudación tributaria.

Comprobantes de Crédito Fiscal [sic] que representan transferencias u operaciones inexistentes.⁵¹⁹

Siendo así, los otros delitos tributarios incluidos por el legislador en la categoría de defraudación al Fisco, para el caso, el delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP), también tendría como acción típica el defraudar, en este caso, bajo la modalidad de apropiación indebida, así como el delito de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A CP), bajo la modalidad de obtención indebida de tales beneficios.

Con relación a la omisión de la presentación de la declaración jurada impositiva, debe tenerse en cuenta que una parte de la doctrina tributaria considera que esta conducta no puede ser delito, sino que se trata solamente de una contravención omisiva, sancionable en el ámbito tributario, no en el penal.⁵²⁰

⁵¹⁹ Vid. Sentencia Definitiva Condenatoria. Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, de 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 13 de diciembre de 2013.

⁵²⁰ Vicente Oscar Díaz, *La falsedad del hecho tributario*, 75, refiriéndose a la Ley Penal Tributaria de Argentina, dice: “No hace falta explicar que la ley 23.771 todavía está aferrada al concepto que la ausencia de una declaración jurada tributaria es un medio engañoso idóneo para inducir a error a la administración en el ámbito de los delitos fiscales. Autores de prestigio –Covino, Rossy, Martínez Izquierdo, Norberto Godoy, etc., entre otros– dan un enfoque distinto al tema y lo catalogan simplemente como una contravención omisiva en oposición al legislador argentino que ha creado un hecho criminoso que prescinde de la estimación de un daño efectivo”; por su parte Tiedemann, expone: “El tipo básico de la defraudación tributaria (art. 370 AO, párrafo 1) comprende comunicaciones inexactas o incompletas sobre hechos tributariamente relevantes –es impune la manifestación de opiniones jurídicas incorrectas–, pero también la comisión del hecho por omisión cuando el no actuar es antijurídico, es decir, cuando infringe deberes de declaración y de colaboración (...) en todo caso, tiene que producirse el resultado de la reducción de impuestos (art. 370, párrafo 1, al final).”, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 136-137.

En cuanto a la interpretación del verbo rector “defraudar”, existen dos principales teorías. La tesis del engaño, que se explicará abajo; y la tesis de la infracción del deber, según la cual el verbo defraudar debe entenderse únicamente como la realización de un perjuicio patrimonial sin necesidad de que esté acompañado de otros elementos, particularmente sin necesidad de un engaño, ya que para esta teoría, el desvalor del injusto tributario consiste en la infracción de deberes formales tributarios preexistentes.

Es decir, los delitos fiscales entran en la clasificación de delitos consistentes en el incumplimiento de un deber extrapenal, el deber de presentar la declaración tributaria. Entre los principales autores españoles que plantean esta tesis se menciona a Gimbernát, Bacigalupo, Pérez Royo y Gracia Martín.⁵²¹

Una posición intermedia es la de Martínez-Buján, para quien, en general, el punto de partida de la teoría del engaño es correcto, pero no necesariamente se debe compartir la explicación específica de la misma ni todas las consecuencias que una parte de la doctrina le asigna. Incluso plantea que se puede estar de acuerdo con el fundamento básico de la tesis del engaño y en la práctica proponer soluciones cercanas a las que proponen los impulsores de la teoría de la infracción del deber en asuntos relevantes como la defraudación por omisión.

⁵²¹ Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, 623; él mismo, “El delito de defraudación tributaria”, 57; en la misma línea Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 14. Algunos autores ven en esta tesis indicios de responsabilidad objetiva pues consideran que el mero incumplimiento de un deber no debe configurar un hecho punible mientras no se demuestre un resultado lesivo y un comportamiento doloso. Sin embargo, tal señalamiento es insostenible puesto que la doctrina y la jurisprudencia comparada de manera unánime exigen el dolo en los delitos tributarios diferenciándolo de las infracciones tributarias administrativas en las que el dolo se presume precisamente con base en la teoría de la imputación objetiva. Al respecto vid. García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 197-203, quien cita como referentes dicha teoría a otros autores como Villegas, Posada Belgrano, Spota y Giuliani Fonrouge.

Por ejemplo, dice que no hay razón teleológica ni político criminal que fundamente la exigencia en el art. 305 CP español, de un engaño similar al del delito de estafa, sin que eso implique que el concepto defraudar sea vano, puesto que cumple el rol de señalar que el desvalor de acción del referido artículo, es algo más que el simple incumplimiento de un deber extra penal. En síntesis expone que el verbo rector “defraudar” integrante del tipo penal del art. 305 CP español, debe entenderse como una exigencia de una ocultación de información o datos fundamentales e idóneos para impedir o complicar la liquidación tributaria.⁵²²

La jurisprudencia española por varios años mantuvo la tesis del engaño, desde las sentencias del Tribunal Supremo (TS) de 12 de marzo de 1986 y 12 de mayo del mismo año; dicho tribunal cambió su criterio y se adhirió explícitamente a la tesis de la infracción del deber, desde la sentencia de 3 de abril de 2003, seguida por las sentencias del TS de 19 de mayo de 2005 y 20 de junio de 2006, así como sentencias de audiencias provinciales como la de Valladolid de 20 de enero de 2006 y Barcelona de 3 de enero de 2006.

Esas decisiones provocaron una controversia jurisprudencial, resuelta por el TC en sentencia de 120/2005, amparando a un demandante, por considerar que la defraudación penal debe tener como características el engaño o la ocultación maliciosa de información.⁵²³

⁵²² Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, 624. Ahí mismo este autor explica: “De este modo se interpretaría el precepto español de un modo similar al correspondiente precepto alemán, exigiéndose la utilización de una modalidad específica de conducta que resulte idónea para vulnerar el bien jurídico y, en concreto, estimándose que la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible”.

⁵²³ Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, 623. En esa misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003, declaró: “el delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de

En sentencias más recientes, en el plano de las audiencias provinciales, se mantiene el criterio de que la defraudación no requiere de engaño alguno, al menos en lo que respecta a la modalidad omisiva de la evasión u otra forma de defraudación. En ese sentido, la Audiencia Provincial de Asturias, ha dicho:

Las sentencias del T. Supremo de 20/11/92 y 25/2/98 negaron que el delito fiscal requiriese de algún artificio o mecanismo engañoso, considerando típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas. Para esta conclusión no constituye obstáculo alguno el empleo del concepto "defraudación en el tipo del artículo 305 del Código penal, pues de acuerdo con la posición más correcta, el término defraudación no se vincula a la acción, sino que quiere decir únicamente "perjuicio patrimonial", siendo entonces irrelevante que ese perjuicio se haya alcanzado o no produciendo su error en el sujeto pasivo.⁵²⁴

estafa que requiera una determinada *mise en scène* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva", vid. Rafael Alcácer Guirao, "Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): el derecho a la legalidad penal y los límites de la intervención del Tribunal Constitucional", *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa, ADPE*, no. 2 (2011): 373.

⁵²⁴ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo; en sentido similar SAP Alicante 49/2015, de 30 de enero, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.19, en la que se dijo: "(...) el empleo del término defraudar no debe entenderse en el sentido de que se exija la utilización de algún mecanismo o artificio engañoso o la concurrencia de algún elemento subjetivo del injusto, bastando pues la concurrencia del dolo común que abarque la acción u omisión, como ocurre en este caso, provoque un perjuicio a la Hacienda Pública en que consiste el resultado típico."; también STS 523/2006, de 19 de mayo, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.30, donde se sostuvo: "Es, sin embargo, evidente, que cuando la ley define la conducta típica hace referencia tanto a la acción como a la omisión. Por lo tanto, esta equivalencia de ambas formas de la conducta demuestra que la simple omisión es suficiente, pues si se exigiera que la omisión fuese acompañada de una maniobra de "elusión o defraudación", que sólo puede ser, por definición, activa, la referencia a la omisión sería superflua".

Para Gracia Martín, a partir de su concepción del bien jurídico protegido, no existe duda alguna en que la omisión de la declaración tributaria –un mero incumplimiento de deber– puede ser tipificada como delito, porque todos los derechos, potestades, deberes y obligaciones que competen al Fisco y al contribuyente en el procedimiento de la imposición, son imprescindibles para la consecución de la situación valiosa consustancial al bien jurídico como es la recaudación tributaria; por lo tanto, “el desvalor de la acción sólo puede estar presente –pero es suficiente– en la vulneración de deberes tributarios de carácter formal”.⁵²⁵

La posición contraria es la teoría del engaño para la cual el verbo defraudar debe entenderse en el sentido de que no basta simplemente incumplir el deber extra penal y causar un perjuicio patrimonial al Fisco, sino que dicha conducta debe abarcar un engaño, un comportamiento engañoso. Al respecto Tiedemann dice: “El mero impago del impuesto (p. ej. de un impuesto de vencimiento determinado) ciertamente no basta para la punibilidad en ningún caso. A ello, tiene que agregarse un engaño por medio

⁵²⁵ Vid. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 79. Para este autor “sólo un planteamiento como éste logra explicar (...) la verdadera dimensión de lo injusto material en el ámbito tributario, tanto lo injusto del resultado como de la acción”. Con este planteamiento, Gracia cuestiona a la doctrina patrimonialista que para configurar el desvalor de acción, demanda elementos adicionales para tipificar la conducta como el engaño, la puesta en escena, el ardid, u otros. Planteamiento similar es el de Ferré Olivé, quien afirma: “La defraudación se construye sobre una inveracidad o falsedad ideológica de un particular ante la Hacienda Pública, ya que debe mentir para lograr su objetivo: eludir el pago de tributos o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Sin embargo, a diferencia de la estafa, esta específica “defraudación” no se construye sobre un engaño, sino sobre la violación de deberes especiales de naturaleza tributaria.”, vid. Ferré Olivé, “El bien jurídico protegido”, 15-16 y 20. Ahí mismo este autor plantea que también para Enrique Gimbernat Ordeig, “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, *Poder Judicial*, no. especial 9, 351-357 y Fernando Pérez Royo, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, 78, el núcleo del delito de defraudación tributaria se localiza en la infracción de los deberes que están presentes en la relación jurídico-tributaria.

de un hacer o una omisión, contraria al deber, de una declaración (p. ej., de la comunicación previa en el impuesto sobre el volumen de ventas)”.⁵²⁶

Esta teoría se subdivide en dos: aquella que exige que dicho engaño sea equiparable al de la estafa, es decir, mediante el despliegue de una maniobra engañosa que haga incurrir en error al sujeto pasivo (teoría de la puesta en escena)⁵²⁷; y la otra que con algunas variantes plantea que el engaño no debe ser equiparado al de la Estafa.⁵²⁸

En la jurisprudencia salvadoreña, algunas sentencias indicarían que se adhieren a la teoría del engaño. Al respecto se dice: “... es un delito especial por ser cometido únicamente por el obligado tributariamente, (...) la conducta

⁵²⁶ Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 139, él mismo, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y especial*, 269. El autor ahí agrega: “Ahora bien, el incumplimiento de requerimientos de pago y apremios de la Administración financiera es tan impune como el impago de recargos por retraso en la declaración y de multas coercitivas, y esto es así aunque se engañe a la Administración financiera: en el caso de las consecuencia de la desobediencia que se han mencionado en último lugar, se trata de una *pretensión de pago por el Fisco que tiene un carácter general* y que es accesoria de la pretensión tributaria”.

⁵²⁷ Se afirma que según esta teoría “el desvalor de la acción no queda constituido con la infracción de deberes formales tributarios sino que es preciso sobreañadirle un *plus* de idoneidad para inducir a error a la Administración”, vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 275. Entre los exponentes de esta tesis están R. Mourullo y Bajo Fernández, al respecto vid. Martínez-Buján, “El delito de defraudación”, 57; Gracia Martín agrega que uno de los principales impulsores de esta teoría es Martínez Pérez, a quien critica porque éste afirma “no hay duda alguna de que se integra el requisito típico del engaño (se utilizan maniobras maliciosas) si se produce en el comportamiento del agente un incumplimiento de deberes formales que suponga ocultación o no revelación a la Hacienda de datos con relevancia tributaria...o cuando se omite la presentación de la obligada declaración tributaria”, porque tal afirmación significa que la infracción de deberes formales es portadora por sí misma del desvalor típico de la acción, vid. Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 276-277.

⁵²⁸ Se mencionan como seguidores de esta teoría a Morales, Ayala y Martínez-Pérez, vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 623; él mismo, “El delito de defraudación tributaria”, 57; en la doctrina argentina, siguen esta tesis Vicente Oscar Díaz, quien sostiene que “no hay hecho punible sin alteración ardidosa del hecho imponible o de los elementos instrumentales que lo determina o lo manifiestan”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios. Perspectiva jurídica y económica*, 80.

típica consiste en «defraudar», por lo que el engaño constituye el medio para evadir el impuesto (...).⁵²⁹

La Ley Penal Tributaria de Argentina recibe plenamente a esta teoría, pues exige que la evasión tributaria sea realizada mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.⁵³⁰ Consecuentemente, su doctrina se adhiere casi de manera unánime a esta corriente doctrinaria exigiendo el engaño o cualquier otro ardid o maniobra maliciosa o engañosa para configurar la conducta fraudulenta.⁵³¹

En el referido tipo penal de evasión de impuestos, la acción típica además abarca tanto la omisión: omitir declarar hechos generadores; como la comisión: declarar fraudulentamente costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes. (Art. 249-A CP, inc. 1º y 23 CT).

⁵²⁹ Vid. Sentencia Definitiva Condenatoria .Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, de 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013.

⁵³⁰ El artículo 1º de la Ley penal tributaria, de Argentina, reza:

“Evasión simple. ARTICULO 1º.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiese total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

⁵³¹ Vid. entre otros Vezzaro y Rissi, “Algunos comentarios sobre la Ley Penal Tributaria”, 257-259, quienes ahí mismo afirman: “(...) lo reprimido en la figura del art. 1º, no es la mera omisión de ingreso de los tributos adeudados, sino que se procura castigar aquellos casos en los que la falta de pago va acompañada de maniobras fraudulentas, tendientes a hacer creer al fisco que el obligado ha actuado de forma correcta.” Y agregan: “Toda la doctrina es conteste en sostener que para que se configure el delito en cuestión, debe darse la siguiente secuencia o vinculación: el obligado –autor del delito– debe desplegar, por acción o por omisión, conductas fraudulentas enderezadas a eludir el pago de los tributos adeudados, y a su vez, tales maniobras ardidosas deben estar dirigidas a que el fisco no perciba el daño patrimonial que se le está causando”.

En materia de defraudación administrativa el Código tributario admite sólo la forma comisiva; no hay infracción de defraudación por omisión. La infracción de defraudación se define así:

Artículo 250.- Constituye defraudación 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 Código.

En la doctrina y el derecho comparado, para la modalidad omisiva de este delito debe existir previamente un deber jurídico, por ejemplo de presentar la declaración; y actos defraudatorios como la no presentación de la declaración u omitir en la misma, datos tributariamente relevantes. No hay delito por una mera omisión, silencio u olvido; esto podría ser una acción imprudente, pero en este delito no existe el tipo imprudente.⁵³²

La jurisprudencia española se adhiere a esta tesis que para la forma omisiva del delito de defraudación tributaria, en su modalidad de evasión fiscal, exige la concurrencia de los dos mencionados requisitos: infracción de un deber jurídico tributario; y actos engañosos tendientes a ocultar la verdadera situación del obligado tributario. En tal sentido se ha sostenido:

El tipo penal por el que el recurrente ha sido condenado, se configura como un delito de omisión, consistente en la elusión del pago de un impuesto, que se integra por dos elementos esenciales: a) Un quebrantamiento de un deber

⁵³² Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte Especial*, 966; en el mismo sentido Arroyo zapatero, "Derecho penal económico", 12; Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 105; Martínez Buján-Pérez, "El delito de defraudación tributaria", 57.

jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos quien venga obligado por el ordenamiento jurídico tributario y b) Que la omisión del deber lo sea con intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, y por tanto, no tributar.⁵³³

La omisión se entiende como “no hacer una cosa que se está obligado jurídicamente de hacer, y se basa en el peligro que ello ocasiona al resguardo del accionar de la administración en la tutela de los intereses sociales”.⁵³⁴

En lo que respecta a la modalidad omisiva del tipo penal de evasión de impuestos previsto en el Código penal salvadoreño, puede sostenerse que sólo se exige la previa existencia del deber jurídico de presentar la declaración seguida de su incumplimiento, para consumir el comportamiento defraudatorio; no se requiere de la realización de actos de ocultamiento, ardides o engaños, porque no lo establece el tipo penal.

La no exigencia de actos engañosos, se observa de la redacción de la primera parte de la acción típica que dice: "Art. 249-A. El que omitiere declarar hechos generadores (...)", conjugado con uno de los medios de acción, que expresa: “6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas”.

⁵³³ STS 5658/2016, de 21 de diciembre, en la que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo desestimó uno de los motivos de casación argüido por el imputado, según el cual se le había aplicado erróneamente la normativa penal española, art. 305.1 y 305.2, CP de España, ya que la omisión de la declaración de impuestos por la adquisición de unos inmuebles en territorio español, se debió a que el imputado no era residente de España, sino del Reino Unido.

⁵³⁴ Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 75, quien ahí mismo expone que el presupuesto del delito es la obligación de presentar la declaración jurada y se consuma por omitir dicho cumplimiento.

Ni en el núcleo del tipo, ni en ese medio de acción, se exige la concurrencia de un comportamiento engañoso; basta la existencia previa del deber de presentar la declaración, seguida de la omisión o incumplimiento de dicho deber. Eso sí, dicha omisión debe ser dolosa, no admite la figura de omisión imprudente.⁵³⁵

A favor del imputado podría interpretarse que como el delito de evasión de impuestos es una modalidad del tipo penal de defraudación al Fisco (art. 249 CP) y como el art. 250 del Código tributario, define la defraudación como “toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco”, la forma omisiva exige esos comportamientos engañosos y los otros requisitos del artículo 250 CT, como son un provecho económico indebido al contribuyente o tercero obligado, en perjuicio del derecho del Fisco al cobro puntual y completo de los impuestos.⁵³⁶

Sin embargo, puede afirmarse que la definición, requisitos y elementos que el Código tributario tipifica en su art. 250 para la infracción de defraudación, no son aplicables ni al supuesto tipo penal de defraudación tributaria (art. 249 CP) ni mucho menos al delito de evasión de impuestos (art. 249-A CP). En el primer caso porque, como ya se ha explicado, en esa disposición no se configura tipo penal alguno; es una mera enumeración de los tipos penales

⁵³⁵ Al respecto, Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 30, dice: “la simple ausencia de declaración jurada devendrá en delito cuando en forma cierta incidan en él quienes conscientemente conozcan y sepan de sus obligaciones con el erario público a modo de punible comportamiento socioeconómico que también para las autoridades supone una burlesca infracción de compromisos cívicos y sociales y que acaba desembocando en un tipo de delito de tendencia eminentemente dolosa”.

⁵³⁶ El art. 250 CT dispone: “Constituye defraudación 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 Código”.

que el legislador salvadoreño incluye dentro del concepto genérico de defraudación tributaria.

En el segundo, porque el tipo penal no exige las figuras de la simulación, ardid, engaño u otro comportamiento fraudulento similar como elemento especial del dolo para todas las modalidades de acción que forman parte del tipo; por ejemplo no llevar libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias (art.249-A, no. 1) o llevar doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación (art.249-A, no. 2).

No obstante, la forma activa del tipo penal de evasión de impuesto (art. 249-A CP) sí enumera varias conductas defraudatorias consistentes en engaños, ocultaciones, ardid o falsedades, como son los numerales: 3) Declarando información falsa o inexacta; 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de las obligaciones tributarias; 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido, y 8) Respaldao sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.⁵³⁷

En cuanto al momento de la consumación de la acción, en la **forma omisiva**, por unanimidad la doctrina acepta que ocurre cuando vence el plazo para el

⁵³⁷ Al respecto, la doctrina argentina es unánime en señalar que el tipo de evasión tributaria simple tipificado en el art. 1 de la Ley penal tributaria, en su forma comisiva consiste en declaraciones engañosas de hechos generadores, o declaración de costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de reducir de manera fraudulenta la cuantía del hecho generador gravable; es decir, se exige la concurrencia de una conducta engañosa, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, puesto que así lo determina expresamente el tipo penal. Vid. Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 108; Alejandro R. Retegui, "Evasión agravada mediante facturas falsas", 1-4, quien ahí mismo realiza una amplia explicación del concepto del ardid o engaño como una forma de mentira.

pago voluntario del ingreso y por ende que el obligado no haya presentado la declaración o autoliquidación.⁵³⁸

En la **forma activa** hay varios criterios: para unos se consume en el último día hábil del plazo para el pago voluntario como lo sostienen Berdugo/Ferré y Jordana de Pozas/Lesmes⁵³⁹, lo cual implicaría que si la declaración fue presentada anticipadamente, puede corregirse (De oficio o mediante auto corrección), es decir, admite el desistimiento voluntario, antes de que se venza el plazo; y para otros la consumación se realiza en el momento en que se presenta la declaración por parte del contribuyente u obligado, entre ellos Martínez-Pérez, Pérez Royo, Queralt, Gracia et al.⁵⁴⁰

⁵³⁸ Martínez-Buján, en ese sentido afirma: "(...) en lo que respecta a la **modalidad omisiva**, la consumación tendrá lugar en el instante en que finaliza el plazo del período (período "voluntario") señalado normativamente para el ingreso, sin que el sujeto haya presentado la obligada declaración-liquidación", Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 642; Merino Jara y J.L. Serrano González de Murillo, *El delito fiscal* (Madrid: Edersa, 2004), 49, cit. por Cordero González, "El delito fiscal", 82, en el mismo sentido sostienen: "si se hubiera omitido la declaración, la consumación se adelanta, al fin del plazo para declarar, momento en el que el obligado pierde la posibilidad de actuar en el sentido esperado por el ordenamiento jurídico". En la doctrina argentina, en esa misma línea Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 41.

⁵³⁹ Vid. Martínez-Buján, "El delito de defraudación tributaria", 63. Colina Ramírez, *Defraudación tributaria*, 301, afirma que aquellos autores que siguen este criterio, el de la consumación en el último día del plazo para el pago voluntario, lo hacen porque "señalan que antes de ésta no se puede haber consumado en razón de que el sujeto aún se puede desistir de manera voluntaria a través de una declaración complementaria".

⁵⁴⁰ Cf. Martínez-Buján, "El delito de defraudación", 63; según Colina Ramírez: "Los que defienden que la consumación se agota con la presentación de la declaración-liquidación, argumentan que, en razón de que el propio sistema tributario, al establecer en la figura de la autoliquidación, la deuda debida debe ser cubierta de manera simultánea", vid. Colina Ramírez, *La Defraudación tributaria*, 300; Gracia Martín lo explica así: "(...) en la mayor parte de los casos, el delito de defraudación se consumará, en la modalidad de elusión del pago de tributos, en el momento de la presentación de la declaración falseada acompañada de un pago no ajustado a lo objetivamente debido (...), Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 110; en esa misma línea, Muñoz Conde sostiene que el resultado se consume desde el momento en que se elude el pago de tributos, vid. Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 966; en la doctrina argentina, sumándose a esta postura Díaz dice "con la presentación de una declaración jurada engañosa se consume el delito (...) Cuando se presenta dicha declaración se inicia y se agota la fase ejecutiva, habida cuenta que para el contribuyente dicha declaración tiene virtualidad por sí sola sin necesidad que ejecute otro acto. Cuando la declaración acompaña al pago de lo declarado, la falsead de ésta implica la

Otra posición es la de Tiedemann, quien considera que la consumación o *terminación* del hecho, como él la denomina⁵⁴¹, comienza, en lo que corresponde al impuesto sobre el volumen de ventas, cuando el autor asegura la ventaja económica obtenida en el momento de la liquidación anual del impuesto.⁵⁴²

Similar posición es la de Bajo Fernández, para quien, siguiendo una línea doctrinal según la cual la consumación ha de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos y dado que ese momento presupone la existencia de una obligación tributaria exigible, la consumación solamente se produce en el momento de

consumación de delito, por lo tanto, en dicho caso se descarta la frustración del mismo". Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 41-42. A lo que agregamos que eso implicaría que una vez presentada la declaración, ésta no puede ser corregida ni de oficio por la Administración Tributaria, ni voluntariamente por el sujeto activo; es decir, no puede haber desistimiento voluntario.

⁵⁴¹ En la doctrina española no obstante hay autores que diferencian la consumación de la terminación. Así, Colina Ramírez, *La Defraudación tributaria*, 289-290, sostiene: "(...) resulta necesario señalar prima facie, la distinción entre consumación y terminación, puesto que ambos conceptos suelen ser confundidos por los elementos comunes que ambos presentan. En este contexto podemos señalar que la consumación se produce cuando se cumplen con la totalidad de los elementos del tipo. Mientras que la terminación tiene lugar cuando el autor ha alcanzado su propósito. Sin embargo en diversos casos se llega a presentar la terminación y consumación en el mismo momento. No obstante, hay diversos supuestos en los que la consumación se presenta en momento diverso al de la terminación del delito. Supuestos que se clasifican de la siguiente manera:

a) Delitos de consumación anticipada.

b) Delitos en los que la terminación sucede a la consumación. Está caracterizado por la estructura reiterativa de los tipos (delitos permanentes, de dos actos o tipos con numerosos actos individuales).

c) Aquellos casos en los que el resultado final o total se ha obtenido a través de acciones que ya no se corresponden en sentido formal con la descripción del tipo.

d) Finalmente aquellos casos en los que existe una unidad natural de acción".

⁵⁴² Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 147; él mismo, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y especial*, 274, donde el autor destaca que la consumación o *terminación* del hecho es decisiva para la prescripción.

la liquidación definitiva, según las formas y plazos que establezcan la legislación tributaria respectiva.⁵⁴³

A esta tesis también se adhieren Boix Reig y Mira Benavent, quienes explican que esta postura surge como una necesidad de establecer un momento, normativamente determinado, a partir del cual la obligación tributaria sea exigible, dado que en el delito de defraudación tributaria no se produce un acto de disposición de sus bienes por parte del sujeto pasivo, ni de un tercero, como sí ocurre en la estafa.⁵⁴⁴

En la doctrina argentina y española se sostiene que la fase ejecutiva penalmente relevante de estos delitos inicia y termina con la presentación de la declaración; toda actividad del obligado tributario anterior a esa presentación se consideran actos preparatorios no penales⁵⁴⁵; contrario a lo regulado en el CP salvadoreño que penaliza los actos preparatorios.

⁵⁴³ Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública", 53, quienes ahí mismo agregan: "La necesidad de la concurrencia de la liquidación definitiva (artículo 120.2 LGT) para la consumación del delito fiscal es evidente si tenemos en cuenta que sólo de este modo es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria y, por tanto, el montante de la defraudación".

⁵⁴⁴ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 76-77, quienes aclaran que para algunos autores la consumación se produce en la liquidación definitiva, entre ellos Bajo Fernández, mientras otros consideran que es en la liquidación provisional, en el caso de que ésta exista, ubicando entre estos a Martínez Pérez y Pérez Royo. Así mismo, Boix y Mira consideran que esta tesis es la que ofrece mejores garantías de seguridad jurídica al ciudadano y permite cubrir legalmente las actuaciones voluntarias del obligado tributario quien puede pagar la cuantía debida antes de la liquidación (provisional o definitiva) y de esa manera se da cabida al desistimiento.

⁵⁴⁵ Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 42; similar posición es la de Bajo Fernández y Trallero, "Delitos contra la Hacienda Pública", 53, quienes afirman: "la puesta en conocimiento de la Administración de aquellos negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que constituyen el presupuesto del hecho imponible, o la autoliquidación en los impuestos que la exijan, aun cuando con ello se haya inducido ya a error a la Hacienda, no son más que principio de ejecución del hecho punible que daría lugar, a lo sumo, a la punición del delito fiscal en grado de tentativa si no ha habido liquidación definitiva". En similar posición Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 111, afirma: "En cualquier caso debe hacerse hincapié (...) en que la infracción del deber de declarar supone ya un acto ejecutivo del delito de defraudación. Y, lo que ahora

En España se diferencia el momento de consumación de la modalidad activa de la defraudación cuando se trata de tributos que se autoliquidan, en los que, la mayoría de la doctrina sostiene que la consumación se produce cuando vence el plazo para presentar la autoliquidación; mientras que cuando se trata de impuestos cuya liquidación está a cargo de la administración tributaria, la consumación ocurre una vez liquidada la deuda a partir de los datos falseados por el contribuyente y vencido el plazo para el pago voluntario que se inicia con la notificación al obligado de la liquidación de oficio.⁵⁴⁶

En cambio, en Alemania, cuando se trata de tributos sujetos a liquidación administrativa que por cierto son la mayoría, se considera consumada la defraudación en el momento que se realiza la notificación de la liquidación aunque ésta sea provisional o sujeta a comprobación. Es decir, la consumación se establece en un momento en el que aún no ha ocurrido el daño al patrimonio fiscal, el cual sólo ocurre cuando termina el plazo para el pago voluntario.⁵⁴⁷

Tanto en España como en Alemania se admite la posibilidad del desistimiento y la sanción de la tentativa. En Alemania, los actos preparatorios, como el haber acordado con proveedores o clientes

es más importante, que, como hemos comprobado, la infracción de dicho deber es, *por sí misma*, sin que sea preciso nada más, sin que sea necesario ningún dato o comportamiento adicional, *suficiente* para iniciar el *iter criminis* de dicho delito (...)."

⁵⁴⁶ Cf. Cordero González, "El delito fiscal", 81-82, quien citando a Pérez Royo, advierte que en estos casos "cabría en principio pensar que la consumación se produce con el acto de liquidación que, sobre la base de la actividad desleal del sujeto pasivo, determina una deuda tributaria inferior a la debida (...) en nuestro ordenamiento el perjuicio económico se cifra no en la incorrecta constitución o determinación del crédito tributario, sino en la elusión de su pago. De manera que habrá que esperar al último día del período para el pago de la deuda para poder considerar consumada la defraudación. Hasta ese momento será admisible el desistimiento voluntario".

⁵⁴⁷ Id., 82, así lo refiere de forma expresa el apartado IV del §370 AO.

intercambiar facturas falsas o alteradas, no son punibles penalmente, aunque constituyen infracciones administrativas.⁵⁴⁸ Tiedemann, agrega otros ejemplos de actos preparatorios impunes: la contabilización inexacta, la expedición de documentos justificantes inexactos, los acuerdos entre amigos de negocios de hacer negocios sin factura, solicitud de un número de contribuyente.⁵⁴⁹

El referido tratadista alemán, por el contrario, considera que se observa una “disposición inmediata a la comisión del hecho”, es decir, una tentativa, en otros ejemplos como: “(...) la declaración de pérdidas frente a la Administración tributaria, cuando sólo pueden tener efecto en años posteriores (...); en el escriturar un precio falso de compra de una finca, cuando el notario debe presentar el contrato a la administración tributaria para la liquidación provisional del impuesto sobre la adquisición de la propiedad”.⁵⁵⁰

En lo que se refiere al impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ITBMPS o IVA), se establece que el monto evadido se determinará tomando como base doce períodos fiscales, con lo cual, en

⁵⁴⁸ Vid. Cordero González: 83; también Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 55, quienes recuerdan que la tentativa o cualquier otra formas imperfecta demanda una culpabilidad igual a la del delito consumado, por lo que debe haber dolo dirigido a producir un perjuicio a la Hacienda Pública que sobrepase la cuantía establecida en el tipo penal; Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico. Parte especial*, 643, al respecto sostiene: “Al ser un delito de resultado, la tentativa será siempre conceptualmente posible”.

⁵⁴⁹ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 146, él mismo, *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, 273, quien afirma que “Desde puntos de vista temporales, hay que delimitar en primer lugar la tentativa, punible según el art. 370 de la Ordenanza Tributaria, párrafo 2, de los *actos preparatorios impunes*”.

⁵⁵⁰ Ib., el autor agrega como otro ejemplo de tentativa: “(...) la constitución de un «aparato criminal» mediante la creación de una red de relaciones comerciales para vender fuel tributariamente bonificado como aparente combustible diésel”. Dice Tiedemann, que en este último caso se incurre en tentativa de una omisión, es decir, se omite la declaración del uso propuesto a la Administración tributaria.

opinión de Martínez-Buján, el legislador se adhiere a la teoría del delito continuado, puesto que permite la acumulación de acciones y cuotas defraudatorias, cometidas en diferentes períodos, siempre que no pasen de doce.⁵⁵¹

La doctrina española en cuanto a la llamada “modalidad genérica” de la defraudación tributaria consistente en la elusión de tributos, considera que son atípicas las conductas técnicamente calificadas como fraude a la ley tributaria; e igualmente atípica sería la conducta del contribuyente que declara y reconoce sus deuda tributaria correctamente pero que al final no realiza el pago.⁵⁵²

⁵⁵¹ Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 61. En contra de admitir la noción de delito continuado en los delitos tributarios por contradecir el principio de estanqueidad impositiva, que según la doctrina y jurisprudencia española, implica que “Para perfeccionarse la conducta típica del artículo 305 del Código penal, no pueden sumarse distintas figuras impositivas, ni distintos períodos fiscales. Cada ejercicio impositivo y cada figura impositiva son «estancos»”, vid. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 37-39. La jurisprudencia del Tribunal Supremo español, es abundante en cuanto a admitir el principio de estanqueidad impositiva y una de sus principales consecuencias como es la exclusión del delito continuado en el caso de que se cometan varias defraudaciones por un mismo impuesto en períodos tributarios diferentes o defraudaciones de impuestos distintos en un mismo período tributario. Al respecto vid. STS 482/2017, de 15 de febrero, en la que entre otros argumentos se sostiene: “en la Sentencia 1590/2003, de 22 de abril de 2004, se declara que la doctrina de esta Sala ha declarado reiteradamente (sentencias números 1629/2001 , 2476/2001 y 2115/2002) que la definición legal y la naturaleza del delito fiscal impiden la aplicación del delito continuado (...) La Sentencia 611/2008, de 29 de mayo, recuerda reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública, como es exponente la Sentencia 737/2006, de 20 de junio, en la que se expresa que el motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos periodos impositivos, con la base del principio de estanqueidad impositiva”.

⁵⁵² Martínez-Buján, 630; en la doctrina argentina se dice: “Vale la pena aclarar que todo contribuyente que presente al fisco declaraciones juradas veraces y no abone el impuesto que deviene de las mismas, no está encartado en el tipo penal bajo examen, en razón que tal proceder no traduce ilicitud, visto que mediante la declaración jurada veraz ha establecido fielmente su situación el respectivo impuesto.”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 120.

1.4.1 Elementos normativos: tipo penal en blanco

El delito de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A CP salvadoreño, es un tipo penal repleto de elementos normativos como impuesto⁵⁵³, contribuyente⁵⁵⁴, hecho generador⁵⁵⁵, crédito fiscal⁵⁵⁶, declaración tributaria, obligación tributaria⁵⁵⁷, deducciones⁵⁵⁸, etc. En su mayoría son instituciones

⁵⁵³ Impuesto, según el art. 13 del Código Tributario salvadoreño, “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”.

⁵⁵⁴ En el Código tributario de El Salvador el contribuyente es conocido también como obligado por deuda propia, y es definido por el art. 38, así: “Obligados por deuda propia o contribuyentes: Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

⁵⁵⁵ El art. 58 del Código tributario de El Salvador, define al hecho generador, así: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

⁵⁵⁶ El art. 107 del Código tributario, dispone:

“Emisión de Comprobantes de Crédito Fiscal y Otros Documentos

Artículo 107.- Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios están obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento que, para los efectos de este Código, se denominará «Comprobante de Crédito Fiscal», que podrá ser emitido en forma manual, mecánica o computarizada, tanto por las transferencias de dominio de bienes muebles corporales como por las prestaciones de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas, exentas o no sujetas, salvo en los casos previstos en los artículos 65 y 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en los que deberán emitir y entregar Factura”.

⁵⁵⁷ El Código tributario salvadoreño, define la obligación tributaria, así:

“Obligación Tributaria

Artículo 16.- La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.

⁵⁵⁸ El concepto deducción no está definido en el Código tributario salvadoreño, pero sí sus reglas básicas de donde resulta su principal significado, de la manera siguiente:

“Deducciones

Artículo 206.- Para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente.

Para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos, éstas deberán asentarse contablemente con formalidad a las estipulaciones convenidas por

del Derecho tributario cuyas definiciones se encuentran en el Código tributario, en las leyes de cada impuesto o en la doctrina tributaria. Por consiguiente es un tipo penal en blanco dado que el comportamiento que lo complementa y otros elementos como la obligación tributaria⁵⁵⁹, no los establece el derecho penal, sino otras ramas del derecho, en este caso el Derecho tributario.⁵⁶⁰

Para la opinión doctrinal mayoritaria, en las leyes o tipos penales en blanco como los delitos tributarios, la normativa que les complementa es un elemento del tipo de injusto, por tanto, un error sobre dicha normativa, es un error de tipo, con la consecuencia de que si es un error invencible la conducta se vuelve atípica y por ende impune; si el error es vencible, la

las partes. En materia tributaria la validez probatoria de los instrumentos emanados de país extranjero estará sujeta al cumplimiento de los requisitos y formalidades prescritos en el artículo 261 del Código de Procedimientos Civiles”.

⁵⁵⁹ El art. 16 del Código tributario define la Obligación Tributaria, así:

“Artículo 16.- La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.

⁵⁶⁰ La doctrina mayoritaria considera a los delitos contra la Hacienda Pública en general como tipos penales en blanco. Al respecto vid. Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 26, 51 y 77; Berdugo Gómez de la Torre, “Consideraciones sobre el delito fiscal”, 78; de Vicente Martínez, “Delito fiscal y principio de legalidad”, 870; Marcelo Hadwa, “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, *Política Criminal*, no. 3 (2007): 7, él mismo, “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativo a la participación criminal”, en *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Francisco R. Heydegger y Athahuamán P. Jhuliana C., coord. Lima: Centro de Estudios Penales/IDEMSA (2013), 451; Ignacio Berdugo Gómez de la Torre y Juan Carlos Ferré Olivé, “Estimación indirecta y delito fiscal.” *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 3, no. 43 (1990): 799; Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 286, quien se adhiere a esta tesis por considerar que los elementos que configuran el desvalor de la acción de defraudación tributaria se encuentran únicamente en la normativa que regula la obligación tributaria y, por ende, para configurar el desvalor de acción es suficiente la infracción a los deberes de esa obligación tributaria, sin requerirse una conducta engañosa, ardid o puesta en escena; vid. también Ricardo Echavarría Ramírez, “Análisis de la conducta típica”, 113; 117, 119, 123, 127, 152, 185, 319, 320.

conducta se vuelve imprudente pero también queda impune porque no hay delitos tributarios imprudentes.⁵⁶¹

Desde otra perspectiva se plantea que aun en el caso de error vencible, sea porque el obligado desconoce una norma tributaria o porque la interpreta de manera incorrecta, se configura el error de tipo que excluye el dolo y a su vez la conducta se vuelve atípica.⁵⁶²

La jurisprudencia española igualmente se decanta a favor de considerar al delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco. Al respecto se afirma: “Es factible fundar un motivo de esta naturaleza en legislación extrapenal: son normas que han de ser tenidas en cuenta en la aplicación de la ley penal; máxime cuando, como en este caso, nos enfrentamos a una norma penal en blanco como es el delito de defraudación tributaria. Solo acudiendo a otras ramas del ordenamiento puede perfilarse el tipo penal”.⁵⁶³

⁵⁶¹ Cf. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, en *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. (Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2007), 131-132; quien ahí mismo recuerda que el adverbio “indebidamente” que se refiere a la forma de obtener beneficios fiscales, es un elemento normativo del tipo, por consiguiente el error acerca del cuerpo normativo que defina si tal beneficio es debido o indebido, será un error de tipo.

⁵⁶² Díaz, *La falsedad del hecho tributario*, 34-35, quien opina de esa manera con base en la especialidad de los delitos tributarios en cuya tipificación entra en juego lo que él denomina “una ley especial extra muros” del Código penal, es decir, la Ley tributaria.

⁵⁶³ STS 5182/2016, de 25 de noviembre, sentencia en que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo español, señala que es posible fundar en la norma extra penal uno de los motivos de casación interpuestos por la administración tributaria contra una sentencia absolutoria por defraudación tributaria, consistente en inaplicación indebida del art. 305 CP; así como aplicación errónea del art. 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del art. 4 del Convenio entre el Reino de España y la República de Portugal para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995). Vid. también STS 5811/2013, de 24 de octubre de 2013, p.12-13; STS 2589/2016, de 9 de junio, p.14; STS 499/2016, de 9 de junio, p.24; STS 717/2016, de 27 de septiembre, p.29; en la STS 751/2003, de 28 de noviembre, 26, califica al delito fiscal como uno parcialmente en blanco.

Para la doctrina alemana, en referencia al § 370 de la Ordenanza Tributaria, para que el autor actúe con dolo debe tener conocimiento de sus obligaciones tributarias y de la pretensión tributaria del Estado como objeto material del delito de defraudación fiscal. Un error sobre estos elementos, que es de derecho, es un error de tipo, como afirma Tiedemann.⁵⁶⁴

En el mismo sentido, Roxin sostiene que “el error sobre la deuda tributaria es siempre error de tipo y que el error sobre el deber de información material es siempre error de prohibición, salvo que la confusión de los presupuestos típicos del deber de informar y el resultado obtenido por ello lo transforme en error de tipo”.⁵⁶⁵

Ahora bien, el hecho de que sean tipos penales en blanco porque todos o la mayoría de los elementos típicos que lo integran procedan del Derecho tributario, no significa que todas las instituciones de ese campo del derecho sean aplicables a los delitos tributarios y menos aquellas que pueden vulnerar principios del Derecho penal, como es el caso de las presunciones que en el Derecho tributario son válidas para la configuración de hechos imposables, pero no pueden ser trasplantadas para la tipificación de los tipos penales tributarios.⁵⁶⁶

⁵⁶⁴ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte Especial*, 147-148. Quien explica que esta consecuencia es resultado de clasificar al § 370 como un tipo penal con elementos normativos desde la óptica de la acción como del resultado típicos pero que la correcta interpretación de esta norma se complica por lo que él considera un error de la doctrina y la jurisprudencia de clasificar este delito como una ley penal en blanco.

⁵⁶⁵ Claus Roxin, *Política criminal y Estructura del delito. Elementos del delito en base a la política criminal*, Juan Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malaree, trads. (Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A., 1992), cit. por Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 36.

⁵⁶⁶ Como lo dice Díaz: “El hecho que nos encontremos ante una norma penal en blanco no quiere decir que se pueda admitir el injerto de presunciones legales en el tipo delictivo a través de la norma penal que la complementa” y pone como ejemplo el tipo penal de Evasión tributaria que requiere del especial ánimo de defraudar, el cual en materia de infracción

1.4.2 Medios de acción. Numerales 1-8, art. 249-A CP

Este tipo penal enumera ocho medios o modos de la acción típica, cada uno con capacidad de configurar autónomamente el delito de evasión de impuestos. Esa multiplicidad de medios o modalidades de acción vuelve sumamente complejo y confuso a este tipo penal porque en el párrafo inicial se tipifican actos que después aparecen repetidos en algunos de los medios de acción, y algunos de estos medios constituyen comportamientos que en otras legislaciones configuran tipo penales diferentes a la evasión e incluso se diferencian de la defraudación tributaria como el delito contable.

El núcleo de la acción, a tenor del párrafo uno, consiste en omitir declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes. Ambas modalidades de acción –omisión y comisión– deben realizarse con el propósito de evadir impuestos, y utilizando al menos uno de los ocho medios que se enumeran en la descripción típica.⁵⁶⁷

Los numerales uno y dos describen comportamientos que en otras legislaciones no forman parte del tipo penal de defraudación ni de evasión tributaria, sino de un tipo penal tributario conocido como delito contable, puesto que se refiere a omisiones y acciones de naturaleza contable.⁵⁶⁸ El

tributaria puede presumirse por vía indirecta, lo que es inadmisibile en el tipo penal, vid. Díaz, Vicente Oscar, *la falsedad del hecho tributario*, 11 y 20.

⁵⁶⁷ El inciso primero de este tipo penal reza: “Art. 249-A.- 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”.

⁵⁶⁸ Tales numerales dicen:

“1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;

numeral uno es una omisión que consiste en no llevar libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; el numeral dos es una acción que se manifiesta en llevar doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación.

Al incluir estas dos modalidades de acción típica, el legislador salvadoreño olvida que, tal como lo establece el inciso primero del art. 249-A, el núcleo de la acción consiste en omitir hechos generadores o declarar costos u otros hechos relevantes. Es decir, conforme a esta disposición, la evasión fiscal se realiza en el momento inicial del proceso de gestión tributaria como es el de la declaración, cuya presentación no exige legalmente que se haga acompañar de comprobantes o documentos contables.

Por lo tanto, la evasión puede realizarse perfectamente sin necesidad de omitir la presentación de instrumentos contables ni mediante la alteración de éstos y, en consecuencia, incluir este comportamiento como uno de los medios para cometer evasión se vuelve innecesario; el bien jurídico protegido quedaría igualmente tutelado sin necesidad de incluir esas prácticas contables fraudulentas, las que, en todo caso, no pueden ser detectadas al momento de la declaración.

Tales documentos o registros serán requeridos o sometidos a revisión en otra fase del proceso de la gestión tributaria como es la llamada fase de comprobación la cual, debido a que en los sistemas de recaudación contemporáneos, predomina el sistema de la autoliquidación para los

2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;"
Para un planteamiento acerca de la especial relevancia que tienen los registros contables en el impuesto al valor agregado, IVA, vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 56-58 y 124 a 137.

impuestos más relevantes, se aplica únicamente a una pequeña parte de las declaraciones presentadas por la imposibilidad material de aplicarlo a todas.

Al incluirse estas modalidades del llamado delito contable tributario en el delito de evasión de impuestos, el legislador penal salvadoreño ha mezclado estructuras típicas diferentes entre sí, puesto que tienen diferentes desvalores de acción. En la evasión el incumplimiento del deber de declarar configura el desvalor de acción, mientras que en el delito contable el desvalor consiste en violar el deber de llevar contabilidad y registros contables o fiscales, por tanto sus estructuras típicas no deben mezclarse si no mantenerse independientes y apartadas.⁵⁶⁹

Para Gracia Martín, entre el delito contable y el de defraudación, que incluye a la evasión tributaria, si bien protegen un mismo bien jurídico y tienen el mismo objeto material, que para él son los fines del tributo consistentes en una exacta recaudación tributaria conforme las exigencias legales de cada impuesto, dicha protección la realizan en momentos diferentes de la gestión fiscal. La defraudación o evasión lo hace en el momento inicial consistente en la declaración, mientras que el delito contable protege al bien jurídico en la fase de comprobación.⁵⁷⁰

En tal sentido, para este autor, en el Código penal español, los tipos penales de defraudación (art. 305) y el delito contable (art. 310), conforman un verdadero sistema de protección de un mismo bien jurídico, mediante diferentes tipos penales, autónomos entre sí y que operan en momentos diferentes del proceso de gestión fiscal. En consecuencia llega a la

⁵⁶⁹ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 288.

⁵⁷⁰ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 345.

conclusión de que entre estos tipos penales se establece una relación de concurso real de delitos.⁵⁷¹

Otros autores plantean que cuando dicho delito se comete como medio para cometer una defraudación, el primero se convierte en un acto preparatorio del segundo y, conforme a la legislación penal española, no podría penalizarse dicho acto previo, sino sólo la defraudación. De lo contrario se violaría el principio *non bis in ídem*.⁵⁷²

Distante de esa posición, Gracia Martín plantea que el delito contable, al menos en lo que corresponde a la tipificación que tiene en el Código penal español⁵⁷³, no puede interpretarse como actos preparatorios de la defraudación tributaria, ni como un tipo de preparación dependiente, ni tampoco como un tipo de peligro de realización de una posterior defraudación, sino como un tipo penal autónomo que junto a la defraudación tributaria, de manera independiente y sin mezclarse, constituyen un sistema de protección del mismo bien jurídico pero en momentos diferentes, uno en la declaración y otro en la comprobación.⁵⁷⁴

⁵⁷¹ Id.

⁵⁷² Cf. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 27; en sentido similar, Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 46. En posición contraria, es decir, planteando que sí puede existir un concurso real de ambos delitos y por lo tanto ambos pueden ser sancionados, aunque admitiendo que por regla general en la práctica el único delito que podrá aplicarse será el que queda sujeto a la fase de comprobación, es decir el delito contable, vid. Gracia Martín, *Las infracciones a deberes contables*, 345-346.

⁵⁷³ Inicialmente art. 349-Bis, hoy art. 310.

⁵⁷⁴ Cf. Gracia Martín, *Las infracciones a deberes contables*, 209 y ss. En cuanto a la específica consideración del delito contable como acto preparatorio de la defraudación tributaria, Gracia Martín plantea que esto no es posible si las infracciones contables son actos preparatorios de la declaración impositiva y ésta a su vez es acto preparatorio de la defraudación, el delito contable sería una “preparación de la preparación” de la defraudación, vid., ib. 216.

En cuanto a lo que se puede probar por medio del descubrimiento de anotaciones contables anómalas, se dice que éstas pueden ser ocupadas como pruebas indiciarias de un delito tributario, pero no como presunción del ánimo defraudatorio del mismo delito;⁵⁷⁵ si se les asigna tal calidad probatoria se violaría el principio de presunción de inocencia.⁵⁷⁶

Contrario a lo que generalmente es aceptado con respecto al llamado delito contable, en el sentido de que éste debe ser un tipo eminentemente doloso, se sostiene que “si existe el incumplimiento absoluto del llamado deber contable por parte del sujeto, ello conduce a la tipificación comisiva por imprudencia”.⁵⁷⁷

1.4.3 Tipo básico o simple

El tipo penal básico o simple del delito de evasión de impuestos, consiste en evadir el impuesto sobre la renta⁵⁷⁸ o el impuesto del IVA, en éste último tomando como base 12 períodos mensuales⁵⁷⁹, por una cuantía de 300.000 a 500,000 colones⁵⁸⁰, que convertido al tipo de cambio fijo con respecto al

⁵⁷⁵ Cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 54.

⁵⁷⁶ Fernando Pérez Royo, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, cit. por Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 54-55.

⁵⁷⁷ Vid. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 55.

⁵⁷⁸ Art. 249-A, inc. 2º, parte 1a: “Será sancionado con prisión de cuatro a seis años, cuando el impuesto evadido corresponda al impuesto sobre la renta y la suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones (...).”

⁵⁷⁹ Art. 249-A, inc. 5º, parte 1a: “En el caso de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, que se encuentren obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el impuesto sobre la renta”.

⁵⁸⁰ Debido a que el CP vigente data de 1998 y para ese entonces la moneda nacional de El Salvador era el colón, la redacción de este tipo penal mantiene la cuantía en colones, pese a que en enero de 2001 en El Salvador, mediante la Ley de Integración Monetaria (D.L.201, de

dólar estadounidense que es de 8.75 colones por cada dólar, equivalen a una cuantía de US\$ 34,285.71 a US\$ 57,142.85, por año.

También forma parte del tipo básico la evasión de impuestos que se declaran mensualmente, por una cuantía de 100,000 a 300,000 colones, equivalentes, según el tipo de cambio antes referido, a un monto de US\$ 11,428.57 a US\$ 34,285.7, por mes. El tipo penal básico, en cualquiera de las modalidades antes referidas, es decir, según el tipo de impuesto y sus respectivas cuantías, está sancionado con pena de cuatro a seis años de prisión.

Esas cuantías se refieren a un mismo impuesto y en un único período fiscal. Debe recordarse que no pueden sumarse distintas figuras impositivas, ni distintos períodos fiscales porque cada ejercicio impositivo y cada figura impositiva son “estancos”, según el principio de estanqueidad impositiva,⁵⁸¹

1.4.4 Tipo cualificado o agravado

El tipo cualificado de evasión de impuestos consiste en evadir el impuesto sobre la renta y del IVA, en este caso tomando como base 12 períodos

30 de noviembre de 2000; D.O. 241, T. 349, de 22 de diciembre de 2000) se implementó el dólar estadounidense como moneda oficial de curso legal aunque teóricamente también se mantiene el colón. El art. 1 de dicha ley dice: “El tipo de cambio entre el colón y el dólar de los Estados Unidos de América será fijo e inalterable a partir de la vigencia de esta Ley, a razón de ocho colones setenta y cinco centavos por dólar de los Estados Unidos de América. En la presente ley, dicha moneda se denominará dólar”.

⁵⁸¹ Vid. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 37-39. Para una amplia jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo español, según la cual en el delito de defraudación tributaria opera el principio de estanqueidad impositiva y como consecuencia del mismo no es admisible el delito continuado en casos de varias defraudaciones por un mismo impuesto en períodos tributarios diferentes o defraudaciones de impuestos distintos en un mismo período tributario, vid. STS 482/2017, de 15 de febrero.

mensuales, que exceda de 500,000 colones, es decir US\$ 57,142.85⁵⁸²; así como también la evasión de impuestos cuya declaración se hace mensualmente, que excedan de 300,000 colones, o sea US\$ 34,285.71.⁵⁸³

El tipo penal agravado, en cualquiera de las modalidades antes referidas, está sancionado con pena de seis a ocho años de prisión.

En todo caso, con base en el principio de estanqueidad impositiva, esas cuantías deben referirse a un mismo impuesto y en un solo período fiscal; no pueden sumarse cuantías entre impuestos diferentes (IVA más renta, por ejemplo) ni sumarse los montos de un mismo impuesto de períodos distintos.

Si el monto de lo evadido no supera las cuantías mínimas establecidas en el tipo básico para cada impuesto, según las reglas antes citadas⁵⁸⁴, se considera una infracción administrativa de evasión intencional, sancionada con multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que dicha cuantía sea menor a nueve salarios mínimos mensuales y se tramitarán conforme a las reglas de Código tributario, según lo establece el art. 254, inc. 1, de dicho código.

⁵⁸² Art. 249-A, inc. 2º, parte 2ª: "(...) y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones".

⁵⁸³ Art. 249-A, inc. 4º: "Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión".

⁵⁸⁴ Es decir, si la evasión corresponde al impuesto sobre la renta o sobre el IVA, en éste último tomando como base 12 períodos mensuales, por una cuantía menor a 300.000 colones, o sea US\$ 34,285.71; o si la evasión se refiere a impuestos que se declaran mensualmente y su cuantía es menor a 100,000 colones, es decir 11,428.57, la acción deja de ser delito y se convierte en una infracción tributaria sancionada con multa tal como queda dicho. Esta disposición tributaria coincide con planteamientos doctrinarios para los cuales en los delitos fiscales, un perjuicio menor a la cuantía fijada en el tipo penal para la configuración del delito, siempre será constitutiva de infracción administrativa. Al respecto vid. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 23.

Este tipo agravado de evasión de impuestos, cuyo único fundamento es la cuantía de lo evadido, coincide con uno de los criterios de los tipos agravados contemplados en la Ordenanza Tributaria Alemana, el Código penal español y en la Ley Penal Tributaria de Argentina.

En el primer caso, el § 370, numeral (3), que sanciona con privación de libertad de seis meses a diez años, lo que denomina casos de especial gravedad, y a continuación dispone que, por regla general, habrá un caso de especial gravedad cuando el autor: “1º en su exclusivo interés y en gran cuantía reduzca impuestos u obtenga ventajas tributarias ilegítimas”.⁵⁸⁵

En lo que toca al Código penal español, el art. 305-bis, sección 1, letra a), regula como uno de los criterios del tipo agravado, que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros; por su parte la Ley Penal Tributaria de Argentina en el art. 2 letra a), configura una de las modalidades de evasión agravada: “Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (...)”.

Hasta ahí las coincidencias con la legislación salvadoreña, porque tanto en la Ordenanza Tributaria Alemana, en el Código penal español como en la Ley Penal Tributaria de Argentina, las figuras agravadas no se fundamentan exclusivamente en la cuantía, sino que establecen otros criterios.

La Ordenanza Tributaria Alemana, además del caso anterior, considera también como casos de especial gravedad, cuando el autor:

(...) 2º abuse de sus facultades o de su posición como funcionario;

⁵⁸⁵ Ordenanza Tributaria Alemana, § 370, numeral 3, ordinal 1º.

3° se beneficie de la cooperación de un funcionario que abuse de sus facultades o de su posición; o

4° utilizando falsos justificantes reiteradamente deduzca impuestos u obtenga ventajas tributarias ilegítimas.

En lo que corresponde al Código penal español, esos otros criterios o fundamentos del tipo penal agravado, además de la cuantía de lo evadido, son:

(...) b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Por su parte, la Ley Penal Tributaria de Argentina agrega como modalidades del tipo agravado de la evasión tributaria:

(...) b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Puede concluirse entonces que, en la legislación comparada, al menos de los tres países tomados como referentes para este trabajo, los tipos penales agravados de la evasión de impuestos se fundamentan en varios criterios, uno de ellos es el de la cuantía de lo evadido, respecto del cual se establece un rango mínimo y máximo de la cuantía del tipo básico y cuando la evasión supera el máximo de la cuantía prevista para ese tipo básico se convierte en un tipo agravado. Igual sucede en el caso de El Salvador con la diferencia de que en este país ese es el único y exclusivo criterio de agravamiento.

Por el contrario, en la Ordenanza Tributaria Alemana, el CP español y la Ley Penal Tributaria de Argentina, además del fundamento de la cuantía evadida, el tipo penal agravado encuentra sustento en otros criterios, como son ciertas cualidades especiales y comportamientos del autor, por ejemplo el abuso de atribuciones o facultades cuando se trata de un funcionario, así como la utilización de documentos falsos, terceras personas, negocios o paraísos fiscales que dificulten u oculten datos tributarios relevantes, por lo que los respectivos legisladores encuentran un mayor desvalor del acto en estos casos y, por consiguiente, lo convierten en un tipo agravado.

Con base en esa legislación comparada, puede afirmarse que en el CP salvadoreño existen vacíos por no contar con tipos penales agravados del delito de evasión de impuestos, que van más allá de una cuantía determinada, sino que establecen un mayor desvalor de acción por determinadas condiciones o comportamientos del autor que dificultan más el cumplimiento de las funciones tributarias y repercuten en una baja

recaudación fiscal, por lo que, de *lege ferenda*, se vuelve necesario presentar algunas reformas para llenar tales vacíos.

1.5. Formas de acción

El inciso 1º, del art. 249-A, del CP salvadoreño, comienza diciendo: “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 (...)”.

Es evidente que dicha estructura típica abarca dos formas de acción: una forma omisiva y otra forma comisiva, o lo que es lo mismo, puede cometerse el delito por omisión o por acción. La primera consiste en “Omitir declarar hechos generadores; y la forma comisiva consiste en “declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes.”⁵⁸⁶

La doctrina es prácticamente unánime en exigir que ambas formas de acción sean con intención defraudatoria.⁵⁸⁷ Pero, en cuanto a cómo se manifiesta esa intención de defraudar, como se ha explicado supra, la doctrina se divide

⁵⁸⁶ Villegas, *Curso de finanzas*, 585, con respecto al tipo penal de Evasión simple previsto en el art. 1 de la Ley Penal Tributaria de Argentina, dice: “El delito se comete tanto por acción como por omisión. Lo primero sucede cuando se actúa en forma positiva, existiendo una norma que prohíbe realizar el acto. La omisión se configura cuando las normas, en vez de prohibir, mandan o imponen un comportamiento que no se cumple”.

⁵⁸⁷ Tiedemann dice: “El mero impago del impuesto (p.ej. de un impuesto de vencimiento determinado) ciertamente no basta para la punibilidad en ningún caso. A ello, tiene que agregarse un engaño por medio de un hacer o una omisión, contraria al deber, de una declaración (p. ej., de la comunicación previa en el impuesto sobre el volumen de ventas)”, Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 139, él mismo *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y especial*, 268-269. Vid también: Arroyo Zapatero, “Derecho penal económico y Constitución”, 7 quien afirma: “(...) un sector doctrinal exige en el delito fiscal, como plus al dolo, la necesidad de un específico ánimo defraudatorio”, aunque ahí mismo aclara que hay autores que están en contra de esta tesis como Morales Prats.

principalmente entre quienes consideran que debe expresarse mediante engaño, ocultación o simulación⁵⁸⁸, y quienes sostienen que la intención fraudulenta no requiere de la comisión de maniobras engañosas o de ocultación, sino que basta con el incumplimiento del deber extra penal, en este caso, no cumplir la obligación tributaria de pagar el tributo⁵⁸⁹, y que dicho incumplimiento cause un perjuicio a la Hacienda Pública.

Para una parte de la doctrina española, aunque este delito puede cometerse por “por acción u omisión”, como dice literalmente el tipo penal de defraudación tributaria regulado en el art. 305 CP español, se trata de un delito eminentemente omisivo, ya que en esencia el comportamiento lesivo consiste en dejar de pagar de manera total o parcial la cuota tributaria que por ley corresponde al obligado.⁵⁹⁰

Otra cosa es que dicho comportamiento admita la modalidad omisiva –no presentar la declaración dentro del término legal establecido- y también la modalidad activa –presentando la declaración con información alterada, incompleta o falsa-, aunque en ambos casos no basta con la falta de pago

⁵⁸⁸ Alcácer Guirao, “Fraude de ley y negocio simulado”, 373-374; en ese mismo sentido Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 25, basado en sentencias del Tribunal Supremo 801 de 2008 y 1046 de 27 de octubre de 2009, dice: “Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito”.

⁵⁸⁹ Entre los principales autores españoles que plantean esta tesis se menciona a Gimbernat, Bacigalupo, Pérez Royo y Gracia Martín, vid. Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico. Parte especial*, 623; él mismo, “El delito de defraudación tributaria”, 57; en la misma línea Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 14.

⁵⁹⁰ Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 23-24, quien para sustentar esta afirmación hace referencia a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla, Sección 3, de 16 de febrero de 2006, en la que se dijo que tanto en supuestos de omisión total, como de omisión parcial, lo relevante penalmente es la omisión.

sino que la conducta debe ser defraudatoria⁵⁹¹, que se constituye a través de una maniobra engañosa, según una parte de la doctrina, o simplemente mediante el incumplimiento de una obligación tributaria, conforme a la tesis de otro sector doctrinal.

La jurisprudencia española mayoritariamente exige para la forma omisiva, una voluntad defraudatoria, no basta únicamente con la no presentación de la declaración. Al respecto se afirma:

Tiene declarado esta Sala, como es exponente la Sentencia 1244/2003, de 3 de octubre, que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible.⁵⁹²

Con respecto a la forma omisiva consistente en la omisión de presentación de la declaración jurada o liquidación de impuestos, hay quienes consideran que se infringe el principio de proporcionalidad por el hecho de sancionar penalmente una conducta que no es más que el incumplimiento de una

⁵⁹¹ Id., quien adhiriéndose a la tesis del engaño, sostiene que esa intención o sea esa conducta defraudatoria equivale a ocultar o distorsionar información.

⁵⁹² STS 425/2012, de 19 de enero de 2012, p.17, ahí mismo la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo agrega: “Y en la Sentencia de esta Sala 801/2008, de 26 de noviembre, se expresa que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina”.

obligación jurídica secundaria, en el sentido de que la principal obligación es pagar el tributo.⁵⁹³

En un planteamiento similar, para Muñoz Conde, si bien el tipo penal de Fraude fiscal del art. 305.1 C.P. español, destaca expresamente que la conducta puede realizarse tanto por acción como por omisión, respecto de esta última tienen que concurrir dos condiciones: uno, la obligación legal de declarar o pagar el impuesto; y dos, manifestarse un acto concreto que pueda ser calificado de “fraude” como la no presentación de la declaración u omitir en ella datos tributariamente relevantes.⁵⁹⁴

En su forma activa para una amplia parte de la doctrina, por ser un delito de resultado admite tentativa⁵⁹⁵, aunque en esto la doctrina no es unánime. Se plantean casos como cuando en una inspección el contribuyente presenta un

⁵⁹³ Vicente Oscar Díaz, *La falsedad del hecho tributario*, 7, quien dice: “Empero aparece manifiesto que el ordenamiento penal bajo examen vulnera el principio de proporcionalidad al sancionar en algunos supuestos el incumplimiento de obligaciones secundarias en forma severa con relación a la obligación principal”.

⁵⁹⁴ Muñoz Conde, *Derecho penal*, 966. Quien agrega que además la omisión debe alcanzar la cuantía establecida en el tipo penal y que del contexto en que se realiza la conducta se pueda deducir la intención defraudatoria, por ser éste elemento esencial del tipo; en consecuencia este delito no se realiza por un simple olvido o por presentar datos incompletos o incorrectos debido a un desorden de la contabilidad. En la misma línea Martínez-Buján plantea que la conducta constitutiva de este delito, necesita de una condición previa como es la existencia de la llamada relación jurídico-tributaria, que en el caso de la evasión consiste en el nacimiento de la deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal, vid. Martínez-Buján-, *Derecho penal económico*, 622.

⁵⁹⁵ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 77, quienes afirman: “En la medida en que estamos ante un delito de resultado, son admisibles teóricamente las formas de tentativa, tanto acabada como inacabada”; también Martínez Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 643, afirma: “Al ser un delito de resultado, la tentativa será siempre conceptualmente posible. Cuestión distinta es que, a la vista de la específica dinámica comisiva, el tema revista perfiles diferentes según los casos y que, por supuesto, no sea tarea sencilla resolver el problema, de alcance general, de la delimitación entre preparación y ejecución”; en esa misma línea Bajo y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 81 exponen: “En este sentido, habrá de tenerse en cuenta que serán admisibles formas imperfectas de ejecución cuando, concurriendo el desvalor de la acción, no se produce el resultado por causas ajenas a la voluntad del autor, o cuando el resultado no es imputable objetivamente a la acción”.

comprobante falso del pago del impuesto, acción que no se concreta por que la administración tributaria descubre el fraude⁵⁹⁶. Pero es dudosa la tentativa porque en este caso el fraude y por tanto la evasión estaría consumada.

En Argentina, la doctrina mayoritaria se inclina a favor de la posible tentativa, entre ellos Catania, García Berro, Spolansky, Borinsky, López Biscayart, Galván Greenway, Turano, Fridenberg, García Vizcaíno, Nercellas.⁵⁹⁷ Por el contrario, entre los autores que rechazan la posibilidad de tentativa en este tipo penal, están Haddad, quien considera que el delito se consuma al presentar la declaración tributaria y realizar las ocultaciones o el engaño por el monto indicado por la ley, y por consiguiente, no puede existir tentativa de evasión.⁵⁹⁸

En la jurisprudencia de este país se ha admitido la tentativa de evasión en casos como “Bottinelli”, donde la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico la dio por configurada, aún durante un período fiscal en curso, por la celebración de contratos cuya finalidad consistiría en la

⁵⁹⁶ Alicia Messina, “La acción típica de la evasión tributaria”, http://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/acc_tribu.htm, consultado 22.03.2016, 11.

⁵⁹⁷ Roberto D. Lopetegui, “Tentativa de evasión fiscal: legislación, doctrina y jurisprudencia”, *Periódico económico tributario*, año XXII, no. 5358, 2014, 8, n.5-7 quien aclara que si bien la mayoría de autores argentinos admite la posibilidad de tentativa en el delito de evasión, lo hacen desde posiciones y argumentos jurídicos dogmáticos diferentes; para el caso, algunos tratadistas, como Alejandro Catania, admiten la tentativa al considerar a este delito como uno de omisión propia cuyas cuantías mínimas constituyen condiciones objetivas de punibilidad; para otros autores, como Diego García Berro, es un delito de resultado lesivo y consideran a las cuantías como elementos del tipo objetivo que, por ende, deben ser abarcados por el dolo. También en la línea de admitir la tentativa en este delito, Pablo N. Turano, “Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria”, en *Derecho Penal Económico*, Tomo II (Buenos Aires: Marcial Pons, 2010), 1659-1675, <https://es.scribd.com/document/219940461/Art-Turano-Las-etapas-en-la-ejecucion-del-delito-de-evasion-tributaria>, consultado el 1 de agosto de 2016, 19-21.

⁵⁹⁸ Haddad, *Ley penal tributaria*, 48-49, quien agrega que este mismo planteamiento resulta aplicable a todos lo demás delitos tributarios que requieren para su ejecución el ardid o engaño, “toda vez que los actos preparatorios que configuran la tentativa no resultan punibles ante un delito de resultado, con una condición objetiva de punibilidad establecida en un perjuicio cuantificado en dinero”.

ocultación del verdadero perceptor de la ganancia imponible; asimismo en algunos casos se considera como tentativa la rectificación de una declaración jurada engañosa, aunque en otros casos se le considera un desistimiento voluntario; también ciertos fallos de la Sala II de la Cámara de Casación Penal de Argentina, han admitido como comienzo de ejecución a los actos estrictamente contables.⁵⁹⁹

1.6 Objeto material

En la doctrina y el derecho comparado (Alemania, España y Argentina) el objeto material de protección son los ingresos tributarios; es decir, aquellos provenientes de la recaudación de impuestos, tasas y contribuciones especiales, excluyéndose a otros ingresos del erario público que no sean tributos, como los ingresos por empréstitos, rendimientos por depósitos bancarios, donaciones, ingresos por el cobro de servicios o tarifas de servicios públicos etc.⁶⁰⁰

⁵⁹⁹ Lopetegui, “Tentativa de evasión fiscal”, 9. Ahí mismo explica que en el caso Bottinelli, el juez Javier López Biscayart, en sentencia del 12 de noviembre de 2012, Juzgado Penal Tributario no.1, afirmó: “Teniendo en cuenta que el ejercicio 2012 se encuentra en curso y que el contribuyente no ha realizado acto alguno tendiente a ocultar los ingresos derivados de su calidad de cesionario de los derechos económicos emergentes de su pase del Club Deportivo Unión San Felipe a River Plate, no se advierten motivos para hipotizar, siquiera provisionalmente, la tentativa de comisión del delito de evasión del pago del impuesto a las ganancias al que se encontrará obligado Jonathan Bottinelli por el período 2012”. Sentencia que fue apelada por la administración tributaria argentina, AFIP, como querellante, y fue revocada mediante sentencia del 8 de marzo de 2013, por el voto mayoritario de la sala “B” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (CNAPE), sosteniendo: “el proceder de Bottinelli habría tenido como fin disimular su condición de responsable de la obligación tributaria y, por ende, constituiría, en principio, engaño conforme lo requiere el tipo penal de evasión tributaria. Ello autoriza, en consecuencia, a considerar que se habría dado inicio a la ejecución de ese delito, y, por ende, a sostener la posible comisión en grado de tentativa”.

⁶⁰⁰ García Navarro, 14; Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 271, n. 26, al respecto dice: “Es evidente que el patrimonio del Erario Público, está compuesto por

En una posición diferente, Gracia Martín sostiene que el objeto material es el crédito tributario⁶⁰¹ o “la concreta y singular obligación tributaria, a la que también podemos designar terminológicamente como «pretensión tributaria»”.⁶⁰²

En el caso del delito de evasión de impuestos, art. 249-A CP de El Salvador, por ser un tipo limitado a tres impuestos: impuesto sobre la renta, IVA y la categoría de “impuestos que se declaran mensualmente”, su objeto material se circunscribe a los ingresos del erario público provenientes de esas tres clases de impuestos; no abarca otros impuestos como los que se cobran en un solo acto por cada hecho generador; tampoco los ingresos provenientes de otros tributos como tasas y contribuciones especiales⁶⁰³, ni mucho menos el resto de ingresos que no sean de carácter tributario.⁶⁰⁴

elementos patrimoniales que en modo alguno pueden ser objeto de la defraudación tributaria, como, por ejemplo, el producto de operaciones de la deuda pública”.

⁶⁰¹ Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 77, quien, en ocasión de analizar el bien jurídico protegido del delito contable, explica: “Los tributos, por tanto, no son elementos patrimoniales, sino «institutos jurídicos» que generan «derechos patrimoniales», en este caso, derechos de crédito. Creo por tanto que el bien jurídico protegido debe ser el mismo instituto jurídico, mientras que el crédito tributario únicamente puede ser objeto material del delito”.

⁶⁰² Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 277-280, quien ahí mismo sostiene que la interpretación que la doctrina dominante realiza sobre el bien jurídico protegido, resulta de lo que él llama un simplismo con el que se le trata y determina y a que no se ha preocupado en absoluto –al menos para el tiempo en que elaboró este artículo– en establecer el concreto objeto material del delito.

⁶⁰³ El Código tributario de El Salvador establece las definiciones de Tributo: art. 11; Clases de tributo: art.12; Impuesto: art. 13; Tasa: art. 14 y Contribución especial: art. 15, vid Código tributario de El Salvador, actualizado al 16 de noviembre de 2016: www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/...legislativos/codigo-tributario.

⁶⁰⁴ De conformidad con el art. 223 de la Constitución de la República, la Hacienda Pública, como patrimonio estatal, está conformada no sólo por ingresos provenientes de impuestos, sino por sus fondos y valores líquidos; sus créditos activos; sus bienes muebles y raíces; los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

1.7 Resultado

Para la mayoría de la doctrina, este es un delito de daño o de lesión, requiere de un resultado consistente en un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública⁶⁰⁵, cuya consumación, en la forma omisiva, unánimemente la doctrina acepta que ocurre cuando vence el plazo del pago voluntario sin que el obligado presente la declaración o autoliquidación⁶⁰⁶, mientras que en la forma comisiva para algunos autores la consumación ocurre al momento de presentar la declaración⁶⁰⁷, para algunos en el último día del plazo para

⁶⁰⁵ Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 81, exponen que el resultado del delito fiscal es un perjuicio a la Hacienda Pública, siempre que la cuota defraudada alcance la cuantía legalmente establecida en el tipo penal para configurar la defraudación. Ahí mismo estos autores aclaran que el injusto de este delito tiene fundamento no sólo en el desvalor de resultado, el perjuicio patrimonial, sino que requiere de un desvalor de la acción; Colina Ramírez, *La defraudación tributaria*, 291, igualmente entiende a este delito como uno de lesión que requiere de un perjuicio a la Hacienda Pública, y en la misma línea aclara que dicha lesión no alcanza a fundamentar a este delito, puesto que el bien jurídico no se limita a tutelar las cuantías de la deuda tributaria no pagada, por lo que, siguiendo a Pedro Rodríguez López, *Delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social* (Barcelona: Bosch, 2008), 133, afirma: “Bajo tal planteamiento podemos señalar que la defraudación tributaria no se configura únicamente por la producción del resultado material, sino que además es necesario que el sujeto infrinja su deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento del gasto público”.

⁶⁰⁶ Al respecto vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 642; Merino Jara y Serrano González de Murillo, cit. por Cordero González, “El delito fiscal”, 82, quienes afirman “si se hubiera omitido la declaración, la consumación se adelanta, al fin del plazo para declarar, momento en el que el obligado pierde la posibilidad de actuar en el sentido esperado por el ordenamiento jurídico”; en esa misma línea Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 41.

⁶⁰⁷ Cf. Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 63; Colina Ramírez *La Defraudación tributaria*, 300; Gracia Martín *Las infracciones de deberes contables*, 110; en esa misma línea, Muñoz Conde sostiene que el resultado se consume desde el momento en que se elude el pago de tributos, vid. Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 966; también Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 41-42. Esta tesis tiene como consecuencia que una vez presentada la declaración, ésta no puede ser corregida ni de oficio ni voluntariamente por el sujeto activo; es decir, no puede haber desistimiento voluntario.

presentar esa declaración⁶⁰⁸ y para otros en el momento de la liquidación definitiva o temporal.⁶⁰⁹

En todo caso, sea bajo la modalidad de acción o de omisión, debe producirse una reducción de impuestos⁶¹⁰; en términos similares se plantea que el resultado es la evasión del pago íntegro de los impuestos que por ley corresponden⁶¹¹, o la “falta de pago del importe correspondiente al tributo adeudado y exigible”.⁶¹²

En esa misma línea, Vezzano y Rissi afirman, con respecto al art. 1º de la Ley Penal Tributaria de Argentina: “(...) el delito tipificado por él es de resultado, por cuanto se exige para su consumación, que el fisco efectúe un desprendimiento patrimonial a favor del autor, en virtud del error que pesa sobre él a consecuencia del accionar fraudulento de aquél.”⁶¹³

En una posición contraria, otros autores exponen que el daño no es de carácter patrimonial, sino que radica en el error en el que se hace incurrir al Fisco, mediante conductas fraudulentas o maniobras engañosas que

⁶⁰⁸ Cf. Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 63; Colina Ramírez, *Defraudación tributaria* 301.

⁶⁰⁹ Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 147; Bajo Fernández, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 53, quien ahí mismo agrega: “La necesidad de la concurrencia de la liquidación definitiva (artículo 120.2 LGT) para la consumación del delito fiscal es evidente si tenemos en cuenta que sólo de este modo es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria y, por tanto, el montante de la defraudación”.

⁶¹⁰ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 137, quien agrega: “Por eso la defraudación tributaria es formalmente un *delito de resultado*”.

⁶¹¹ Díaz, *La falsedad del hecho tributario*, 41, 47: él mismo, “Penalidad bajo la ley criminal tributaria en la República Argentina”, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 97.

⁶¹² Carlos Alberto Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional No. 24769* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni), 250, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 97 y 98

⁶¹³ Vezzano y Rissi, “Algunos comentarios sobre la Ley Penal Tributaria”, 275, quienes ahí mismo agregan: “Dicho momento, que implicará la producción del perjuicio patrimonial para el fisco, es el que determina la consumación de este delito; en consecuencia se trata de un tipo que admite tentativa”.

constituyan ardid o engaño, lo cual no requiere de una reducción o desapoderamiento del patrimonio estatal.⁶¹⁴

La jurisprudencia española igualmente sigue la tesis mayoritaria de la doctrina que define al delito de defraudación tributaria como uno de resultado lesivo, cuya expresión es un daño al patrimonio fiscal, por la cuantía establecida en el tipo penal; al respecto se ha dicho que el resultado de este delito consiste en:

Un resultado determinado lesivo para el fisco que ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad, o como consideran otros autores de procebilidad [sic], exigiendo el legislador que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, supere la cifra de 120.000 EUROS, pues si la cuota defraudada no alcanza ese montante, la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolverse en un expediente sancionador incoado por la Administración de Tributos(...).⁶¹⁵

No obstante, para una parte de la doctrina el tipo penal de defraudación tributaria tipificado en el art. 305 CP español, es un delito de peligro concreto, que se configura desde el momento en que el contribuyente u obligado

⁶¹⁴ Así, Villegas, *Curso de finanzas*, 585, afirma: "(...) la evasión se logra mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual, para ser punible esta figura debe estar acompañada del fraude, que se configura cuando el resultado se logra utilizando las conductas que la norma describe (...) Lo que se quiere, mediante el astuto despliegue de maniobras ardidosas o engañosas, es que le fisco no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. El perjuicio se consume sin que el Fisco intervenga y, si interviene, se lo engaña. No hay relación causal entre el error y un desapoderamiento de algo que integra el patrimonio fiscal".

⁶¹⁵ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.9-10; en la misma línea se ha dicho: "Es un delito de resultado, consistente en la producción de un perjuicio económico superior a la cuantía establecida en el tipo", SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.10.

tributario presenta ante la administración tributaria una declaración impositiva incorrecta o desde que incurre en la omisión de la misma, sin importar cuál ha sido el plan o intención del autor.⁶¹⁶

Lo que se deja de pagar debe alcanzar la cuantía legalmente establecida para cada tipo de impuesto y en el respectivo período fiscal. No se pueden sumar las cuantías de uno y otro tributo ni de períodos fiscales diferentes. Esto último en razón del principio de *imposición temporal*, según el cual el tributo es exigible o pagadero y se determina con relación a determinado período, por lo que, entre otras cosas, no puede ser compensado con tributos de otros períodos.⁶¹⁷

Con relación a la defraudación tributaria, regulada en el art. 305 del CP de España, se dice que, este principio en la práctica tiene varios efectos en los impuestos más relevantes, que son:

- (i) en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades la cuantía defraudada es la que resulta de la autoliquidación anual, y el delito se consuma cuando concluye el plazo para la presentación voluntaria de la autoliquidación; (ii) en el IVA la cuantía defraudada es la que resulta de las declaraciones presentadas a lo largo del año natural (ya sea trimestral o mensualmente), y el delito se consuma

⁶¹⁶ En ese sentido, Gracia Martín dice: "(...)la presentación de una declaración objetivamente incorrecta –o su omisión– es el acto que *par excellence* pone en concreto peligro el bien jurídico protegido, con independencia ya de la intención o de la actitud subjetiva del autor", aunque reconoce que acto seguido a dicha presentación, "el pago de la deuda autoliquidada conforme a los datos incorrectos de la declaración supone ya, según la opinión dominante, la lesión del bien jurídico", es decir, reconoce que la doctrina mayoritariamente define a este delito como uno de resultado lesivo que se expresa en omitir el pago o realizar fraudulentamente un pago menor a la cuantía de la deuda tributaria, vid. Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 231-232.

⁶¹⁷ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 135. Como se explicará adelante, la doctrina y la jurisprudencia española denomina a este principio como *principio de estanqueidad impositiva*.

cuando concluye el plazo para la presentación de la declaración-resumen anual, el 30 de enero del ejercicio siguiente; (iii) en ambos casos, cada ejercicio e impuesto en que se supere la cuantía defraudada de 120.000 euros dará lugar a un delito independiente, sin que sea posible la continuidad delictiva.⁶¹⁸

La excepción a esa regla, según el art. 305, no. 2, letra a) parte 2ª, del CP español, ocurre en los casos de que la defraudación sea cometida “en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva”, en cuyo caso “el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cuantía establecida en el tipo penal”⁶¹⁹, es decir, sin necesidad de esperar a que termine el período tributario respectivo.

⁶¹⁸ Jaime Alonso Gallo, “El delito fiscal”, 23, n. 34; una posición similar sostiene Muñoz Conde, para quien en el caso de que la evasión en dos impuestos diferentes de un mismo período, supere la cuantía exigida por el tipo penal, se produciría un concurso de delitos, vid. Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 967; en la misma línea Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 37-38.

⁶¹⁹ Se dice que esta disposición se introdujo a finales de 2012 en el Código penal español, mediante la Ley Orgánica 7/2012, con el objetivo de “aplicarse a las tramas de IVA”, lo que se explica en el preámbulo de la referida ley, y tiene su origen en la Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, de la Fiscalía General del Estado, sobre la actuación de la misma en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del IVA, en la que luego de señalar que la tipificación del delito obliga a esperar a que finalice el plazo para la presentación de la última declaración del período impositivo correspondiente, la Fiscalía expuso las razones por las que dicha disposición es un obstáculo para la efectividad de la persecución de estos delitos, así: “Como consecuencia de ello, y sin perjuicio de las actuaciones que lleve a cabo la Administración Tributaria, en la mayor parte de las defraudaciones punibles del IVA la persecución penal se verá demorada al menos hasta el último día del mes de enero del año siguiente a aquél en el que los comportamientos delictivos fueron realizados, ya que hasta la fecha anterior sería posible, eventualmente, el abono del tributo. Estas características son aprovechadas por quienes organizan las defraudaciones, haciendo que las sociedades que componen los entramados propios de estos delitos se mantengan activas durante períodos de tiempo cortos, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser descubiertas, dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil, se hacen ilocalizables y son sustituidas por nuevas entidades que ocupan su lugar en el esquema de la defraudación”. Vid. Gallo, “El delito fiscal”, 23.

En la doctrina y jurisprudencia española, dicho principio es conocido como “principio de estanqueidad impositiva”, según el cual “Para perfeccionarse la conducta típica del artículo 305 del Código penal, no pueden sumarse distintas figuras impositivas, ni distintos períodos fiscales. Cada ejercicio impositivo y cada figura impositiva son ‘estancos’.”⁶²⁰ En la doctrina alemana existe el “principio de *imposición temporal*”, el cual se aplica a la minoración de impuestos y se refiere únicamente a la imposibilidad de compensar montos de impuestos de un período tributario con los de otro período.⁶²¹

Uno de los efectos del principio de estanqueidad, como es la imposibilidad de acumular las deudas tributarias de diversos impuestos de un mismo período, o la deuda de diversos períodos de un mismo impuesto, se ha visto reforzada por sentencias del Tribunal Constitucional español que, al respecto ha sostenido:

En definitiva, si partimos de que el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes, es lógico que el legislador excluya de forma indirecta la consideración conjunta de los diversos

⁶²⁰ Vid. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 37-38, para quien una de las consecuencias de este principio es que si una misma persona, en un mismo período fiscal, sobrepasa la cuantía del tipo penal de defraudación fiscal en diversos impuestos, deberá responder penalmente por la comisión de varios delitos. En el mismo sentido, aunque sin usar el concepto de estanqueidad, Muñoz Conde afirma que las defraudaciones que no alcancen la cuantía establecida en el tipo, no pueden ser delito, ni tampoco lo será si al acumular varios períodos de un mismo impuesto se llegará a esa cuantía, ni tampoco si suma la defraudación de varios impuestos autónomos, cf. Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 967; en la misma línea, vid. Martínez Buján-Pérez, *Derecho Penal Económico*, 635 y 647, para quien lo dispuesto en el apartado 2 del art. 305 del CP español, hace imposible la aplicación del delito continuado, salvo la matización que al respecto se hace con los delitos de declaración periódica, que se acumulan pero en no más de un año.

⁶²¹ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 135, quien lo explica así: “Para el cálculo de la reducción de impuestos es relevante además el principio de *imposición temporal* (...). Como el impuesto es pagadero y/o se determina respecto a determinados períodos, existe una prohibición de compensarlo con tributos de otros períodos”.

delitos fiscales, si cada ejercicio tributario puede estar sometido en su reglamentación a condicionamientos en alguna medida dispares, lo que le privaría de la homogeneidad del dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal.⁶²²

En lo que respecta a la cuantía establecida en el tipo como requisito para la configuración del delito, para la mayoría de la doctrina española es una condición objetiva de punibilidad⁶²³, por lo tanto no es abarcada por el dolo.⁶²⁴ No obstante, algunos autores plantean que si bien existe un amplio

⁶²² STC 952/2006, de 6 de octubre, cit. por SAP Madrid 108/2015, de 23 de febrero, p.31.

⁶²³ En el entendido que “son circunstancias que están en inmediata conexión con el tipo, pero que no figuran en el injusto ni en la culpabilidad”, según Jescheck, *Tratado de Derecho penal. Parte General* (Granada: Comares, 2002), cit. por Díaz, *Ilícitos tributarios*, 125; para Muñoz Conde y García Arán, *Derecho Penal. Parte General*, 204-205, existen óbices procesales que impiden que un hecho típico, antijurídico y culpable, pueda ser castigado; por ejemplo: la prescripción. Estos elementos se denominan requisitos de penalidad o punibilidad o condiciones objetivas de penalidad o perseguibilidad, que condicionan la pena y por tanto son requisitos de la misma. Configuran un elemento autónomo de la Teoría del Delito: la punibilidad o penalidad; para Rosario De Vicente Martínez, “Delito fiscal y principio de legalidad”, 882, la cuantía en el delito fiscal o defraudación al Fisco, no es un elemento del tipo, sino una condición objetiva de punibilidad; aunque en la doctrina española a inicios de los noventa habían opiniones divididas y expresos pronunciamientos como el de Marino Barbero Santos, de que la solución más adecuada a un Derecho penal de mínima intervención, es considerar ese límite cuantitativo como un elemento del tipo objetivo y por lo tanto exigible en el dolo. Asimismo se dice que también para la jurisprudencia española mayoritaria, la cuantía no es un elemento del tipo objetivo sino una condición objetiva de punibilidad, al respecto vid. Edmundo Bal Francés, “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007), 191. No obstante, anteriormente la mayoría de la jurisprudencia y un importante sector de la doctrina española, concebían a la cuantía como un elemento del tipo, al respecto vid. Berdugo y Ferré Olivé. “Estimación indirecta y delito fiscal”, 796. Es más, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 633, sigue afirmando que la opinión doctrinal mayoritaria y una parte de la jurisprudencia considera a este límite cuantitativo como una característica del resultado típico que debe ser abarcado por el dolo – eventual– del autor; en otras palabras, para este autor, la cuantía es concebida como un elemento del tipo objetivo. También la considera como tal Gallo, “El delito fiscal”, 24.

⁶²⁴ Vid. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte Especial*, 967; en la misma línea Bal Francés, “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada”, 191; se dice que a partir de la reforma que fue introducida al art. 305, no.2, letra a), del Código penal español, que permite la persecución del delito desde el momento en

sector de la doctrina que sostiene esta tesis, no es la mayoría⁶²⁵; otros expositores la consideran parte del tipo subjetivo puesto que exigen que el dolo comprenda no sólo el conocimiento de los deberes tributarios defraudados, sino la conciencia del monto defraudado, aunque no exactamente la cifra establecida en la ley.⁶²⁶

Gracia Martín, basado en que la gravedad de la afectación al bien jurídico y por ende la dimensión de lo injusto tiene correspondencia con el monto de la defraudación, sostiene que la cuantía no es una condición objetiva de punibilidad, sino una característica del resultado típico, es decir, es parte de uno de los elementos del tipo objetivo.⁶²⁷

que se alcance la cuantía que el tipo establece para la defraudación, sin esperar a la finalización del período tributario, en los casos que el fraude se realice “en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva”, se vino a reforzar aún más la tesis de que esta cuantía es una condición objetiva de punibilidad y no un elemento del tipo objetivo, porque si fuese esto último, el legislador no podría autorizar esa excepción de persecución penal antes de que concluya el período tributario, lo que sí se puede hacer si dicho monto se entiende como condición objetiva de punibilidad”, cf. F. Bertrán Girón, “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal: principales novedades”, *Carta Tributaria-Monografías* 20 (2012), cit. por Gallo, “El delito fiscal”, 24, quien ahí mismo considera que la posición del citado autor no es correcta porque “las condiciones objetivas de punibilidad, si afectan a la existencia misma de responsabilidad y no a la aplicación de un subtipo agravado, deben impedir la iniciación del procedimiento, por lo que el argumento no es válido”, y por el contrario sostiene que esa disposición viene a confirmar que la cuantía es el resultado de la acción típica y, por ende, un elemento del tipo objetivo porque “por eso la regularización en las condiciones del artículo 305.4 CP, con el completo reconocimiento y pago de la deuda que hace desaparecer tanto el desvalor de acción como el desvalor de resultado, excluye la antijuridicidad del hecho”.

⁶²⁵ Vid. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 130 y 131.

⁶²⁶ Entre quienes consideran a la cuantía como un elemento del tipo objetivo que debe ser abarcada por el dolo, en España: Marino Barbero Santos, Martínez Pérez, Rodríguez Mourullo, De la Peña Velasco, al respecto vid. De Vicente Martínez, “Delito fiscal y principio de legalidad”, 877; a éstos se agregan: Ayala, Gracia Martín, Boix, Martínez-Buján Pérez, Morales Prats, Suárez González y Miguel Bajo Fernández, vid. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 131; en Argentina: García Berro, y Vicente O. Díaz, vid. Díaz, 3 y 126. Este último autor, siguiendo a García Berro, afirma: “(...) los límites monetarios que contienen los diversos artículos de la ley penal tributaria no son condiciones objetivas de punibilidad sino el grado de injusto necesario para declarar criminalizado el hecho”.

⁶²⁷ Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 284. Consecuentemente, según este planteamiento, para este autor la cuantía debe ser abarcada por el dolo.

Otro autor que considera a la cuantía como un elemento del tipo, es Gallo, quien en contra del criterio que concibe a la cuantía como condición objetiva de punibilidad, considera que ésta para que no quede abarcada por el dolo del autor debe reunir dos requisitos esenciales: a) ser puramente objetiva; y b) estar desvinculada de la conducta típica; condiciones que no concurren en la cuantía de la defraudación tributaria, ya que la misma tiene una evidente vinculación con la acción típica.⁶²⁸

Las consecuencias de aceptar una u otra teoría se expresan en el error. Para quienes la cuantía es un elemento del tipo objetivo, el error invencible sobre ella excluiría el dolo por falta de conocimiento por parte del autor de dicho elemento. Se estaría ante un caso atípico e impune. Si el error fuese vencible, la conducta se vuelve imprudente, pero como el delito fiscal no admite la modalidad culposa, también quedaría impune. Al contrario, si la cuantía se valora como una condición objetiva de punibilidad, no abarcable por el dolo, el error resultaría irrelevante.⁶²⁹

⁶²⁸ Cf. Gallo, “El delito fiscal”, 25, por tal motivo este autor ahí mismo considera que “en aplicación del principio de culpabilidad, hay que estimar que la cuantía defraudada tiene necesariamente que estar abarcada por el dolo, aunque sea solo a título de dolo eventual”, y como argumento propio plantea que si la cuantía mayor a 120,00 euros, establecida en el tipo penal español del delito de Defraudación tributaria, se considera una condición objetiva de punibilidad, toda otra defraudación por debajo de ese monto, por ínfima que fuera, sería un delito que no se sanciona exclusivamente por razones de político criminal, conclusión que considera absurda.

⁶²⁹ Cf. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 131; en similares términos, Berdugo y Ferré, “Estimación indirecta y delito fiscal”, 796, dicen: “(...) se entiende que la cantidad es elemento del tipo, la consecuencia es que forma parte de la descripción concreta de aquello que quiere ser prohibido y que por tanto debe ser captado por el dolo del sujeto. En caso de que se optara por la segunda vía, esto es, que se caracterizara como condición objetiva de punibilidad, la realización del tipo subjetivo no estaría supeditada a que el sujeto conociera la cantidad concreta defraudada si no solamente a conocer y querer el hecho de la defraudación”; en el mismo sentido para Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 31, las condiciones objetivas de punibilidad son exigencias excepcionales que el legislador establece como requisito para que un hecho típico, antijurídico y culpable, es decir, un delito, pueda ser sancionado. El error sobre la existencia de esas condiciones es intrascendente porque no están incluidas en el dolo o en la culpa. Si la condición no concurre el hecho no es punible; y si la condición se presenta, aunque el autor la ignore, el hecho debe ser penado.

En la legislación y la doctrina alemana no se plantea este problema porque no existe la cuantía como criterio diferenciador entre el delito tributario y la infracción tributaria administrativa, sino que la diferencia estriba en la concurrencia o ausencia de dolo en la conducta del autor; es decir, si es dolosa se configura el delito; si es imprudente, se tipifica como infracción tributaria administrativa.⁶³⁰

La cuantía de lo defraudado, según la doctrina alemana, debe ser calculada por el juez de lo penal, de conformidad a los principios generales, es decir, a diferencia de las autoridades tributarias, no puede estimarla, pero sí puede basar su cálculo en la estimación realizada previamente por la administración tributaria.⁶³¹

Para la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia argentina, dicha cuantía también es considerada una condición objetiva de punibilidad, explicada de esta manera “la consecuencia del delito es la punibilidad, pero, en supuestos excepcionales, aun habiéndose cometido una acción, típica, antijurídica y culpable, la coacción penal no se hace efectiva porque hacen falta además otras condiciones, esto es, las llamadas condiciones objetivas de punibilidad”.⁶³²

⁶³⁰ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 135, él mismo, *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, 266. En el mismo sentido Cordero González, “El delito fiscal”, 73, 84, 91,92 y 93.

⁶³¹ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 137, quien ahí mismo agrega: “Formulado de un modo más exacto, una estimación es admisible sólo en el marco de las reglas del Derecho procesal penal. En la práctica, los tribunales penales toman frecuentemente como base la estimación de las autoridades financieras y efectúan una reducción de seguridad. En todo caso, una estimación de los funcionarios financieros puede ser asumida después en el procedimiento penal cuando el inculpado reconoce como correcta la estimación en el marco de una confesión”.

⁶³² Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 99-100; quien ahí mismo afirma “Como ya lo expusimos en otras oportunidades tanto los autores como la jurisprudencia llaman a estos montos “condiciones objetivas de punibilidad.” En el mismo sentido, Villegas, *Curso de finanzas*, 586, denomina a esta cuantía como una condición objetiva de punibilidad,

Asimismo, en la doctrina argentina se acepta que cualquier error acerca de la existencia de esta cuantía, se vuelve irrelevante porque en la estructura del tipo no se establece que debe ser abarcada por el dolo. Si la condición no se presenta no puede haber pena, pero si la condición existe el hecho será punible aunque el autor ignore el monto de lo defraudado.⁶³³

Por su parte, la jurisprudencia argentina también considera que el monto o cuantía mínima exigida por el tipo penal para la configuración del delito, es una condición objetiva de punibilidad y no un elemento del tipo objetivo, con la consecuencia de que si dicha cuantía se aumenta en virtud de una nueva ley o de reformas al tipo penal existente, aquellos casos procesados penalmente por el monto anterior, si no alcanzan la nueva cuantía mínima, deben ser descriminalizados por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.⁶³⁴

aclarando que sólo es punible como evasión, aquella que supere el monto establecido en el tipo penal. En sentido contrario, es decir, a favor de definir a la cuantía como elemento del tipo objetivo, vid. Díaz, *Ilícitos tributarios*, 126, quien ahí mismo dice seguir al juez Diego García Berro, *Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Universidad Católica de Argentina*, 2004, y éste a su vez sigue la tesis de Arroyo Zapatero, en el sentido de que si bien la cuantía, al ser un elemento del tipo objetivo debe ser abarcada por el dolo del autor, éste no tiene que conocer el monto preciso de la cuantía establecida en el tipo penal.

⁶³³ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 99-100, quien amplía este criterio al decir: “El uso de esta expresión tiene importancia pues para aquellos que no solamente usan el término sino que también están convencidos de que así debe ser, un error del obligado en cuanto al monto, será irrelevante, porque no consideran ese dato como una condición que deba saber y conocer el autor. Sino como una condición para penar”.

⁶³⁴ Sentencia de Cámara Federal de Casación Penal, causa 13.332, de 18 de abril de 2012, p. 10, en la que se dijo: “En consecuencia, en virtud de la reforma introducida por la Ley 26.735, la conducta que reprochada –presunta evasión tributaria por un total de \$ 325.194,35– ya no encuentra adecuación típica en el tipo penal previsto en el art. 1 de la Ley 24.769, que elevó a cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) el monto dinerario establecido como condición objetiva de punibilidad. Por ende, toda vez que esa medida desincriminatoria ha sido dictada ya respecto del nombrado en el decisorio puesto en crisis, corresponde su confirmación, rechazándose en consecuencia el recurso (...)”. En similares términos Sentencia de Cámara Federal de Casación Penal, causa 12.854, de 04 de abril de 2012, p.11 y 12, en la que dicho tribunal se pronuncia a favor de la aplicación retroactiva de la ley más favorable, así: “De tal modo, en el caso sub examine deviene insoslayable la aplicación retroactiva de la ley más benigna (en el caso, la ley 24.769 según los montos establecidos mediante la reforma de la ley 26.735) tal como lo dispone el art. 2 del C.P., art. 9 de la

En el caso de El Salvador, en virtud del principio de prejudicialidad, la cuantía definitiva de lo defraudado también debe ser calculada por el juez de lo penal e igualmente se basará en la estimación realizada por la administración tributaria. Si el monto de lo defraudado que el juez determine es menor que las cuantías establecidas para la tipificación de los delitos, deberá sobreseerse al imputado pero el juez certificará lo ocurrido a la administración tributaria para que ésta exija el pago de la deuda tributaria ya que la responsabilidad tributaria sustantiva no se extingue por el sobreseimiento penal motivado por esta circunstancia.⁶³⁵

Tomando posición acerca de la naturaleza de la cuantía en el tipo penal de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A, del Código penal de El Salvador, puede afirmarse, siguiendo a la doctrina y jurisprudencia española y argentina mayoritarias, a la que se ha hecho referencia en este apartado, que dicha cuantía es una condición objetiva de punibilidad que no tiene que ser abarcada por el dolo; consecuentemente, cualquier error en dicha cuantía, es irrelevante.

Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”; también en esta línea: Sentencia de Cámara Federal de Casación Penal, causa 15.971, de 28 de septiembre de 2012, p.12-15; Sentencia de Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, causa AR/JUR/1818/2012, de 13 de marzo de 2012.

⁶³⁵ El Código penal de El Salvador, art. 251-A, incisos 2 y 3, dispone:

“En los demás casos, cuando la administración tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al Fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República. Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización.

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

Por otra parte, en cuanto a la cuantía de la evasión tipificada en el art. 249-A CP, se destaca el hecho de que no se tipifica la misma cuantía para cada uno de los impuestos en el tipo penal básico, sino distintas cuantías en función de la clase de impuesto y del período tributario. Así, la cuantía del tipo básico de evasión de impuesto sobre la renta es de 300,000 a 500,000 colones por período tributario que es de un año; misma regla que se aplica al IVA. En los impuestos que se declaran mensualmente la cuantía del tipo básico es de 100,000 a 300,000 colones mensuales.

En los tipos penales agravados, también se imponen diferentes cuantías según el tipo de impuesto y período fiscal. Así, en el impuesto sobre la renta el delito se agrava si la cuantía es mayor a 500,000 colones en un mismo período anual, aplicable también al IVA; en los impuestos que se declaran mensualmente el delito es agravado si la cuantía es superior a 300,000 colones mensuales.

Tal configuración de las cuantías, diferenciadas según la clase de impuestos, es complicada y puede prestarse a confusiones. En ese sentido, es recomendable que la cuantía se estableciera como lo hacen el Código penal español y la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, en los que la cantidad típica es la misma para todos los tributos, diferenciándose únicamente en que dicho monto es mayor en los tipos penales agravados.

1.8. Causalidad

Para quienes plantean que el resultado debe ser un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, la relación de causalidad se entabla entre la conducta

fraudulenta y ese perjuicio patrimonial o reducción de impuestos.⁶³⁶ De manera similar se expone que la relación de causalidad se da entre la evasión por reducción o falta del pago íntegro del impuesto y la conducta fraudulenta (ardid o engaño) que oculta la verdadera capacidad contributiva.⁶³⁷

Para quienes el resultado es el error en el que se hace incurrir al Fisco, la relación de causalidad se da entre las maniobras o conductas fraudulentas y el error del Fisco que deja impune al evasor. Así, Villegas afirma: “No hay relación causal entre el error y un desapoderamiento de algo que integra el patrimonio fiscal. La relación causal se traba entre la maniobra, el error y la consiguiente impunidad del evasor”.⁶³⁸

Independientemente de que el resultado sea el error o el perjuicio patrimonial del fisco, para quienes consideran que la defraudación debe expresarse mediante un ardid o engaño, dicho error o perjuicio debe ser consecuencia

⁶³⁶ Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 28, quienes dicen: “El perjuicio, el error, en definitiva, la defraudación sufrida por la Hacienda, ha de ser consecuencia del engaño y no consecuencia de otras circunstancias como es el caso, que expusimos en otra ocasión, de la estúpida credulidad o ignorancia, en palabras de Groizard”; en la misma línea Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 139, quien dice: “El mero impago del impuesto (p. ej. de un impuesto de vencimiento determinado) ciertamente no basta para la punibilidad en ningún caso. A ello, tiene que agregarse un engaño por medio de un hacer o una omisión, contraria al deber, de una declaración (p. ej. de comunicación previa del impuesto sobre el volumen de ventas)”; también Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 966.

⁶³⁷ En ese sentido se dice: “Siempre existirá en calidad de presupuesto positivo un ocultamiento del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva, al cual debe acompañar necesariamente una circunstancia omisiva también deliberada: la falta de pago del importe correspondiente al tributo adeudado y exigible. Ambos aspectos deben encontrarse reunidos para la configuración de la acción típica”, Chiara Díaz, *Ley penal tributaria*, 250, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 97 y 98.

⁶³⁸ Villegas, *Curso de finanzas*, 585; en sentido similar Díaz, *Ilícitos tributarios*, 4-5, dice: “Quedan desalojados de la figura delictiva los meros incumplimiento de deberes fiscales, cuando la falta de pago de los impuestos no se produce por medio engañosos con la suficiente entidad para inducir a error a la Administración, dado que esto último constituye el engaño como elemento típico del injusto”; también Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 28

de ese comportamiento engañoso y no de otros factores como la credulidad, la ignorancia o falta de iniciativas de la administración tributaria para conseguir que los contribuyentes declaren de forma veraz y puntual. En consecuencia, si el error o perjuicio se debe a estos otros motivos, no habría relación de causalidad entre la acción realizada y el resultado de defraudación a la Hacienda Pública.⁶³⁹

En la misma línea, para Bajo Fernández “si el error en que incurre la Hacienda procede de la ausencia de iniciativas administrativas que podían esperarse para subsanar la falta de declaración del contribuyente, debemos entender que falta un elemento de la defraudación que es la relación de causalidad.”⁶⁴⁰

Sin embargo, si las acciones administrativas esperadas no hubieran podido remediar el error debido a que el obligado tributario había realizado las maniobras oportunas para evitarlo, entonces sí existiría engaño y defraudación tributaria. Por ejemplo, realizar acciones para la ocultación de bienes en la contabilidad, falsedades documentales que oculten o alteren el hecho imponible u obstaculicen las funciones de fiscalización y control.⁶⁴¹

⁶³⁹ Miguel Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo, *Delitos Tributarios y previsionales* (Buenos Aires: Hammurabi, 2001), 62-63 quienes ahí mismo agregan: “En tal caso el error, en definitiva, el perjuicio y la defraudación, son consecuencia, aunque no de la estúpida credulidad, sí de inoperancia por parte del presuntamente engañado”; vid. También Bajo Fernández y Trallero. “Delitos contra la Hacienda Pública”, 28.

⁶⁴⁰ Bajo Fernández, cit. por Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 65, quienes afirman que no constituirían delitos los casos en que la imposibilidad de medir el alcance de una omisión defraudatoria, se deba a la propia conducta de la Administración.

⁶⁴¹ Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 28, quienes afirman: “Ahora bien, si las actuaciones administrativas esperadas no hubieran tampoco subsanado el error, en cuanto que el contribuyente había realizado las maniobras oportunas (*mise en scène*) para evitarlo, entonces existe engaño y existe fraude”.

1.9 Imputación objetiva

Como en todos los delitos, en el de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A del Código penal salvadoreño, para que la conducta sea típica no basta con comprobar la relación de causalidad entre la acción y el resultado. Habrá que verificar, tanto en la acción como en el resultado, la existencia o inexistencia de determinadas condiciones para que el resultado pueda ser atribuido a la acción.

Tal verificación se realiza por medio de la teoría de la imputación objetiva, según la cual, “la cuestión jurídica fundamental no consiste en la comprobación del nexo causal en sí, sino en establecer los criterios conforme a los cuales queremos imputar determinados resultados a una persona.”⁶⁴² En palabras de uno de sus principales expositores, Roxin, “la teoría de la imputación objetiva tiene como objetivo excluir del tipo objetivo (a diferencia de la causalidad) las lesiones de bienes jurídicos producidas por casualidad o como consecuencia de una conducta antijurídica cualquiera, no referida al tipo concreto (*versari in re illicita*).⁶⁴³

De acuerdo con la teoría de la imputación objetiva, la acción será típica sólo si se verifica la inexistencia, en forma escalonada, de cada una de estas instituciones: a) Un riesgo permitido; b) Prohibición de regreso; c) Imputación

⁶⁴² Alcocer Huaranga, Wilmer Nino, “Teoría de la Imputación Objetiva en la jurisprudencia peruana. Desarrollo jurisprudencial a partir del año 2011”, *Derecho y Cambio Social* 42, no.12 (2015): 9. Sobre la aplicación de la teoría de la imputación objetiva a los delitos económicos en general, vid. Bernardo Feijoo Sánchez, “Imputación objetiva”, 6.

⁶⁴³ Roxin, Claus, *Derecho Penal. Parte general*, 1ª ed., trad. de la 2ª edición alemana (Madrid: Civitas, 1997), 219, cit. por Alcocer Huaranga, “Teoría de la Imputación Objetiva”, 9.

al ámbito de responsabilidad de la víctima. La existencia de una sola de ellas produce la atipicidad de la conducta.⁶⁴⁴

En la jurisprudencia española, la imputación objetiva ha sido entendida, de la manera siguiente:

(...) en nuestra jurisprudencia se ha receptado en diversos precedentes la teoría de la imputación objetiva (entre otras STS de 23.4.1992), que requiere para la tipicidad de la acción que ésta constituya un peligro jurídicamente desaprobado. Es decir, la relación causal de la conducta con el resultado no es suficiente para la realización del tipo, es preciso que el autor haya actuado por encima del límite del riesgo permitido [...]. Tampoco es partícipe en el mismo, toda vez que, sin perjuicio del dolo [...] su conducta nada aportó a la comisión del hecho punible. Es cierto que, desde el punto de vista puramente causal, sin su actuación el delito formalmente no se hubiera cometido, pero, se trata, en todo caso de una acción neutral, toda vez que no aumenta el riesgo de comisión del delito ni favorece al delito cometido [...]. La jurisprudencia de esta Sala se ha referido a las acciones neutrales en diversos precedentes (SSTS 185/2005; 797/2006; 928/2006; 34/2007)⁶⁴⁵.

⁶⁴⁴ Manuel Cancio Meliá, "Aproximación a la Teoría de la Imputación Objetiva", en *Imputación objetiva y dogmática penal*, Mireya Bolaños, comp. (Mérida: Universidad de Los Andes, 2005), 96-97, quien explica: "En este nivel de análisis, como se acaba de señalar, ha de comprobarse que la conducta en cuestión responde a los parámetros normativos generales del tipo objetivo. Desde el punto de vista aquí adoptado, estas características generales pueden resumirse en tres instituciones dogmáticas: riesgo permitido, prohibición de regreso e imputación al ámbito de responsabilidad de la víctima. Estas instituciones deben entenderse no como puntos de vista aislados, sino como verdaderos escalones sucesivos de análisis: el orden de examen responde a una clasificación progresiva de lo más genérico a lo más específico; en cada una de las instituciones van introduciéndose, como se verá, más datos del contexto del comportamiento enjuiciado. La comprobación sucesiva de estos escalones de análisis conduce, en caso negativo (no hay ni riesgo permitido, ni prohibición de regreso, ni imputación al ámbito de responsabilidad de la víctima), a la afirmación de la tipicidad del comportamiento".

⁶⁴⁵ STS 189/2007, de 6 de marzo, cit. por Bernardo Feijoo Sánchez, "Imputación objetiva", 41.

En la jurisprudencia salvadoreña, como parte de esta investigación no se pudo detectar una sola sentencia en materia de delitos contra la Hacienda Pública en la que se haya hecho referencia o sustentado alguna decisión en esta teoría. Solamente encontramos algunas alusiones a categorías de dicha teoría como el riesgo permitido o el riesgo no permitido, en algunas sentencias sobre delitos contra la vida, la integridad física o el patrimonio.⁶⁴⁶

Una vez establecido que la acción realizada no estaba comprendida dentro de un riesgo permitido, que no estaba cubierta por una prohibición de regreso y que no puede imputarse al ámbito de responsabilidad de la víctima, en los delitos tributarios, en particular en el delito de evasión de impuestos bajo análisis, como en todos los delitos, sean éstos de resultado o de mera actividad⁶⁴⁷, el resultado será típico si se reúnen tres circunstancias: a)

⁶⁴⁶ Al respecto vid. Sentencia de Casación 437-CAS-2004. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 8 de agosto de 2007, en la que se dijo: “Sí puede afirmarse desde luego la existencia de una conducta imprudente, en cuanto que se creó un peligro de lesión que supera el riesgo permitido y que hace posible imputar subjetivamente a título de dolo una conducta tendente a dañar la integridad pero con un resultado excesivo que en la actual legislación debe ser resuelto mediante un concurso ideal”. Vid también Sentencia de Casación 180-CAS-2007. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 25 de enero de 2012; Sentencia de Casación 653-CAS-2008. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 17 de julio de 2013; Sentencia de Casación 192-C-2013. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 7 de enero de 2015, donde se expuso: “El carácter penal del bien jurídico a proteger impedirá incluir en el tipo aquellas conductas que, a pesar de ser formalmente subsumibles en él, no sean creadoras de un riesgo penalmente relevante, por tratarse de conductas socialmente adecuadas, o por ser el riesgo insignificante o riesgo permitido, en cuyo caso, se estará frente a conductas atípicas”; Sentencia de Casación 221C2016. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 1 de enero de 2016; y Sentencia de Casación 183C2015. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 22 de septiembre de 2015, en la que la Sala hizo referencia a otro concepto propio de la teoría de la imputación objetiva como es el de *ámbito de protección de la norma*, al decir: “De tal suerte que sería incorrecto considerar, que la norma protege al mismo tiempo, documentos que ingresan a la administración como producto de los ilícitos que se cometen contra ella. Por lo que efectivamente, la Cámara yerra al señalar que dicho documento se encuentra contenido dentro del ámbito de protección del tipo, teniendo el litigante razón a este respecto”.

⁶⁴⁷ Como dice Mir Puig, “No hay razón para no extender la exigencia de imputación objetiva a los delitos de mera actividad. También en éstos el tipo exige un resultado lesivo o de puesta en peligro, aunque dicho resultado se agote en un conducta que no requiere ningún otro resultado separado de ella: la conducta típica es aquí lo que tiene que *resultar* para que

Creación de un riesgo no permitido o jurídicamente desaprobado; b) Realización del riesgo no permitido en el resultado; y c) Que el resultado se encuentre dentro del ámbito de protección de la norma jurídica.⁶⁴⁸

1.9.1 Casos que excluyen la imputación objetiva en delitos tributarios

a) C, contable de una empresa, recibe de la dirección de la misma, la orden de desglosar los ingresos del año fiscal en curso en dos partidas diferentes, que debe titular «blanco» y «negro». C es consciente de que la segunda de las partidas no aparecerá nunca en las declaraciones tributarias de la empresa, como así efectivamente sucede.⁶⁴⁹

En ese caso C, no puede responder como cómplice, coautor o participe porque su conducta es un comportamiento inocuo, “*existe una prohibición de regreso*”, uno de los criterios que excluye la imputación del comportamiento, según la tesis de Jakobs, para quien:

se realice el tipo.”, Santiago Mir Puig, “Significado y alcance de la imputación objetiva en Derecho penal”. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, no.5 (2003): 16.

⁶⁴⁸ Cancio Meliá, “Aproximación a la Teoría de la Imputación Objetiva”, 91, quien expresa: “La teoría de la imputación objetiva suele condensarse en la siguiente fórmula: el tipo de un delito de resultado sólo queda cumplido cuando la conducta sometida a análisis a) ha generado un «riesgo jurídicamente desaprobado», y b) este riesgo se ha «realizado en el resultado» (...) Esta fórmula es la que se encuentra más extendida y es usada, por ejemplo, por el Tribunal Supremo Español. Roxin (...) propone un modelo sustancialmente equivalente, al que se le añade, sin embargo, un escalón adicional de análisis: además de comprobar la creación y la realización de un riesgo jurídicamente desaprobado, debe verificarse que el resultado entre dentro del “alcance del tipo”. En este paso sistemático, ha de comprobarse que –a pesar de la concurrencia de una relación de causalidad y de la creación y realización del riesgo– el resultado acaecido realmente sea uno de los que el tipo penal en cuestión pretende evitar (...)”.

⁶⁴⁹ Manuel Cancio Meliá, “Aproximación a la teoría de la imputación objetiva”, en *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*. Dirección de José Ramón Serrano- Piedecabras y Eduardo Demetrio Crespo (Madrid: COLEX, 2008), 41.

“...el carácter conjunto de un comportamiento no puede imponerse de modo unilateral-arbitrario. Por tanto, quien asume con otro un vínculo que de modo estereotipado es inocuo, no quebranta su rol como ciudadano aunque el otro incardine dicho vínculo en una organización no permitida. Por consiguiente, existe una prohibición de regreso cuyo contenido es que un comportamiento que de modo estereotipado es inocuo no constituye participación en una organización no permitida.”⁶⁵⁰

En consecuencia, como dice Cancio, “los (meros) contables no son responsables del uso delictivo que pueda darse a sus asientos”.⁶⁵¹ O como, siguiendo a Jakobs, lo plantea Rusconi: “Aunque el sujeto sepa que su aporte va a ser utilizado dolosamente por el que viene después, mientras el profesional cumpla su rol –barrera infranqueable de la profesión liberal–, a él no le concierne saber que el obligado va a usar su participación como un instrumento indudable del ilícito, lo que en otras palabras significa que no puede ser inculpado”.⁶⁵²

b) Casos de otros profesionales que funcionan como asesores en materia tributaria (abogados, economistas, contadores etc.) quienes también estarían cubiertos por una prohibición de regreso y por tanto se excluye la imputación objetiva de su conducta, siempre que ésta se haya limitado al

⁶⁵⁰ Gunther Jakobs, *La imputación objetiva en Derecho penal*, trad. Manuel Cancio Meliá, 1ª ed., 4ª reimp. (Buenos Aires: Ad-hoc, 2009), 31.

⁶⁵¹ Cancio Meliá, “Aproximación a la teoría de la imputación objetiva”, 47, quien explica: “(...) a pesar de que existe una contribución con efectos causales, está en cuestión que –a pesar de la previsión del posterior acontecer que puede ser delictivo –, *sit venia verbo*, por mucha mala voluntad que haya, la conducta pueda ser delictiva en su significado objetivo.

⁶⁵² Maximiliano Rusconi, *Jornadas sobre el profesional y el régimen penal tributario*, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, junio, 2004, cit. por Díaz, *Ilícitos tributarios*, 294. Gabriela Ulas, “La responsabilidad del profesional en los delitos tributarios y la imputación objetiva”, *Dixi*, No. 19 (2014), 15, cita como ejemplo el supuesto de un asesor tributario que realiza la liquidación de impuestos con facturas falsas sabiendo que es así; caso en el cual dicho asesor no responde penalmente porque la verificación de la veracidad o falsedad de las facturas, no es una obligación que forme parte de su rol.

papel específico de asesor y que sea otro u otros quienes hacen uso de la asesoría para cometer el ilícito.⁶⁵³ En El Salvador la conducta de los asesores, para no ser imputada, tampoco deberá configurarse en actos preparatorios porque éstos están penalizados bajo la figura de la proposición y conspiración (art. 251 CP).⁶⁵⁴

Surge entonces la pregunta de cómo, en qué casos y bajo qué circunstancias puede determinarse que la asesoría brindada por estos profesionales fue más allá de su rol específico y que hayan aportado a la decisión de otros de cometer un delito, o en otras palabras, cuándo un comportamiento deja de ser neutral y genera un riesgo no permitido de intervención en el delito.⁶⁵⁵

Feijoo, citando a Martínez-Buján, responde de esta manera: “Si, en este sentido, el asesoramiento se torna claramente «consejo delictivo» entendido como «parecer o dictamen que se da para hacer o no hacer una cosa», entramos de lleno en el ámbito de la participación. Más evidente se torna la cuestión si el consejo no engloba sólo una consulta sobre si se realiza la acción delictiva sino que incluye el *cómo* se realiza”.⁶⁵⁶

⁶⁵³Feijoo Sánchez, “Imputación objetiva”, 41-43, en similar sentido, aunque acudiendo al concepto de “conducta neutral, Díaz, afirma: “Cuando un profesional ejercita una conducta neutral en la valoración o intervención de un hecho tributario, debe decirse que dicho profesional se mueve dentro de los límites de su rol, lo que desaloja sobre éste cualquier imputación de complicidad punible en la vía tributaria, dado que no podrá afirmarse en dicho caso que su acción es incompatible con la norma de prohibición”, Díaz, Vicente Oscar, *Ilícito tributarios*, 8.

⁶⁵⁴ Aunque, como ya se ha expuesto, en la legislación y la doctrina alemana y española tales actos en materia penal tributaria son impunes.

⁶⁵⁵ Carlos Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte General*. 5ª edición (Valencia: Tirant lo Blanch 2016), 633.

⁶⁵⁶ Feijoo Sánchez, “Imputación objetiva”, 41-43, quien advierte que cuando alguien contrata los servicios de un asesor altamente especializado, mediante una elevada remuneración, no es normal que sea sólo para solicitar meros “asesoramientos abstractos”, además debe tenerse en cuenta porque las relaciones de los asesores con sus contratantes no siempre son anónimas o estandarizadas como sucede con la venta de productos en un supermercado. En similares términos, Díaz, dice: “En todo los casos, el riesgo permitido se

c) Casos de fraude de ley. Según Bajo y Bacigalupo, “Se dice que un hecho se realiza con *fraude de ley*, cuando se produce un resultado contrario a la ley, pero amparado por otra disposición de finalidad diferente. De este modo, se requiere el concurso de dos normas: una, la norma defraudada, que es la destinada a regular el supuesto, y otra, la norma de cobertura, en la que se pretende apoyar el acto”.⁶⁵⁷

En materia fiscal, el fraude a la ley tributaria consiste en la concurrencia dual de normas jurídicas: la norma defraudada, que tipifica el supuesto de la obligación tributaria; y la norma de cobertura, utilizada como fundamento por el contribuyente, donde el hecho imponible está exento o tiene un gravamen menor. En casos así, no se puede atribuir engaño causado o estructurado por el obligado tributario, sólo se puede señalar deficiencias de ley. No hay imputación objetiva, porque el riesgo jurídicamente relevante a la función

desborda cuando el sujeto tributario tiene un grado de conocimiento que le permite discernir que su conducta ha sobrepasado la neutralidad establecida por el legislador. (...) Estamos alertando que, si el sujeto conoce que su conducta es idónea para la realización de un hecho tributario antijurídico, en este supuesto se tiene por superado el riesgo permitido”, Díaz, Vicente Oscar, *Ilícito tributarios*, 8-9.

⁶⁵⁷ Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 65, quienes plantean el caso de fraude de ley como uno de los problemas que se enfrenta para determinar la concurrencia o no de engaño en la defraudación tributaria y como ejemplo ponen, entre otros, el cambio de domicilio de un contribuyente, en otro lugar donde tiene un mejor trato fiscal; la transmisión de la propiedad mediante la constitución e inmediata disolución de una sociedad; la conversión de un acreedor en accionista de la sociedad deudora mediante ampliación de capital, construir una sociedad entre padre e hijo con el fin de bajar los impuestos que deberá pagar por la futura herencia a su fallecimiento, etc. De Castro, por su parte entiende el fraude de ley como “el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel, precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica”, vid. Federico De Castro, cit. por Alberto Tarsitano, “Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de actos jurídicos”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, José Osvaldo Casás, coord. (Buenos Aires: Ábaco, 2004), 94-95, cit. por Barrera y Hessdörfer, “El engaño como conducta típica”, 15.

recaudatoria de la administración tributaria, no ha sido creado por el obligado tributario, sino que dicho riesgo se deriva de contradicciones normativas.⁶⁵⁸

Distinto sería el caso de fraude de ley entendido como “el abuso de las posibilidades de interpretación del Derecho” que puede ocurrir cuando la legislación tributaria permite la llamada “libertad de configuración jurídica” para la estimación de las deducciones impositivas o para desarrollar actividades económicas no abarcadas por el hecho generador o por una determinada norma tributaria.⁶⁵⁹

Es decir, si bien el contribuyente u obligado tributario, con base en esa libertad, puede presentar como deducible los gastos amparados por determinado contrato o acto jurídico o un determinado proceso económico no abarcado por el precepto legal impositivo, éstos deben tener límites para evitar que caigan en fraude o una configuración jurídica abusiva como lo establece el §42 de la AO.⁶⁶⁰

⁶⁵⁸ Edward García Navarro, “Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación tributaria”, 21 <http://www.incipp.org.pe/archivos/publicaciones/defraudaciontributariagianavarro.pdf>, acceso el 20 de abril de 2016. Para Villegas, el fraude de ley podría incluirse dentro de la categoría que él denomina, *Evasión por aprovechamiento de lagunas legales*, considerada una forma de evasión legal porque el sujeto lo que hace es aprovechar las oscuridades o vacíos de ley para dedicarse a empresas o actividades económicas que le generan una carga impositiva menor que otras, sin violar norma jurídica alguna. La ley no puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera que pueda pagar menos impuestos. Por eso también se conoce como *economía de opción*. Cf. Villegas, *Curso de finanzas*, 540-541.

⁶⁵⁹ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y especial*, 265, quien expresa que la regulación del fraude de ley es de carácter extrapenal.

⁶⁶⁰ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 148; en todo caso, el criterio del riesgo permitido contribuye a diferenciar conductas que entran en la esfera de la libertad económica y las que se configuran en fraude, tal como dice Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, 6: “Con mayor precisión debemos referirnos a los riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económica empresarial para establecer una comparación entre libertad económica y posibles fraudes punibles en el campo de la tributación (...) Esta distinción es fundamental para determinar las conductas que, por pertenecer a la lógica de la interacción en el mundo económico, por producir mayores beneficios que costos, o sencillamente –como afirma Jesús María Silva Sánchez– pueden

En general, el fraude de ley tributaria no es punible en sí misma, salvo cuando se hace acompañar de engaño o de la falta de información que el contribuyente está obligado a brindar a la administración tributaria. Pero en la práctica es difícil diferenciar la llamada “evasión tributaria legal” y el abuso de la facultad de configuración jurídica. Según la doctrina alemana dominante, para que exista fraude de ley, tiene que haber intención y para que sea punible requiere de dolo, el cual tiene que abarcar también el carácter abusivo de la conducta.⁶⁶¹

2. Elementos del tipo subjetivo

2.1 Dolo

En la legislación alemana la diferencia entre delito de defraudación tributaria e infracción administrativa no estriba en la cuantía, sino en el elemento subjetivo del tipo, o sea, si la conducta del autor es dolosa se configura el delito; pero si es imprudente se tipifica como infracción tributaria administrativa.⁶⁶²

ser evitadas con costos inferiores a la sanción penal, razón por la cual deben quedar excluidas del ámbito típico”, vid. En ese sentido, citado por Díaz, Jesús M., Silva Sánchez (Dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles?* (Madrid: Marcial Pons, 2003).

⁶⁶¹ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 148-49, quien ahí mismo agrega: “En el caso de un desconocimiento por el obligado tributario del carácter abusivo de su configuración jurídica, falta la conciencia del engaño y también de la reducción de impuestos, y, con ello, el dolo de la defraudación tributaria”.

⁶⁶² Cf. Cordero González, “El delito fiscal”, 73, 84 y 91-93; Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 135, quien al respecto dice: “En cuanto a la división de hechos punibles e infracciones administrativas salta a la vista que el criterio de la división es la forma de culpabilidad con que se lleva a cabo la comisión: la reducción de impuestos, por *imprudencia grave*, es una infracción administrativa (§ 378) y para su sanción es competente la Administración tributaria”.

El § 370.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), tipifica el delito de defraudación tributaria y en el § 378 configura la infracción administrativa llamada “Reducción del impuesto por negligencia grave”⁶⁶³, cuyo tipo nuclear, tipificado en el numeral 1, literalmente dice:

Comete infracción administrativa quien, en calidad de obligado tributario o de gestor de los asuntos de un obligado tributario, comete por negligencia grave alguno de los hechos previstos en el § 370, apartado 1. Será aplicable en la medida procedente el § 370, apartado 4 a 6.⁶⁶⁴

Entonces, la Ordenanza Tributaria Alemana, solamente sanciona como delito la defraudación tributaria en su modalidad dolosa, y así lo explica también la doctrina. El dolo del autor, según Tiedeman, debe abarcar el conocimiento de sus obligaciones tributarias, así como la específica pretensión tributaria del Estado.⁶⁶⁵

En cuanto a la Evasión tipificada en el art. 1 de la Ley Penal Tributaria de Argentina, Manonellas afirma que el autor debe conocer los elementos objetivos del tipo, tanto los descriptivos como los normativos; además debe querer y saber que con la conducta fraudulenta, que realiza mediante ardid o

⁶⁶³ Cordero González, refiriéndose al § 378, sostiene que el presupuesto de hecho de esta infracción administrativa, “resulta, salvo en relación con el elemento subjetivo del tipo, substancialmente idéntico a la defraudación tributaria antes analizada”, Cordero González, “El delito fiscal”, 91.

⁶⁶⁴ Ordenanza Tributaria Alemana, 237.

⁶⁶⁵ Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 147-148, quien lo explica así: “(...) el autor tiene que conocer sus obligaciones tributarias y la concreta pretensión tributaria del Estado como objeto material de la defraudación tributaria para obrar con dolo («teoría de la pretensión tributaria»”).

engaño, por omisión o comisión, producirá un perjuicio patrimonial al Fisco o lo hará incurrir en un error con el que se consumará la evasión.⁶⁶⁶

La doctrina española siempre ha sido unánime en que el delito de defraudación tributaria sólo puede ser sancionado en su modalidad dolosa, dado que el Código penal español no prevé una versión imprudente de este delito.⁶⁶⁷

En la jurisprudencia española se ha establecido con toda claridad que la defraudación tributaria no se configura por el mero impago del monto superior a la cuantía fijada en el tipo penal, sino que “Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello”.⁶⁶⁸

En cuanto al tipo penal de evasión de impuestos, art. 249-A CP, es uno eminentemente doloso. Para la jurisprudencia salvadoreña, en la estructura del tipo penal de evasión de impuestos (art. 249-A CP), “el dolo como elemento subjetivo, debe abarcar los distintos elementos descriptivos y

⁶⁶⁶ Cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 101-102, quien ahí mismo agrega: “Además el autor tiene que tener un conocimiento “actual y efectivo, es decir, tuvo que tener conocimiento en el momento que realizó la acción y ese conocimiento debe ser real (ni anterior ni posterior) y no potencial (como en los delitos culposos)”.

⁶⁶⁷ Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 638. Quien explica: “Siempre existió unanimidad a la hora de propugnar que el delito de defraudación tributaria sólo debe ser castigado en su versión dolosa. Al no prever un específico tipo imprudente en el art. 305, el legislador de 1995 confirmó dicha propuesta doctrinal, que, por lo demás, era la solución que de consuno venían manteniendo doctrina y jurisprudencia en el sistema anterior del *numerus apertus* en la imprudencia”.

⁶⁶⁸ STC 120/2005, cit. por Gallo, “El delito fiscal”, 25, quien hace referencia que en esa misma sentencia se parte de la premisa de que la reducción de ingresos de la Hacienda Pública provocada por el obligado tributario no es por sí sola suficiente para permitir la aplicación del tipo del delito fiscal.

normativos, los primeros indican las circunstancias relativas a la acción típica que se le atribuye y los últimos basados en comprobar que el sujeto activo ha obrado con el necesario conocimiento del origen delictivo, (evasión de impuestos), constituyendo en su conjunto el tipo objetivo”.⁶⁶⁹

Aunque esa definición solamente hace alusión al elemento cognitivo del dolo, la misma sentencia se encarga de aclarar que el dolo también debe estar conformado por el elemento volitivo, al decir: “(...) se habla de dolo como la «conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito», (Cfr. Teoría General del Delito, Francisco Muñoz Conde, Pág. 43.). Es decir, el dolo lo integra la conciencia plena o razonable de los elementos objetivos del delito y el deseo directo, indirecto o eventual de realizar la acción -delitos de actividad- o de que el resultado se produzca -delitos de resultado-”.⁶⁷⁰

Ahora bien, resulta interesante que la Sala de lo Penal, al igual que el Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, dan por establecido tanto el elemento cognitivo como el volitivo del dolo, basados en un criterio cuantitativo o reiterativo del comportamiento fraudulento, expresado en la cantidad de comprobantes de crédito fiscal presentados en la declaración impositiva por el obligado tributario, que respaldaban operaciones inexistentes, los cuales fueron deducidos de la cuantía del impuesto a pagar, al decir:

(...) el imputado ha deducido esas operaciones inexistentes de compras para no pagar el impuesto que produjeron las ventas o servicios que realizó en su giro social y generador de impuesto. Al presentar las declaraciones en esas

⁶⁶⁹ Sentencia de Casación 192-C-2013. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 7 de enero de 2015. Sentencia de casación, referencia 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013.

⁶⁷⁰ Id.

condiciones, el imputado con toda certeza evadió el impuesto al que estaba obligado a declarar como representante legal de la Sociedad (...). Que por la cantidad de documentos falsos que se han registrado en el libro de compras, se infiere el dolo directo del acusado, (...) al ser el responsable directo y personal de esa actividad económica que representa, tenía la voluntad de cometer los actos de defraudación que han sido acreditados, y esa conducta ilícita trascendió el simple dolo de defraudar, sino que la finalidad última del imputado fue la de obtener y apropiarse grandes cantidades de dinero para beneficio personal o de los miembros o socios (...) (Sic).⁶⁷¹

En cuanto a la relación entre el nivel educativo del sujeto activo del delito de evasión de impuestos y su capacidad para conocer los elementos normativos del tipo, la jurisprudencia salvadoreña, si bien no se ha pronunciado al respecto en casos de delitos contra la Hacienda Pública, si lo ha hecho en una causa en la que se alegaba esa falta de capacidad de un imputado por el delito continuado de uso y tenencia de documentos falsos, quien tenía estudios de 4º grado de educación primaria; al respecto, se dijo:

No obstante la formación académica del imputado, la experiencia que tiene en su empresa, es suficiente para saber sus obligaciones como contribuyente y comerciante, debido a que como Administrador Único Propietario de la Sociedad, además de ser el Representante Legal, posee conocimientos de las

⁶⁷¹ Sentencia de casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013. En esa línea del criterio cuantitativo o reiterativo del comportamiento fraudulento como indicador del dolo, la Sala, en esta sentencia agrega: "Resulta evidente para esta Sala, que no es cierto, que el sentenciador no considera en los argumentos de su decisión, el carácter doloso de las acciones reprochadas al imputado, por el contrario demuestra el *A-quo*, que el imputado conocía el hecho puesto que su actitud era reiterada en presentar documentos con alguna alteración y deducir los impuestos a pagar, por lo que se puede verificar por parte de esta Sede que se ha sustentado de manera lógica y razonable, la fundamentación, ya que se ha apoyado en todos los elementos probatorios que han sido relacionados por el tribunal".

actividades concernientes a la misma, por ende, comprendía sus derechos y obligaciones, tanto que se puede considerar que el desconocimiento aseverado por el defensor, no existe como tal.⁶⁷²

Es factible sostener, con base en el precedente judicial citado, que en la evasión de impuestos, para que al autor pueda imputársele un actuar doloso, su nivel educativo no debe ser determinante, sino la experiencia que tenga como empresario, que posea conocimientos de las actividades concernientes a su negocio, los derechos y deberes que tal condición implica, lo que es suficiente para que conozca sus obligaciones como contribuyente y comerciante.⁶⁷³

El elemento volitivo será la voluntad de realizar el tipo objetivo; no basta que el autor conozca los elementos objetivos del tipo sino que debe querer realizarlos. Para algunos autores argentinos, en especial se requiere probar la intención de causar un perjuicio patrimonial al Fisco.⁶⁷⁴

⁶⁷² Sentencia de casación 11-CAS-2012. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 19 de septiembre de 2014. En ese sentido, con relación al error como excluyente del dolo, Muñoz Conde afirma: “Naturalmente, la invocación del error sólo será creíble en la medida en que por el contexto, profesión y circunstancias personales del contribuyente, pueda ser admisible que realmente el sujeto desconocía sus obligaciones tributarias, aunque hubiera podido conocerlas si se hubiera informado mejor, ya que el error vencible determina una imprudencia que no es punible en este delito”, Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 969.

⁶⁷³ En sentido similar, en la jurisprudencia española, vid. STS de 31 de mayo de 1993, cit. por SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.11 y 12, que expresa: “(...) como dice la sentencia T.S. 2/3/88 no puede aceptarse ni el error del tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo penal) ni el de prohibición (ignorancia del significado antijurídico del comportamiento pese a conocer las circunstancias del hecho tributario) en personas como los acusados, dedicados a la compraventa de vehículos desde hace tiempo y conocedores de la normativa”.

⁶⁷⁴ Manonellas, *Manual de Derecho Penal Económico*, 102, quien lo plantea de esta manera: “En relación al tipo subjetivo en el delito de evasión (tanto simple como agravada) se requiere además de la prueba ineludible de la intención de causar un perjuicio patrimonial al Fisco, por ello no cualquier acto encuadrará en el tipo penal”.

En sentido diferente algunos autores en la doctrina española, plantean que el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el CP español, no exige el dolo específico⁶⁷⁵ o “reduplicado”⁶⁷⁶ que incluya el ánimo concreto de defraudar a la Hacienda Pública. Basta con el dolo común o genérico de eludir el pago de tributos o de retenciones u obtener beneficios fiscales indebidos.⁶⁷⁷

En esa línea, la jurisprudencia española tampoco exige un dolo específico en el delito de defraudación fiscal:

El dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con «ánimo defraudatorio», esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber.⁶⁷⁸

⁶⁷⁵ El dolo específico es una categoría con la que se pretende designar a los elementos subjetivos del tipo distintos del dolo, pero es rechazada por algunos penalistas por considerarla una compleja clasificación, de difícil manejo por sus propios autores. Al respecto vid. Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal. Tomo III*, 358-359.

⁶⁷⁶ Dolo reduplicado o doble dolo, es un concepto acuñado por Quintano, según el cual en aquellos tipos penales que por constar de elementos esenciales y de agravación (como el parricidio), exigen por definición, en su forma dolosa, el llamado “dolo reduplicado”, o sea, un dolo específico para esos elementos esenciales independientemente del dolo que se exige para los demás elementos del tipo objetivo. Al respecto vid. Enrique Gimbernat Ordeig, “Concurso de leyes, error y participación en el delito (A propósito del libro del mismo título del profesor Enrique Peñaranda)”, <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:QqoUV96KTlKJ:https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/46424.pdf+&cd=1&hl=es-s-419&ct=clnk&gl=sv>, acceso el 28 de mayo de 2017, 842-843

⁶⁷⁷ Bal Francés, “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada”, 191 y 200; quien expresa que la jurisprudencia, “(...) considera que es suficiente para integrar el elemento del dolo penal, propio de este tipo de delitos, que además califica de dolo genérico o común, no de dolo específico –de defraudar a la Hacienda Pública– o dolo reduplicado.” Y después reitera: “Más arriba ha quedado dicho que el tipo del delito contra la Hacienda Pública no exige más que el dolo normal, no un dolo reduplicado o específico que incluya el ánimo concreto de defraudar a la Hacienda Pública”.

⁶⁷⁸ STS 801/2008, de 29 de noviembre, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p. 7; ésta misma sentencia reafirma: “en definitiva, el dolo consiste en el conocimiento del deber genérico de tributar o ingresar y el consiguiente incumplimiento voluntario de tal obligación”,

En algunas sentencias, la jurisprudencia española ha establecido que cuando la defraudación se comete mediante la falsificación o alteración de registros contables, ese ánimo defraudatorio queda plenamente demostrado; en tal sentido se ha dicho:

En el caso de autos no existe aplicación indebida del art 305 del CP puesto que ha quedado perfectamente acreditado que en los ejercicios fiscales objeto de acusación ha existido una defraudación superior a los 120.000 euros en cada uno de esos ejercicios, defraudación que se ha realizado mediante la alteración de las cuentas de resultados en sus libros oficiales de contabilidad lo que evidencia un comportamiento doloso con una clara finalidad defraudatoria.⁶⁷⁹

En el caso del delito evasión de impuestos prescrito en el art. 249-A del Código penal de El Salvador, puede afirmarse que la estructura del tipo se limita a exigir el conocimiento y la voluntad de evadir impuestos al expresar literalmente: “con el propósito de evadir impuestos”, es decir, basta con tener “la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber”⁶⁸⁰, tal como lo sostiene la jurisprudencia española; no requiere el especial elemento volitivo de causar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, ni el ánimo de lucro del sujeto activo.

p. 19-20; un precedente jurisprudencial en esa misma línea es la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003, en la que se dijo: “(...)consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva”, vid. Alcácer Guirao, Rafael. “Fraude de ley y negocio simulado”, 373.

⁶⁷⁹ SAP Jaén 181/2015, de 1 de septiembre, p.12, en la que, citando la STS 801/2008, de 26 de noviembre, se sostiene: “la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina”.

⁶⁸⁰ STS 801/2008, de 26 de noviembre, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p. 7; ésta misma sentencia reafirma: “(...) en definitiva, el dolo consiste en el conocimiento del deber genérico de tributar o ingresar y el consiguiente incumplimiento voluntario de tal obligación”, p. 19-20.

No obstante, en un sentido diferente se han pronunciado algunos tribunales salvadoreños, para quienes el dolo debe abarcar el ánimo de lucro: "(...) lo que se castiga es dejar de pagar lo que se debía abonar, (...) -por lo que- la conducta debe ser dolosa, ya sea de dolo directo o eventual y el ánimo de lucro".⁶⁸¹

En la defraudación tributaria constitutiva de infracción administrativa, según lo dispuesto por el art. 251 del Código tributario salvadoreño⁶⁸², existe una

⁶⁸¹ Sentencia Definitiva Condenatoria .Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, de 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 13 de diciembre de 2013. En esta sentencia el Tribunal Quinto de Sentencia en la fundamentación de su fallo condenatorio expone: "(...) por la cantidad de documentos falsos que se han registrado en el libro de compras, se infiere el dolo directo del acusado, (...) al ser el responsable directo y personal de esa actividad económica que representa, tenía la voluntad de cometer los actos de defraudación que han sido acreditados, y esa conducta ilícita trascendió el simple dolo de defraudar, sino que la finalidad última del imputado fue la de obtener y apropiarse grandes cantidades de dinero para beneficio personal o de los miembros o socios (...)", con lo cual se reafirma que para dicho tribunal, e incluso de manera indirecta para la Sala de lo Penal que en este caso desestimó el recurso de Casación dándole la razón al tribunal sentenciador, el elemento volitivo del dolo debe abarcar no sólo la intención de evadir o defraudar, sino el ánimo de lucro del autor.

⁶⁸² El art. 251 del Código tributario salvadoreño, literalmente dice:

"Presunciones de dolo

Artículo 251.- Para los efectos de configurar la infracción de defraudación, se presume el dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- 1) Se lleven dos o más juegos de libros o registros contables para una misma contabilidad, con distintos asientos;
- 2) 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;
- 3) 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;
- 4) 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;
- 5) Se omita:
 - a) La información sobre hechos generadores de los impuestos bajo la competencia de la Administración Tributaria o circunstancias que influyan gravemente en la liquidación del mismo, o no se proporcione la documentación correspondiente; y
 - b) La emisión, en forma reiterada, de documentos y comprobantes exigidos por este Código.
- 6) Se incurra en falsedad o inexactitud en:

presunción de dolo en varios comportamientos o circunstancias presumiblemente fraudulentas; por lo que, en materia tributaria, el dolo en estas infracciones no tiene que probarse, se presume, aunque siendo una presunción legal, puede admitir prueba en contrario, pero se produce una inversión de la carga de la prueba, porque tendría que ser la persona imputada la que pruebe la ausencia de dolo.

Esa presunción del dolo se basa en la “teoría de la responsabilidad objetiva” de las infracciones administrativas, según la cual, tales infracciones, sean culposas o dolosas, para que la conducta sea punible, basta con la sola materialidad fáctica, no se requiere de elemento subjetivo alguno, es decir, hay un predominio de lo objetivo sobre lo subjetivo; en el caso específico de las infracciones dolosas, también se produce ese predominio, “en el sentido de que la ley describe ciertas circunstancias objetivas que cuando se

a) DEROGADO (2)

b) La presentación de las liquidaciones e informaciones que sirven de base para la determinación de los impuestos;

c) 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; y,

d) Los comprobantes destinados a respaldar las operaciones anotadas en los registros y archivos;

e) DEROGADO (2)

7) Se oculten:

a) Bienes o especies que son objeto de las actividades del contribuyente o utilizadas en ellas;

b) La realización de actividades o negocios gravados con los impuestos correspondientes; y

c) Documentos u otros antecedentes que están vinculados con la liquidación del impuesto.

8) Cuando en un medio de transporte o en un local o depósito se hallaren bienes de terceros cuya tenencia no pudiera justificarse;

9) Solicitar indebidamente el reintegro o devolución del impuesto invocando la realización de exportaciones u otras causas; y,

10) 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.

Para que se entienda configurada la defraudación tributaria en los casos precedentes, es preciso que, además de la intención dolosa presumida en este artículo, concorra cualquiera de los otros elementos integrantes de la defraudación, definidos en el artículo 250 de este Código.

producen en la realidad hacen presumir que se actuó con el dolo que la figura exige”.⁶⁸³

Esa “teoría de la responsabilidad objetiva” de las lesiones fiscales, para algunos autores también se aplica a determinados delitos tributarios, así, Giuliani Fonrouge “sostiene que en ciertos delitos fiscales se presume la responsabilidad y que, por ende, cabe respecto de ellos la consideración del factor subjetivo como el contrabando”.⁶⁸⁴

2.2 Clase de dolo exigible

La doctrina española mayoritaria afirma que para la configuración del tipo penal basta con el dolo eventual⁶⁸⁵ y la jurisprudencia también sigue ese

⁶⁸³ Cf. García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 197-203, quien cita como referentes de esta teoría a otros autores como Villegas, Posada Belgrano, Spota y Giuliani Fonrouge.

⁶⁸⁴ Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 2ª ed., t. II (Buenos Aires, Depalma, 1977), cit. por García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 200, quien dice discrepar con Fonrouge porque siendo el contrabando un delito indiscutiblemente doloso, no hay ninguna presunción de responsabilidad ni culpabilidad, por lo que el dolo de la persona imputada debe ser probado por quien denuncia o querrela.

⁶⁸⁵ Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 638; Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 50, quienes citan a varios autores españoles que siguen esta tesis: Carlos Martínez Pérez, *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo SA, 1982, 317, Carmen Lamarca Pérez, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, no.35 (1985), 791, Boix/Mira Benavent, en Vives Antón, *Comentario al Código penal*, 1515, Morales Prats, en *Comentario al Nuevo Código penal*, Gonzalo Quintero Olivares, dir. José Manuel Valle, coord., Pamplona, 1996, 1375; en la doctrina argentina hay algunos autores como Chiara Díaz, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho Penal Económico*, 104, que sólo admiten el dolo directo, es decir, “el fin específico de evitar el pago de tributos nacionales con el despliegue de medios engañosos y ardidosos. No basta el dolo indirecto ni el eventual”. Vezzano y Rissi, “Algunos Comentarios sobre la Ley Penal Tributaria”, 274-275, quienes en lo que respecta al art. 1º de la Ley Penal Tributaria argentina, afirman: “No hay dudas de que el presente se trata de un delito doloso, de dolo directo, en el sentido de que el autor debe conocer todos los elementos del tipo objetivo, y debe obrar con la finalidad de generar un error en la autoridad administrativa competente, en virtud del cual, ésta efectúe una disposición patrimonial perjudicial, es decir, que el obligado debe dirigir su accionar a la obtención de un provecho patrimonial indebido”.

criterio⁶⁸⁶. Según la doctrina argentina, entre los ejemplos que pueden citarse de comportamientos defraudatorios que no requieren más que dolo eventual para configurar el tipo penal de evasión, están:

a) La filial de una empresa quiere mostrar un déficit económico con el fin de que la casa matriz recapitalice a la primera o que el Estado autorice un aumento de tarifas de algún servicio público, para lo cual se adulteran los libros contables para mostrar pérdidas en vez de ganancias millonarias que conlleva al impago del impuesto.⁶⁸⁷

b) Cuando el contribuyente duda de las cifras presentadas en su declaración tributaria; esa duda debe considerarse como una forma de la representación de una posible evasión, y sin embargo el contribuyente no la corrige.⁶⁸⁸

No obstante, hay autores argentinos que consideran que el dolo exigible es el dolo directo; al respecto Chiara Díaz, afirma: “exige el dolo directo del autor, debiendo tener el fin específico de evadir el pago de tributos (...) con el

⁶⁸⁶ En ese sentido SAP Barcelona 1077/2014, de 11 de diciembre, p.22, en la que se expresa: “Tanto si se entiende que el dolo debe abarcar el conocimiento de una obligación tributaria con voluntad de eludirla sabiendo que se causa un perjuicio patrimonial al Erario Público como si se considera que el dolo debe abarcar exclusivamente la existencia de dicha obligación y la voluntad de eludirla es admisible el dolo eventual caso de alegarse un desconocimiento exacto de la cuantía de lo defraudado”; en el mismo sentido la STS 499/2016, de 9 de junio; también STS 523/2015, de 5 de octubre, p.18 y 20, en la que se hace referencia a las STS 817/2010, de 30 de septiembre, STS 1106/2006, de 10 de noviembre, STS827/2006, de 10 de julio, que confirman condenas por delito contra la Hacienda Pública por ignorancia deliberada como modalidad de dolo eventual; en la misma línea SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.11; igualmente STS 4369/2015, de 5 de octubre de 2015, p.11.

⁶⁸⁷ Catania, *Régimen penal tributario*, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 103.

⁶⁸⁸ *Ib.*

despliegue de medios engañosos y ardidosos. No basta el dolo indirecto, ni el eventual. Menos aún la culpa”.⁶⁸⁹

Entre los autores argentinos que consideran que la cuantía de la evasión, constituye un elemento del tipo objetivo, se discute también qué clase de dolo es el que debe abarcar dicha cuantía; para algunos, como Chiara Díaz, debe ser abarcada por el dolo y éste debe ser dolo directo⁶⁹⁰; mientras que para otros como Macchi, dicha cuantía puede ser abarcada por el dolo eventual.⁶⁹¹

Los problemas prácticos de quienes consideran que la cuantía defraudada debe ser abarcada por el dolo, es decir, que la consideran como un elemento del tipo objetivo, pueden resolverse mediante dolo eventual, cuando el deudor tributario desconoce el monto exacto de lo evadido pero acepta o consiente la cantidad realmente evadida.⁶⁹²

⁶⁸⁹ Chiara Díaz y Carlos Alberto, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 104. Autora que ahí mismo destaca que en la actualidad, entiéndase en Argentina, para la configuración del tipo penal de evasión se admite el dolo eventual del autor.

⁶⁹⁰ Vid. al respecto, Carlos Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769* (Santa Fe: Rubinzall-Culzoni, 1997), 261, cit. por Vezzano y Rissi, “Algunos Comentarios sobre la Ley Penal Tributaria”, 275.

⁶⁹¹ Vid. Miguel Ángel Macchi, *Sistema penal tributario y de la seguridad social* (Buenos Aires: Ábaco, 1999), 91, cit. por Vezzano y Rissi, “Algunos comentarios sobre la Ley Penal Tributaria”, 275.

⁶⁹² Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 60; Fernández y Bacigalupo, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*: 103-104; Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, quienes afirman: “(...) Las dificultades prácticas que proporciona la exigencia de que el dolo abarque también la cuantía defraudada, pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad realmente defraudada”. En ese sentido se pronuncia la STS 499/2016 de 9 de junio, p. 25, en la que se afirma: “Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120,000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS no. 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual”.

En la jurisprudencia salvadoreña, igualmente hay tribunales que sostienen que el delito de evasión de impuestos es doloso y admite tanto el dolo directo como eventual.⁶⁹³

Consecuentemente, con base en la corriente doctrinaria mayoritaria y en la jurisprudencia española predominante, así como en la estructura del tipo penal de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A CP salvadoreño, se sostiene que la clase de dolo exigible para este delito es dolo directo o dolo eventual.

2.3 Error de tipo

Dado que el delito de defraudación tributaria se basa en esencia en el quebrantamiento de un deber jurídico extrapenal y que en su configuración se hace uso de muchos elementos normativos jurídicos, cobra relevancia la posibilidad de error sobre esos elementos del tipo o del significado jurídico de dichos elementos y del conocimiento de ese deber extrapenal. Martínez Buján, sostiene que inicialmente la doctrina trataba esto como un error de prohibición pero en la actualidad un amplio sector doctrinario lo considera un error de tipo.⁶⁹⁴

⁶⁹³ (...) la conducta típica consiste en "defraudar", por lo que el engaño constituye el medio para evadir el impuesto (...) lo que se castiga es dejar de pagar lo que se debía abonar, (...) - por lo que- la conducta debe ser dolosa, ya **sea de dolo directo o eventual** y el ánimo de lucro" (Sic) Sentencia Definitiva Condenatoria. Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 13 de diciembre de 2013.

⁶⁹⁴ Martínez-Buján, "El delito de defraudación tributaria", 62, para quien entre los autores que sostienen esta tesis están: Roxin y Bachmann en Alemania, y Muñoz Conde, Mir, Díaz y G. Conlledo o Martínez Buján, en España; vid. también, Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, 639. Para un análisis más amplio y detallado sobre la caracterización específica del error en el Derecho penal económico y en particular en el delito de Defraudación tributaria, vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte*

Para Tiedemann, el error sobre el dolo, que comprende el conocimiento de la obligación tributaria del autor y la concreta pretensión tributaria del Fisco, debe ser entendido como un error de tipo, al decir: “El error sobre esto (que es de derecho) es error de tipo. Esta consecuencia resulta de la clasificación del art. 370 AO como tipo penal con elementos normativos desde el punto de vista tanto de la acción como del resultado típicos”.⁶⁹⁵

Para otros autores, como Muñoz Conde, en este delito el error podría ser tratado como error de prohibición porque quien actúa erróneamente creyendo que no está obligado a pagar un impuesto, no sólo comete un acto atípico, sino que tampoco tiene consciencia de que su proceder es antijurídico. Sin embargo, a pesar de esta *doble relevancia del error*, como él lo denomina, por razones de dogmática jurídica y de política criminal, considera que es mejor tratarlo como error de tipo.⁶⁹⁶

Establecido que para la mayoría de la doctrina, en el delito de defraudación tributaria –en lo pertinente es equiparable al tipo penal de evasión de

general, 413-440, donde el autor, entre otros aspectos expone, según varias tesis doctrinarias, tres peculiaridades del error en los delitos socioeconómicos: 1. Una absoluta distinción entre la operatividad de lo que se considere un error de tipo y un error de prohibición, por la razón de que los delitos socioeconómicos, por regla general no admiten la modalidad imprudente, por lo que la presencia de un error vencible conllevaría necesariamente a la absolución, puesto que al no ser punible la comisión por imprudencia, se excluye la responsabilidad penal; al contrario, un error vencible sobre la prohibición deja subsistente la responsabilidad penal en todo caso y se impone una pena más baja en relación a quien actúa totalmente de manera dolosa; 2. La redacción de prácticamente todos los delitos socioeconómicos incluyen en sus estructuras típicas términos normativos jurídicos o normas penales en blanco, lo que les otorga una mayor complejidad y peculiaridad en materia de error; y 3. La corriente doctrinaria mayoritaria se pronuncia a favor de que en esta materia los aspectos referidos al error de prohibición deben tratarse con criterios diferentes a los del llamado Derecho penal nuclear, por razones dogmáticas y político criminales que aconsejan una menor intervención del Derecho penal en los derechos de los ciudadanos, en este ámbito de los delitos socioeconómicos.

⁶⁹⁵ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 148; él mismo, *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial* 274.

⁶⁹⁶ Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 969.

impuestos bajo análisis—, el error debe ser tratado como un error de tipo, por lo que si dicho error es invencible, se excluye totalmente el tipo; si el error fuese vencible, daría lugar a la responsabilidad penal por imprudencia, pero como el tipo penal de este delito no incluye la modalidad culposa o imprudente, el efecto sería el mismo: se excluye la responsabilidad penal.⁶⁹⁷

En el caso del tipo penal de evasión de impuestos, tipificado en el art. 249-A, Código penal de El Salvador, puede afirmarse que el contribuyente que por error crea que no está obligado a pagar un impuesto determinado, no actúa “con el propósito de evadir impuestos”, realiza una conducta atípica y por tanto se excluye el dolo. Ahora bien, como dice Muñoz Conde, la alegación de dicho error, sólo puede tener credibilidad si según el entorno, las condiciones particulares del autor como son su profesión y otras circunstancias específicas, puede admitirse el desconocimiento de sus deberes tributarios.⁶⁹⁸

En la jurisprudencia salvadoreña han existido algunos pronunciamientos similares, excepto que no están referidos a un caso concreto de evasión de

⁶⁹⁷ Muñoz Conde: 968-969, para quien si el error fuera vencible, es decir, que el contribuyente se hubiese informado adecuadamente para saber si estaba obligado o no declarar y pagar el impuesto, su conducta se vuelve imprudente la cual no es punible en este delito. Vid. también, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte general*, 413, quien expone que los delitos socioeconómicos, por regla general no admiten la modalidad imprudente, por lo que la presencia de un error vencible conllevaría necesariamente a la absolución, puesto que al no ser punible la comisión por imprudencia, se excluye la responsabilidad penal.

⁶⁹⁸ Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 969, quien lo explica así: “(...) la invocación del error sólo será creíble en la medida en que por el contexto, profesión y circunstancias personales del contribuyente, pueda ser admisible que realmente el sujeto desconocía sus obligaciones tributarias, aunque hubiera podido conocerlas si se hubiera informado mejor, ya que el error vencible determina una imprudencia que no es punible en este delito”. A lo cual debe añadirse que el error de tipo del autor sólo es admisible si éste hizo una interpretación razonable de la norma, nacida del desconocimiento que su conducta estaba prohibida por la ley y que dicho autor no haya actuado de mala fe, al respecto cf. Marco Gustavo Andrade Pazmiño, “El error como causa de inculpabilidad en el ilícito tributario”, (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2002), 77.

impuestos, pero sí en un caso sobre el delito continuado de uso y tenencia de documentos falsos en el que la defensa alegaba que al autor le asistía un error de tipo por su falta de capacidad para poder diferenciar entre un documento falso o auténtico o para comprender cómo funciona un trámite tributario o de solvencias en el Ministerio de Hacienda, debido a que tenía estudios de cuarto grado de educación primaria.

En dicho caso tanto el tribunal Segundo de Sentencia de San Salvador, como la Sala de lo Penal, en casación, rechazaron tal argumento, el primero, porque consideró que "(...) siendo el imputado una persona mayor de edad, se denota que está suficientemente instruido para comprender y saber lo ilícito de sus actuaciones (...)", y la segunda consideró que pese a ese bajo nivel académico, al ser el imputado el representante legal de su empresa y tener la experiencia en la conducción de ella, es suficiente para que tenga conocimientos del funcionamiento de la misma así como de sus obligaciones como contribuyente y comerciante.⁶⁹⁹

Con base en ese criterio jurisprudencial, pese a no referirse a un caso de evasión de impuestos, puede sostenerse que no puede admitirse la concurrencia de un error de tipo en la conducta de un obligado tributario, por desconocimiento del significado de los elementos normativos del tipo, como la obligación tributaria, debido a su bajo nivel educativo, porque, como dice la Sala de lo Penal, para que tenga tal conocimiento basta con su papel como

⁶⁹⁹ Sentencia de casación 11-CAS-2012. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 19 de septiembre de 2014, textualmente la Sala dijo: "No obstante la formación académica del imputado, la experiencia que tiene en su empresa, es suficiente para saber sus obligaciones como contribuyente y comerciante, debido a que como Administrador Único Propietario de la Sociedad, además de ser el Representante Legal, posee conocimientos de las actividades concernientes a la misma, por ende, comprendía sus derechos y obligaciones (...)".

representante legal de su empresa, las actividades que conciernen a la misma y los derechos y deberes fiscales que tal condición le determinan.

2.4 Elementos subjetivos especiales

Desde la óptica de quienes consideran que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, de la categoría “defraudación” se deriva el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del tipo de injusto – aunque el texto legal no lo establezca, como tampoco se establece en la estafa– que en el caso de la evasión deviene de no pagar el impuesto debido.⁷⁰⁰

En similares términos al criterio anterior, en la doctrina uruguaya hay autores que consideran que en el delito de evasión se demanda la intención de obtener una ventaja o provecho económico. Así, Berro, expone: “No obstante, es debido destacar, como ya lo ha hecho con énfasis la doctrina, que éste dolo no debe confundirse con la intencionalidad requerida por el aspecto subjetivo de la infracción y el delito; en otras palabras, no sólo debe

⁷⁰⁰ Bajo Fernández y Trallero, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 50, quienes afirman: “Aunque no lo diga expresamente la Ley, como no lo dice tampoco en el delito de estafa, la doctrina entiende que de la expresión “defraudar” se deriva la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto. El lucro perseguido, consiste en una ventaja patrimonial que, si en los delitos de hurto y estafa se trata de obtener con la apropiación de una cosa con valor económico o de tráfico, en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda”. En el mismo sentido se dice que el carácter defraudatorio del delito fiscal demanda un ánimo de lucro en el autor, vid. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 58; vid. también Bacigalupo y Bajo Fernández, *Delitos previsionales y tributarios*, 88, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal económico*, 103; Berdugo, “Consideraciones sobre el delito fiscal”, 74 explica que la idea de exigir en el dolo la concurrencia del ánimo de lucro como un elemento subjetivo especial, es una consecuencia de la concepción del delito de defraudación fiscal como un delito contra la propiedad, con un tratamiento similar al de la estafa respecto de la cual se requiere, como elementos constitutivos del tipo el engaño, la *mise en scene* y el ánimo de defraudar.

verificarse una maniobra intencional, sino además la conciencia y voluntad alineadas en busca de un provecho ilícito”.⁷⁰¹

Por el contrario, para quienes consideran que el bien jurídico protegido no es el patrimonio de la Hacienda Pública, sino las funciones del tributo, el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial no es exigido en el dolo.⁷⁰² En una perspectiva similar se sostiene que no se requiere un específico dolo reduplicado o especial ánimo de defraudar; basta sólo el ánimo genérico de dejar de cumplir las obligaciones tributarias para que se configure el comportamiento defraudatorio.⁷⁰³

Coincidente con la anterior postura doctrinaria, la jurisprudencia española al respecto afirma: “En cuanto al dolo no es necesario para apreciar la comisión de dicho tipo delictivo un especial elemento subjetivo del injusto, un especial ánimo de defraudar, sino que bastará para el dolo, las exigencias generales del deber de tributar, de la capacidad de acción y de la falta de pago de lo debido.”⁷⁰⁴

⁷⁰¹ Federico Berro, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, 2ª. Edición (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1995), 77, cit. por Jorge Barrera y Andrés Hessdörfer, “El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el régimen infraccional y penal”, *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo* 21, no. 11 (2012), 15.

⁷⁰² Bal Francés, “Estudio Jurídico...”, en *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, 191 y 200, quien basado en criterios de la jurisprudencia española sostiene que el delito fiscal no requiere de un dolo específico o reduplicado consistente en el ánimo de defraudar a la Hacienda Pública. En esa línea vid. también Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 79.

⁷⁰³ Cf. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 51-52, quien basado en varias sentencias del Tribunal Supremo español en las que se destaca que el sólo hecho de ocultar hechos imponible o presentar deducciones falsas sobre el mismo, constituyen una acción fraudulenta, concluye “En definitiva, el elemento subjetivo del injusto consiste en el *animus defraudandi*, que no debe ser un ánimo especial, sino que es la intención de no cumplir con las obligaciones tributarias”.

⁷⁰⁴ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.9; vid. también SAP La Rioja 95/ 2015, de 23 de junio, p.7, en la que se hace referencia a la STS de 26 de noviembre de 2008, donde se afirma que la jurisprudencia ha señalado que la concurrencia del elemento subjetivo requiere

En Argentina, parte de la doctrina sostiene que la evasión no requiere de perjuicio patrimonial al fisco, tampoco requiere de ánimo de lucro o aprovechamiento patrimonial, sino sólo la intención de evadir mediante el despliegue de ardidés o engaños.⁷⁰⁵ Otra parte, por el contrario, considera que sí se requiere una conducta defraudatoria fraguada mediante engaño, con ánimo de lucro que debe ser causante del perjuicio económico.⁷⁰⁶

En el caso específico de la no presentación de la declaración jurada o la falta de pago como conducta suficiente o no para configurar el delito de evasión tributaria, en la doctrina argentina se sostiene que esa falta de presentación, por sí sola, no es constitutiva de una ocultación maliciosa exigida por el tipo penal del art. 1º de la Ley Penal Tributaria, sino que se exige un elemento subjetivo especial del dolo que en este caso es la intención fraudulenta de evadir el pago del tributo haciendo creer al Fisco que sí se ha cumplido.⁷⁰⁷

que el autor haya obrado con ánimo defraudatorio, consistente en el conocimiento de las obligaciones fiscales, en la conciencia clara y exacta del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber; SAP Jaén 181/2015, de 1 de septiembre, en la que se hace referencia a la STS 801/2008 de 26 de noviembre, p.11 en la que dicho tribunal aseguró que el delito contra la Hacienda Pública debe tener un ánimo de defraudar y que esa conducta defraudatoria implica una infracción del deber mediante una ocultación de la realidad en que debe ser basada o se origina, por lo que tanto la omisión de presentar la declaración, a sabiendas del deber de hacerlo, como presentar una con datos falsos o inexactos constituyen una defraudación; SAP Las Palmas 35/2016, de 11 de febrero, p. 11, donde se recalca que el dolo no requiere de un especial elemento subjetivo del injusto, un especial ánimo de defraudar, pues basta las exigencias generales del deber de tributar, de la capacidad de acción y de la falta de pago de lo debido.

⁷⁰⁵ Catania, *Régimen penal tributario*, 94, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 103. El citado autor lo expresa así: “Desde el punto de vista de la voluntad, ninguno de los tipos penales de evasión tributaria requieren ni el interés de desapoderar, ni la intención de causar un daño patrimonial al fisco, ni la voluntad de obtener un provecho patrimonial, que en muchos casos de la doctrina nacional son incorporados subrepticamente al abordar el tema, sin sustento alguno (...)”.

⁷⁰⁶ Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 20

⁷⁰⁷ Vid. al respecto, Vezzano y Rissi, “Algunos comentarios sobre la Ley Penal Tributaria”, 261-262, quienes ahí mismo afirman que la ocultación maliciosa no se configura por el sólo hecho de no presentar la declaración jurada, sin más aditamentos, puesto que “(...) tal falta de presentación implica el incumplimiento de una obligación formal que tiene el sujeto pasivo tributario, que puede tanto responder a un actuar doloso, a un obrar culposo o aun, puede suceder que no sea resultado de ninguna clase de culpabilidad. De acuerdo a lo que hemos

Dicha posición doctrinaria difiere con la jurisprudencia española, para la cual la intención defraudatoria en los delitos contra la Hacienda Pública ocurre y se torna evidente en quien intencionalmente presenta una declaración incompleta, injusta o falsa, pero también puede darse en quien no presenta la declaración, para lo cual debe estar consciente del deber específico de declarar y omitir la actuación esperada por la Administración Tributaria.⁷⁰⁸

En esa línea, Lombardero Expósito, toma como punto de partida el concepto penal de defraudación que en Derecho penal se vincula directamente a la idea de causar un perjuicio patrimonial mediante un engaño; con lo cual, da a entender que no puede haber defraudación sólo con el daño patrimonial, sino que debe mediar el engaño; no obstante, citando jurisprudencia expresa “El término defraudación que contiene el artículo 305.1 del Código penal no se vincula a la acción, sino que quiere decir únicamente ‘perjuicio patrimonial.’”⁷⁰⁹

Sin embargo, el referido autor, basándose en jurisprudencia del Tribunal Supremo español, considera que al perjuicio patrimonial hay que agregar un *animus defraudandi*, el cual los tribunales deducen del hecho de no presentar la declaración tributaria, cuando ésta tiene carácter obligatorio, de modo que “La no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la

expuesto anteriormente, para que este incumplimiento formal configure un fraude, es necesario que haya sido orientado a evitar el pago de lo adeudado y a generar un error en el fisco, para que crea que se ha cumplido con la obligación tributaria sustancial”.

⁷⁰⁸ SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.11, que expresa: “En relación con los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia establece que la intención defraudatoria se da y es evidente en quién de propósito declara mal o torticeramente y puede darse también en quien no declara consciente de este deber específico, omitiendo una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como inveraz de no emitir hecho imponible”.

⁷⁰⁹ SAP Sevilla, de 16 de febrero de 2006, cit. por Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 28-29.

administración que no tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación”.⁷¹⁰

Con relación al delito de evasión de impuestos prescrito en el art. 249-A del Código penal de El Salvador, hay que remitirse a lo expuesto en el apartado “2.1 Dolo”, de este capítulo, en el que se plantea que, en cuanto al dolo, la estructura del tipo se limita a exigir la voluntad de evadir impuestos al expresar literalmente: “con el propósito de evadir impuestos”; en otras palabras, basta con tener “la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber”⁷¹¹, tal como lo sostiene la jurisprudencia española y, por consiguiente, no se demanda el especial elemento volitivo de causar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, ni mucho menos el ánimo de lucro del sujeto activo.⁷¹²

⁷¹⁰ STS, Sala II, de 2 de marzo de 1998 y de 31 de mayo de 1993, cit. por Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 28-29.

⁷¹¹ STS 801/2008, de 29 de noviembre, cit. por SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p. 7; ésta misma sentencia reafirma: “en definitiva, el dolo consiste en el conocimiento del deber genérico de tributar o ingresar y el consiguiente incumplimiento voluntario de tal obligación”, p. 19-20.

⁷¹² Sin embargo, se destaca que algunos tribunales en el país consideran que el dolo debe abarcar el ánimo de lucro y en ese sentido se ha dicho: “(...) lo que se castiga es dejar de pagar lo que se debía abonar, (...) -por lo que- la conducta debe ser dolosa, ya sea de dolo directo o eventual y el ánimo de lucro”, vid. Sentencia Definitiva Condenatoria. Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, de 21 de octubre de 2010, cit. en Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 13 de diciembre de 2013.

CAPÍTULO IV
TIPICIDAD DE OTROS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA
EN EL CÓDIGO PENAL SALVADOREÑO

Este capítulo tiene como propósito explicar los elementos del tipo objetivo y del tipo subjetivo de los otros delitos relativos a la Hacienda Pública, regulados en el Código penal salvadoreño, así como sus problemas dogmáticos jurídicos, según las corrientes explicativas de la teoría del delito, la jurisprudencia y la legislación comparada. En tal sentido, se presentan dos subcapítulos: A. El tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; y B. El tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.

A. El tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias

1. Elementos del tipo Objetivo

El tipo penal del delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, tipificado en el art. 250 CP salvadoreño, reza:

Art. 250.- El que retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de veinticinco mil colones por mes, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total superior a veinticinco mil colones por mes y no lo enteren al Fisco.

Acerca de la denominación de este delito, en la doctrina argentina, con respecto al tipo penal de apropiación indebida de tributos previsto en el art. 6, de la Ley Penal Tributaria, Ley 24.769, de dicho país, cuya estructura típica es similar a la del art. 250 CP de El Salvador, se le crítica porque la conducta que se sanciona no es la apropiación, sino la no entrega o falta de depósito de lo retenido o percibido dentro del término legalmente señalado⁷¹³, ya que “ni conceptual ni jurídicamente apropiarse es lo mismo que negarse a restituir o que no hacerlo a debido tiempo”.⁷¹⁴

Aunque también se plantea, a favor de este nombre, que la consumación del delito no ocurre cuando vence el plazo para enterar lo retenido o percibido, sino cuando no se lo hace dentro de los diez días hábiles posteriores –según la estructura del tipo en el art. 6, Ley 24.769–, y una vez vencido este segundo término sin que se produzca el ingreso, se revelaría el *animus rem sibi habendi* del autor, es decir, que éste tuvo la intención de quedarse con el dinero; no obstante, esta defensa se considera desatinada porque en el tipo

⁷¹³ Spinka, *Derecho penal tributario*, 238, quien para este planteamiento cita a Daniel P. Carrera, “Régimen penal tributario argentino (ley 24.769)”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Unidas, 1996, 551.

⁷¹⁴ Ricardo C. Nuñez, *Tratado de Derecho Penal. Parte especial*, t. IV (Córdoba, Lerner, 1978), 370, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 239, quien agrega que tampoco es igual apropiarse y omitir un depósito dentro del plazo prescrito, porque quien lo haga puede, después de vencido el término del ingreso, apropiarse del dinero, pese a lo cual, en seguida realiza el depósito dentro del término administrativo de diez días siguientes al vencimiento del plazo indicado, por lo que en tal caso, se estaría ante un lapso en el que efectivamente hubo apropiación, pero no se configura el delito.

penal referido no se menciona al que se apropia del tributo, sino a quien no realiza el depósito dentro del término indicado.⁷¹⁵

Esta crítica referida al nombre del delito, es aplicable pero sólo parcialmente en el caso de El Salvador, puesto que en el tipo nuclear establecido en el inciso 1º del art. 250 CP, sí se exige la apropiación de lo retenido o percibido, al decir: “(...) y las sumas apropiadas indebidamente (...)”; mientras que tal exigencia no aparece en el inciso 2º, sino que se sanciona a quienes “(...) retengan o perciban impuesto total superior a veinticinco mil colones (US\$ 2,857.14) por mes y no lo enteren al Fisco”⁷¹⁶.

1.1. Bien jurídico protegido.

Al igual que la evasión de impuestos, en el Código penal de El Salvador, este es un delito autónomo, pero en virtud de lo dispuesto en el art. 249 CP, se considera una modalidad de la defraudación al Fisco.

En la Ordenanza Tributaria alemana, no existe, como delito fiscal, el tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, por lo que puede entenderse que dicha conducta, en caso de que ocurra, es tratada como una apropiación indebida tipificada en el § 246 del CP alemán, que textualmente dice:

⁷¹⁵ Spinka, *Derecho penal tributario*, 239, quien cuando menciona al *animus rem sibi habendi* –ánimo de quedarse con la cosa–, lo hace comparando dicho ánimo en referencia al delito de defraudación por retención indebida, art. 173, inc. 2º, del Código penal argentino, según lo explicado por Sebastián Soler, *Derecho Penal Argentino*, t. 4 (Buenos Aires, Tea, 1970, reimpresión 1978), 382; no obstante, debe aclararse que más adelante, p. 239-240, Spinka claramente explica que estos dos delitos son diferentes, no coinciden en sus núcleos fácticos.

⁷¹⁶ Art. 250, inciso 2º, CP de El Salvador.

§ 246. Apropiación indebida

(1) Quien se apropie antijurídicamente de una cosa mueble ajena o la adjudique a otro, será castigado con pena privativa de la libertad hasta tres años o con multa si el hecho no está castigado con pena más grave en otras disposiciones.

(2) Si en los casos del inciso 1 la cosa ha sido encomendada al autor, entonces el castigo es pena privativa de la libertad hasta cinco años o multa.

(3) La tentativa es punible.⁷¹⁷

En el Código penal español, una figura similar a la del art. 250 CP, está tipificada como una de las modalidades del delito de defraudación fiscal, en el art. 305, que en lo pertinente dice:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de (...) cantidades retenidas o que se hubieran debido retener (...).⁷¹⁸

Para el Código penal español, como antes se ha explicado, el llamado delito fiscal, defraudación fiscal⁷¹⁸ o defraudación tributaria, tipificado en el art. 305, tiene cinco modalidades o formas de acción: 1) Elusión del pago de tributos; 2) Elusión o no ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener; 3) Elusión o no ingreso a cuenta de las retribuciones en especie; 4)

⁷¹⁷ Código penal alemán, del 15 de mayo de 1871, con la última reforma del 31 de enero de 1998, traducción de Claudia López Díaz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999.

⁷¹⁸ Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 19, quien explica que este tipo penal fue denominado como Delito fiscal, desde la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, tipificado en el art. 305 del CP de 1995; debido a que el llamado delito contable, art. 310 CP, también es un delito fiscal, se cuestiona esta denominación para el tipo del art. 305 CP, por lo que una parte de la doctrina, a partir de la reforma mediante LO 6/1995, de 29 de junio, comenzó a llamarlo defraudación fiscal. Ambos nombres son usados indistintamente por la generalidad de la doctrina y la jurisprudencia al cual, como se verá adelante, otros autores denominan también defraudación tributaria.

Obtención indebida de devoluciones; y 5) Disfrute indebido de beneficios fiscales.⁷¹⁹

A partir del Código penal de 1995 que, con algunas reformas sigue vigente en España, en el art. 305 se introduce expresamente esta modalidad de defraudación fiscal, consistente en eludir el pago al Fisco de cantidades retenidas o que se hubieren debido retener. Al respecto, Bajo Fernández y Bacigalupo dicen: “La actual redacción del art. 305 ha ampliado los contenidos del deber de pagar y lo extiende a las *cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*.”⁷²⁰

En consecuencia, para la doctrina española las dos diferentes corrientes explicativas del bien jurídico protegido en la defraudación fiscal, le son

⁷¹⁹ Tal como las explica Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 29-33. En similares términos, aunque no necesariamente coincidiendo en los cinco modos de acción planteadas por Lombardero, sino que en algunos casos se establecen dos, tres o cuatro modalidades, vid. Muñoz Conde, *Derecho penal Parte Especial*, 965-966; Ayala Gómez, “Los «delitos contra la Hacienda Pública»”, 104; Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 14; Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 54, para quienes las modalidades son solo tres: 1) la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; 2) la obtención indebida de devoluciones; y 3) el disfrute indebido de beneficios fiscales; y Gracia Martín, quien en cuanto al Delito fiscal previsto en el art. 349 del Código penal español de 1977, decía: “La *acción típica* está descrita por el verbo defraudar, pero siendo ésta una acción que requiere de medios determinados, las expresiones legales «elusión del pago de tributos» y «disfrute indebido de beneficios fiscales» describiría medios genéricos de realización de la defraudación tributaria; defraudar, eludir y disfrutar son, pues, los verbos que debidamente engarzados describen la acción típica del delito.” Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 269.

⁷²⁰ Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 75, quienes explican que el código anterior no mencionaba expresamente esa conducta, lo que provocó una continua polémica en el campo doctrinario y jurisprudencial, acerca de si se configuraba una forma de delito fiscal o un delito patrimonial de apropiación indebida. Disputa que ha quedado superada con la inclusión expresa del referido comportamiento, pues de ese modo éste solo puede ser entendido como constitutivo de delito fiscal. Sin embargo se siguió suscitando la polémica acerca de si la elusión del pago de cantidades retenidas inferiores a la cuantía establecida en el tipo penal, debían ser perseguidas como delito de apropiación indebida, o quedaban descriminalizadas y únicamente constituían una infracción tributaria.

aplicables a esta modalidad consistente en no enterar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

En otras palabras, el bien jurídico protegido por este delito, desde la óptica patrimonialista es la Hacienda Pública como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público⁷²¹ o como interés patrimonial de la Hacienda Pública en obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos⁷²²; y desde la tesis funcionalista, el bien jurídico es la función o funciones del tributo entendidas o bien como actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos⁷²³ o como “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo”.⁷²⁴

En lo que corresponde específicamente al tipo penal objeto de análisis en este apartado, es importante tener en cuenta la llamada “solución de compromiso” sobre el bien jurídico protegido que propone Suárez González, para quien dicho bien jurídico es la función del tributo, entendida como “el proceso recaudatorio en cada tributo y la correlativa redistribución de lo recaudado”.⁷²⁵

⁷²¹ Boix, Muñoz Conde, Morales Prats, cit. por Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 19.

⁷²² Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico*, 620.

⁷²³ Pérez Royo, cit. por Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

⁷²⁴ Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 278; él mismo, *Las infracciones de deberes contables*, 78; Gracia Martín, cit. por Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 618-619; Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 56.

⁷²⁵ Cf. Carlos J. Suárez González, “El delito de defraudación tributaria”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, Manuel Cobo del Rosal, dir., Miguel Bajo Fernández, coord. Tomo XVIII. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Delito de apología a la discriminación de las personas y sobre las penas del genocidio (Madrid, 1997) 97 ss., y 104, cit. por Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 8.

El tributo, para este autor, siguiendo a Gracia Martín, cumple una función financiera, una función de justicia –la que se vería afectada principalmente por el impago o el no ingreso de lo retenido o de lo que se hubiera debido retener– y una función político-económica –afectada por el disfrute indebido de beneficios fiscales y la devolución de cantidades indebidas–. Deja en un segundo plano el aspecto patrimonial, pero no prescinde de él, pues el tributo también desempeña una función “en cuanto instrumento al servicio de la obtención de ingresos para la Hacienda Pública”.⁷²⁶

En la legislación penal española, antes de la entrada en vigencia de esta modalidad del actual delito de defraudación tributaria (art. 305 CP), el tipo penal que se aplicaba para estos comportamientos era el de apropiación indebida, con una baja penalidad que incumplía con el fin de prevención general.⁷²⁷

En la Ley Penal Tributaria de Argentina, Ley 26.735, este delito se encuentra tipificado de manera autónoma en el art. 6º, de la manera siguiente:

Artículo 6º: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.

⁷²⁶ Ib.

⁷²⁷ Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 31. Con la criminalización de esta conducta se solucionó una vieja discusión en la doctrina española acerca de si la apropiación de las retenciones debían integrarse al antiguo art. 349 CP o si debían ser tratadas como apropiación indebida, al respecto vid. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 54-55.

Un importante sector de la doctrina argentina sostiene que el bien jurídico protegido por los tipos penales tipificados en la Ley Penal Tributaria es la Hacienda Pública, entendida no de manera estática como patrimonio estatal conformado por dinero, créditos, derechos y obligaciones, sino en un sentido dinámico como “sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado”.⁷²⁸

La jurisprudencia argentina también se ha pronunciado aceptando la referida concepción: “(...) el bien jurídico protegido es la hacienda pública...debe entenderse en un sentido dinámico, es decir, como ingreso-gasto público indispensable para cumplir con la finalidad constitucional propia del Estado. Tanto los ingresos como los gastos son medios jurídico-financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado”.⁷²⁹

⁷²⁸ Carlos Alberto Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria y Previsional No. 24.769* (Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 1997), 114, cit. por José Daniel Cesano, *Estudio sobre la reforma al régimen penal tributario (Una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874)* (Córdoba, Editorial Mediterránea, 2006), 20; Chiara afirma que en esta definición se expresa la diferencia entre el interés de proteger la propiedad estatal con la Hacienda Pública entendida como proceso dinámico de ingresos y gastos para el beneficio de amplios sectores sociales, al cual hay que proteger contra la conductas evasoras convertidas en delitos tributarios y contables. En esa misma línea vid. también Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 151, quien aclara que este planteamiento surge de compartir la idea de Ferré Olivé. En sentido similar, para Juan Manuel Álvarez Echagüe, “La Ley Penal Tributaria N° 24.769. Análisis Exegético”, Costa Rica: Centro de Estudios Tributarios (1999): 1, <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo14.pdf>, acceso al 17 de abril de 2017, el bien jurídico protegido es “la Hacienda Pública, entendida esta como la actividad financiera que desarrolla el Estado a fin de obtener los recursos necesarios para hacer frente a los egresos que debe afrontar para cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional”.

⁷²⁹ Tribunal Oral en lo Penal Económico No. 3, del 9 de septiembre de 1997, autos “Kaspersky, Francisco José”, en A.H. Corti, “Acerca de la Política Punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y provisionales de la ley 24.769”, en *Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico*, febrero de 2004, 40, cit. por Navas Rial, “Problemas dogmáticos”, 152.

No obstante, en lo que concierne específicamente al delito de apropiación indebida de tributos, tipificado en el art. 6° de la Ley Penal Tributaria argentina –Ley 24.769, modificada por la Ley 26.735–, desde lo que puede calificarse como una posición evidentemente patrimonialista, se afirma que el bien jurídico protegido es el patrimonio del Tesoro nacional, puesto que la conducta penalizada corresponde a fondos que han ingresado a dicho patrimonio.⁷³⁰

Sin embargo, para Haddad, no obstante también adscribirse a la tesis patrimonialista, el bien jurídico protegido es el ingreso puntual de las sumas retenidas por los sujetos mencionados, o sea, el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷³¹; en tal sentido, coincide con la mayoría de la doctrina alemana, para la cual, desde una óptica patrimonialista, el bien jurídico protegido es el interés en la puntual y completa recaudación tributaria.⁷³²

El tipo penal del art. 250 CP salvadoreño, al igual que el de la evasión de impuestos (art. 249-A CP) es también un tipo penal limitado porque, independientemente de su título: “Apropiación indebida de retenciones o

⁷³⁰ Cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 237, quien sostiene que para evitar confusiones en esta afirmación, dado que lo que se castiga es la falta de depósito del tributo retenido o percibido, se debe aclarar la función que tienen los agentes de retención o percepción en la recaudación tributaria, en el sentido que a ellos se traslada, como una obligación pública en virtud de la ley, la tarea de recaudar, por lo que una vez realizada la retención o percepción, esa función concluye y el dinero recibido jurídicamente ya pertenece al Estado, por más que aun falte el tramo final consistente en que dicho dinero ingrese materialmente a las arcas estatales.

⁷³¹ Haddad, *Ley penal tributaria*, 136, quien pese a no hacer mención al bien jurídico protegido por este tipo penal, afirma: “De ello surge, con claridad, que lo que se intenta tutelar es, básicamente, el ingreso puntual de las sumas tenidas por los sujetos mencionados”.

⁷³² Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308, quien no obstante aclara que hay diferentes tesis sobre esta concepción y cada una de ellas limita el bien jurídico protegido en un concreto interés.

percepciones **tributarias**⁷³³, en su texto se refiere a impuestos: “El que retenga o perciba impuesto (...)”, no a tributos.

En consecuencia, están fuera del tipo penal las retenciones y percepciones indebidas de tasas y contribuciones especiales aunque fueran por una cuantía igual o mayor a la establecida como delito para los impuestos. Sin embargo, a diferencia del delito de evasión de impuestos⁷³⁴, este tipo penal no menciona impuestos específicos, por lo que el objeto de protección es todo impuesto, incluyendo impuestos municipales y los impuestos que se pagan en una sola liquidación por cada hecho generador como el impuesto sobre la transferencia de bienes inmuebles.

Tal como se concluyó en el capítulo III, con relación al delito de evasión de impuestos, los otros delitos tributarios incluidos por el legislador en la categoría de defraudación al Fisco, para el caso, el delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, también tendría como acción típica el defraudar, en este caso, bajo la modalidad de apropiación indebida.

Por lo tanto, el bien jurídico protegido específicamente por el tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP), es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al

⁷³³ El destacado en negritas es del autor de este estudio.

⁷³⁴ En el capítulo III se explicó que el tipo penal de evasión de impuestos (Art.249-A CP), no abarca a todos los impuestos; se refiere exclusivamente a tres clases de ellos: El impuesto sobre la renta y el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, conocido como IVA, así como a una categoría amplia que el Código denomina “impuestos que se declaran mensualmente”. En consecuencia, es atípica la evasión, por cualquier cuantía, iguales o mayores a las sancionadas en este tipo penal, de otros impuestos que no sea Impuesto sobre la renta, IVA o que no se pagan o se declaran periódicamente, sino que se cancelan en una sola liquidación por cada hecho generador.

cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, pero limitada a la apropiación indebida de retenciones y percepciones de impuestos, no de tributos en general.

1.2. Sujeto activo

Al observar la tipificación del delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, en el art. 250 CP salvadoreño, desde la perspectiva del autor, surgen las siguientes interrogantes: ¿Estamos ante un delito especial con dos o tres clases de autores diferentes? o ¿Es un delito con dos tipos penales diferentes con autores diferentes? A continuación se responderá a estas preguntas.

Como ya quedó explicado, en la Ordenanza Tributaria alemana no existe un tipo penal autónomo de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; tampoco existe como modalidad del delito de defraudación tributaria tipificado en el § 370 AO; por lo que, tales comportamientos son tratados bajo la figura de la apropiación indebida tipificada en el § 246 del Código penal.

Igualmente se explicó que en el Código penal español esta conducta se encuentra comprendida dentro del tipo penal de defraudación fiscal (Art. 305 CP español), el cual, en cuanto al sujeto activo, no hace mención al agente de retención o de percepción, sino que se refiere “al que” dando a entender aparentemente que autor puede ser cualquier persona⁷³⁵ que por acción u

⁷³⁵ Debido a esta redacción del tipo penal, algunos autores españoles, entre ellos R. Mourullo, Córdoba, P. Royo, Boix/Mira, en su momento se pronunciaban a favor de considerar a este como un delito común. Al respecto vid. Martínez-Buján, *Derecho penal*

omisión incurra en la conducta prohibida consistente en defraudar “eludiendo el pago de (...) cantidades retenidas o que hubieran debido retener o ingresos a cuenta (...)”.⁷³⁶

Sin embargo, en la doctrina española un sector mayoritario considera, con diversos matices, que la defraudación tributaria es un delito especial propio en el que la infracción del deber específico extrapenal, es el criterio especial de imputación objetiva al autor. Es decir, sólo puede ser cometido por un determinado grupo de sujetos: el obligado al pago de la deuda tributaria (el que evade o el que se apropia de retenciones o percepciones) y el beneficiado de la devolución indebida o del beneficio fiscal, están en condiciones de realizar plenamente los elementos del tipo.⁷³⁷

económico. Parte especial, 636; él mismo, “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, 71; Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 51, lo explican así: “De esta manera otro sector doctrinal ha sostenido que nos encontramos ante un *delito común* en el que cualquier puede en principio ser sujeto activo. Sector doctrinal que se refiere siempre a que *cualquiera que esté en «condiciones fácticas» de defraudar a la Hacienda puede ser sujeto activo del delito* (...) La literalidad del tipo penal avala esta tesis, a decir de Pérez Royo, quien señala que no existen referencias explícitas o implícitas en el tipo legal a condiciones personales del sujeto activo, admitiendo la posibilidad de que terceros no obligados tributariamente sean sujetos activos dado que (...) el tipo legal no exige que el fraude se cometa mediante la elusión del propio tributo, de «sus», tributos; vid. también la explicación sobre este sector minoritario de la doctrina española en Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 9-10.

⁷³⁶ Código penal español, art. 305.1.

⁷³⁷ Cf. Martínez-Buján, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte Especial*, 636-637, quien ahí mismo explica que en la doctrina española: “(...) ha venido existiendo amplio consenso a la hora de entender que en el círculo de sujetos activos hay que incluir al contribuyente y al sustituto del contribuyente (art. 36 LGT), a los responsables del tributo (arts. 41 ss. LGT). Se ha discutido, en cambio, si el representante legal o voluntario (arts. 45 y 46 LGT) es un sujeto idóneo del delito de defraudación tributaria. La opinión mayoritaria se inclina por negarle esta condición sobre la base de estimar que esta figura delictiva requiere la infracción de un deber jurídico extrapenal cualificado de carácter propio, personal e intransferible” y agrega que a su criterio por razones de política criminal es conveniente extender la condición de sujeto activo al representante, para evitar, entre otras cosas, impunidad en casos de autoría mediata en que el contribuyente se vale del representante que es utilizado como instrumento para cometer la defraudación, ya que si el representante es otro *intrañeus* éste podría ser autor sin perjuicio de que otro pueda ser también coautor, como sería en este caso el contribuyente; vid. también Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 61. Entre los autores que para Martínez-Buján consideran a este un

La jurisprudencia española también ha sido mayoritaria en entender al delito de defraudación tributaria como un tipo penal especial⁷³⁸, al afirmarse que “en los delitos contra la Hacienda Pública el sujeto activo es el obligado tributario y ello por cuanto se trata de un delito especial o de propia mano, en el que sólo puede ostentar la condición de sujeto activo quien se halla ligado por la obligación jurídico-tributaria”.⁷³⁹

En la doctrina argentina hay consenso de que se trata de un delito especial, puesto que el tipo demanda una calidad especial del autor: ser agente de

delito especial propio, están Martínez Pérez, Bajo/Suárez, Ayala, Gracia, Morales, García Cavero, Octavio de Toledo. Por su parte, Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 50, plantean que “Un sector doctrinal considera que nos encontramos ante un *delito especial*, dado que «sujeto activo sólo podrá serlo quien está obligado al pago, que según el art. 35 de la Ley General Tributaria, corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria» (Bajo; en igual sentido, Martínez-Buján y Morales Prats)”; para otra explicación acerca de esta tesis mayoritaria en la doctrina española, vid. Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 10, quien citando a Fermín Morales Prats, en *Comentarios al nuevo Código penal*, Dir. Gonzalo Quintero Olivares, Coord. José Manuel Valle (Pamplona, 1996), 1368-69 dice: “(...) sólo puede ser cometido en calidad de autor por quien posee la cualidad de obligado tributario, esto es, por aquella persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago en virtud del artículo 35 de la Ley General Tributaria. Es precisa, por tanto, la existencia de una relación jurídico tributaria entre el sujeto y la Hacienda Pública. El círculo de potenciales autores de este delito queda limitado a los sujetos pasivos tributarios y respecto a su deuda, no respecto a la de otros”.

⁷³⁸ Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, 637, quien cita como ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 2005.

⁷³⁹ STS de 30 de abril de 2003, cit. en SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.14; vid. también STS 1364/2014, de 3 de abril de 2014, p.3, en la que se sostiene: “Aunque los delitos contra la Hacienda Pública se califiquen de tipos especiales propios en tanto su autor debe tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto, cabe perfectamente la figura del cooperador necesario, conforme al principio de “accesoriedad limitada” (hecho típicamente antijurídico). La jurisprudencia de esta Sala se ha inclinado por la punición del “extraneus” como partícipe en el delito propio del “intraneus”, lo que hace que puedan ser perfectamente responsables penales los cooperadores necesarios, en los delitos contra la Hacienda Pública (véase SS.T.S. de 20 de mayo de 1.996, 25 de marzo de 1.997, 21 de diciembre de 1.999, etc., etc.)”; en la misma línea de considerar a los delitos contra la Hacienda Pública como delitos especiales propios, vid. SAP Barcelona 249/2015, de 16 de marzo, p. 9; STS 2069/2002, de 5 de diciembre, cit. por SAP La Rioja 95/2015, p.7; STS 2589/2016, de 9 de junio, p.14; STS 4173/2016, de 27 de septiembre, p.17; STS 499/2016, de 9 de junio, p.24; STS 717/2016, de 27 de septiembre, p.29.

retención o de percepción⁷⁴⁰; tal carácter de delito especial se refuerza en el hecho que las cantidades retenidas o percibidas no pertenecen al agente de retención o percepción, sino que sólo entra y permanece dentro de la esfera de protección de dicho agente, lo que revela una real posición de garante, que al no cumplir con su obligación de enterar lo retenido o percibido, incurriría en una apropiación indebida de dinero ajeno en perjuicio del Fisco.⁷⁴¹

En sentido similar, Álvarez Echagüe afirma: “(...) sólo los agentes de retención o percepción de tributos nacionales pueden ser sujetos activos del delito.”⁷⁴² En la línea, Díaz afirma que los delitos atribuidos a los agentes de retención o de percepción, son delitos especiales porque sólo pueden ser cometidos por estas personas con tales cualidades especiales.⁷⁴³

⁷⁴⁰ Spinka, *Derecho penal tributario*, 242-243, quien a continuación explica que según los artículos 5º y 6º, de la Ley de Procedimiento Tributario, Ley 11.683, los sujetos pasivos de la obligación tributaria básicamente se dividen en responsables por deuda propia o contribuyentes (art. 5º) y responsables del cumplimiento de deuda ajena (art. 6º), dentro de los cuales se ubica a los agentes de retención y de percepción.

⁷⁴¹ Ingrid Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, en *Derecho penal tributario. Tomo I*, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, coords. (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 568-569, donde la autora expresa: “Cabe destacar que el dinero retenido no pertenece al agente de retención, no lo tiene a título propio. Por tanto, se trata de un supuesto de apropiación de dinero ajeno, perpetrado en perjuicio del erario público. Por ser ajeno, ese dinero sólo permanece en la esfera de custodia del agente, situación que lo coloca en una verdadera *posición de garante* del bien jurídico Hacienda Pública”; en posición similar Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 151.

⁷⁴² Álvarez Echagüe, “La Ley Penal Tributaria N° 24.769”, 8, para quien, esto implica que se está ante otra norma penal en blanco, pues “para determinar quién es agente de retención o percepción y cómo debe éste proceder, debe recurrirse a normas complementarias.” En similar planteamiento, Haddad, “Ley Penal Tributaria Comentada”, 140, dice: “En efecto, la ley hace referencia a los agentes de retención o percepción de impuestos (...), con lo que implica excluir en principio a la totalidad de los restantes ciudadanos, pues se refiere a un sujeto en especial, por ejemplo, el agente de retención o percepción designado por la AFIP o la Dirección de Rentas de Salta”.

⁷⁴³ Vid. Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, 87, quien ahí mismo aclara que los agentes de retención son responsables del cumplimiento de deuda ajena.

Por otra parte, es necesario contar con alguna definición de agente de retención y agente de percepción, a efecto de poder determinar cuáles son sus semejanzas y diferencias. Agente de retención: “es aquel que por su condición debe hacer un pago al acreedor detrayendo una parte del mismo que deberá ingresar al Fisco por imperio de una norma legal”.⁷⁴⁴ Este sujeto en consecuencia, no recibe dinero de un tercero, lo resta de lo que paga a otro, por ejemplo, el patrono que paga el salario al trabajador, a quien le retiene el impuesto sobre la renta.

Agente de percepción: “es aquel que por su función recibe un pago del tercero, donde se adiciona un monto que luego debe depositar a la orden del Fisco”.⁷⁴⁵ O sea, este sujeto sí recibe una suma de dinero de un tercero más una suma adicional en calidad de la cuantía del impuesto que causa el hecho generador, como ocurre con el Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, IVA.

Se dice que la mejor manera de distinguir estas dos categorías es observar a la fuente de los fondos. Así, Meischenguiser, citando a Macchi, afirma: “El agente de percepción siempre recibe el importe tributario del contribuyente; en cambio, el retenedor debe detraer o restar parte de la cantidad de dinero de la cual es destinatario el contribuyente”.⁷⁴⁶

⁷⁴⁴ Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 159; Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 567, afirma: “Quien retiene es el que, estando obligado a efectuar un pago, detrae de dicha cantidad el impuesto a cargo del receptor”.

⁷⁴⁵ Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 159. Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 567, expresa: “(...) el agente de percepción es quien, en el momento de recibir un pago, exige un plus para afrontar la obligación fiscal que ese hecho genera”.

⁷⁴⁶ M.A. Macchi, *Sistema penal tributario y de la seguridad social* (Buenos Aires: Editores del Puerto, 2005), 200, cit. por Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 567, n.6.

En la retención fiscal, como es el caso del impuesto sobre la renta, el agente de retención o “retenedor” resta de una prestación económica del sujeto retenido, una cuantía que ingresa al patrimonio del primero pero bajo la naturaleza de impuesto retenido a terceros, que debe ingresar oportunamente a la administración tributaria.

Tanto el agente de percepción como el agente de retención, en materia tributaria son modalidades del “sustituto del contribuyente”, categoría que en materia tributaria significa:

Sujeto pasivo que, por imposición de la ley, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la relación jurídica tributaria, en lugar del contribuyente. Se establece en casos en que el objeto del tributo se encuentra a disposición de una persona distinta del contribuyente, por lo que resulta conveniente obligar a aquélla al pago del tributo. El sustituto tendrá una acción frente al contribuyente para repetir lo pagado, con un crédito que se califica de Derecho privado.⁷⁴⁷

En el IVA no se puede hablar de retención del impuesto, porque ahí el sujeto vendedor no actúa como sustituto de ningún contribuyente, sino que el importe que cobra al comprador lo hace en calidad de contribuyente propio. El vendedor del bien o servicio, cobre o no el impuesto al comprador, tiene la obligación por cuenta propia de enterarlo al Fisco, mientras que el

⁷⁴⁷ Enciclopedia Jurídica, edición 2014, <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sustituto-del-contribuyente/sustituto-del-contribuyente.htm>, acceso el 8 de enero de 2017. La Ley General Tributaria de España, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en su art. 36 define al sustituto del contribuyente, así: “3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”.

comprador, aun siendo quien soporta el impuesto, no es el obligado jurídico, siendo ajeno a la relación entre el vendedor y la Hacienda Pública.⁷⁴⁸

En otras palabras, en el IVA el obligado a cobrar el impuesto no actúa como agente de retención sino como agente de percepción o de cobro, de un impuesto del que él es el obligado pero cuyo importe lo repercute o traslada al vendedor⁷⁴⁹, y luego tiene la obligación de ingresarlo a las arcas del Estado.

Por las razones antes indicadas, para Díaz, en los casos del IVA, el sujeto vendedor, conocido tributariamente como “repercutidor”, no puede incurrir en apropiación indebida, porque el dinero que corresponde al impuesto no tiene la calidad jurídica de retención tributaria, sino que es una repercusión, una técnica por la que el sujeto pasivo de un impuesto traslada el importe de este impuesto a un tercero, como se explicó supra en la nota anterior.⁷⁵⁰ Tesis que no se comparte en este trabajo porque, como se dijo en el párrafo

⁷⁴⁸ Cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 78.

⁷⁴⁹ La repercusión es una “Técnica por la que el sujeto pasivo de un impuesto traslada el importe de este impuesto a un tercero. Suele preverse por la ley en aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo no es la persona que ostenta la capacidad económica que se quiere someter a gravamen. En el ordenamiento jurídico vigente el mecanismo de la repercusión está previsto en el IVA y en los llamados Impuestos Especiales. En el IVA, el sujeto pasivo, empresario, tiene el derecho y la obligación de repercutir las cuotas del impuesto sobre el adquirente de los bienes o servicios. La repercusión puede configurarse por la ley como imperativa o como voluntaria, y en la terminología económica suele emplearse como sinónimo de repercusión el término traslación. Vid. Enciclopedia Jurídica, edición 2014, <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/repercusion-del-impuesto/repercusion-del-impu esto. htm>, acceso el 17 de diciembre de 2016.

⁷⁵⁰ Cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 78, quien para esta afirmación parte de la premisa de que “(...) en el IVA el sujeto vendedor –el repercutidor– no es sustituto de ningún contribuyente, sino que lo que percibe del comprador lo cobra en calidad de contribuyente propio. Cabe recordar que el vendedor, perciba o no del comprador el montante de la operación, está obligado por deuda propia a ingresar el impuesto repercutido y el comprador nunca tiene la calidad de sujeto jurídico sobre el impuesto repercutido, y por ende es ajeno a la relación entre el vendedor y la administración. Él mismo refiere que para este tema es crucial remitirse a Juan Rossy, *El delito fiscal* (Barcelona: Bosch, 1989).

anterior, en el IVA el obligado a cobrar el impuesto actúa como agente de percepción, figura que sí está abarcada por el tipo penal en estudio.

Para Meischenguiser, más allá de que las funciones y obligaciones de los agentes antes referidos, así como la forma en que son nombrados o designados deben estar consignados en un código o ley tributaria general, así como en las leyes tributarias específicas, para la configuración del tipo penal resulta indispensable que el autor “revista, en forma clara e inequívoca, el rol de agente de retención o de agente de percepción”.⁷⁵¹

A partir de las consideraciones anteriores, puede afirmarse que en el tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP, inciso 1º), el autor siempre tiene que ser un obligado tributario. Si es retención, el contribuyente (persona natural o jurídica) que paga por la prestación de un servicio, retiene el impuesto y por tanto funge como agente de retención; si es percepción, la persona contribuyente (natural o jurídica) que vende el bien mueble o servicio y además cobra el impuesto (IVA), fungiendo como agente de percepción.

No puede afirmarse lo mismo con respecto al subtipo penal tipificado en el inciso 2º del art. 250, que si bien sigue bajo el acápite de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, en lo que corresponde al autor, es un tipo diferente, ya que en este inciso no se hace referencia a una cualidad especial del agente; por el contrario, se excluye explícitamente tal

⁷⁵¹ Meischenguiser, “El delito de apropiación de tributos”, 567, quien hace referencia a que en el debate legislativo realizado en ocasión de la aprobación de la Ley Penal Tributaria, Ley 24.769, se dijo que autor de este delito “solo puede ser quien, para la ley tributaria, revista la calidad especial de agente de retención o percepción de tributos y que como tal estuviere obligado a efectuar la retención o percepción y a ingresar oportunamente las respectivas sumas al fisco”.

cualidad, al decir: “La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total o superior a veinticinco mil colones por mes y no lo enteren al Fisco”.

Puede sostenerse entonces, respondiendo a la primera pregunta planteada al inicio de este apartado, que, desde la perspectiva del autor de este delito, existen dos tipos penales diferentes. Uno es un tipo penal especial propio, tipificado en el inciso primero del art. 250 CP, que sólo puede ser cometido por el agente de retención o de percepción nombrados así por la ley o por la Administración Tributaria; y otro es un tipo penal común, que puede ser cometido por cualquier persona; ambos consistentes en retener o percibir impuestos por una suma igual o mayor a veinticinco mil colones (US\$ 2,857.14) por mes, sin enterarlos al Fisco dentro del plazo legal establecido.

Ahora bien, ¿Quiénes son las personas que fungen como agentes de retención o de percepción? El tipo penal descrito en el art. 250 CP dice que es “El que retenga o perciba impuestos estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria”, es decir, la función de agente de retención o de percepción se establece por designación expresa de la ley o por decisión de la Administración Tributaria, por lo que para saber quiénes son esas personas, como este es un tipo penal en blanco, se debe acudir a la legislación tributaria aplicable, en este caso el Código tributario y las leyes tributarias específicas de la legislación salvadoreña.

El art. 47 del Código tributario, que puede abreviarse CT, define el concepto agentes de retención o percepción, como “sujetos designados por este Código o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o

percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas”.⁷⁵²

La definición específica de agente de retención del impuesto sobre la renta, la establece el art. 154 CT, de la manera siguiente:

Artículo 154.- Es agente de retención todo sujeto obligado por este Código a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria.

También es agente de retención aquel que, previo requerimiento de la Administración Tributaria es obligado a retener una parte de tales rentas a efecto de recaudar los impuestos, intereses y multas que adeude al fisco el sujeto, que las recibe.⁷⁵³

En lo que corresponde al impuesto sobre la renta, cuando se trata de servicios de carácter permanente, en virtud del art. 155 CT, están obligados a fungir como agentes de retención, aplicando las tablas de retención establecidas en la Ley del impuesto sobre la renta, toda persona natural o jurídica, sucesión y fideicomiso que pague o acredite a una persona natural domiciliada en la República, una cantidad en concepto de remuneración por los referidos servicios.

Siempre en lo que atañe al impuesto sobre la renta, cuando se trata de la prestación de cualquier otro servicio, son obligados a fungir como agentes de retención del 10% de dicho impuesto, las personas naturales titulares de empresas cuya actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de

⁷⁵² Art. 47 Código tributario de El Salvador.

⁷⁵³ Art. 154 Código tributario de El Salvador.

servicios, las personas jurídicas, las sucesiones, los fideicomisos, los Órganos del Estado, las dependencias del Gobierno, las Municipalidades, las Instituciones Oficiales Autónomas, así como las Uniones de Personas o Sociedades de Hecho, que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio.⁷⁵⁴

En cuanto al IVA, fungen como agentes de retención el adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país. Para lo cual deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria.⁷⁵⁵

También están obligados a retener el uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos o de la remuneración de los servicios prestados, todos los sujetos pasivos que conforme a la clasificación efectuada por la administración tributaria ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes y que adquieran bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenezcan a esa clasificación, la cual deberá ser enterada sin deducción alguna en el mismo periodo tributario en el que se efectúe la adquisición de bienes o de servicios, dentro del plazo que establece el artículo 94 de la ley que regula dicho impuesto.⁷⁵⁶

Por su parte, el art. 48 del CT, define la responsabilidad del agente de retención o percepción, de la manera siguiente:

⁷⁵⁴ Art. 156 Código tributario de El Salvador.

⁷⁵⁵ Art. 161 Código tributario de El Salvador.

⁷⁵⁶ Art. 162 Código tributario de El Salvador.

Artículo 48.- Efectuada la retención o percepción del impuesto, el agente de retención o percepción será el único responsable ante el Fisco de la República del pago, por el importe retenido o percibido y deberá enterarlo en la forma y plazo establecidos en este Código y las leyes tributarias correspondientes. De no realizar la retención o percepción responderá solidariamente.

Todo sujeto que retenga o perciba impuestos sin norma legal o designación expresa que lo autorice, o que las efectúe indebidamente o en exceso, responde directamente ante la persona o entidad a la cual efectuó la retención, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.⁷⁵⁷

Ahora bien, la obligación tributaria específica del agente de retención o de percepción, de enterar al Fisco de manera íntegra y puntual las cantidades retenidas o percibidas en concepto de impuesto, está consignada en el art. 164 del CT⁷⁵⁸ y las sanciones administrativas, consistentes en multas, por su incumplimiento, se establecen en el art. 246 CT.

Según el segundo inciso del art. 250 CP este delito también puede ser cometido por cualquier persona que “sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total o superior a veinticinco mil colones (US\$ 2,857.14) por mes y no lo enteren al Fisco”. Por lo que, como antes se expuso, este subtipo penal corresponde a un delito común con la misma denominación de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; en consecuencia no está abarcado por el tipo penal de apropiación o retención indebida tipificado en el art. 217 CP.

⁷⁵⁷ Art. 48 Código tributario de El Salvador.

⁷⁵⁸ “Artículo 164.- Los agentes de retención y percepción deberán enterar íntegramente al Fisco, el impuesto retenido o percibido sin deducción alguna de crédito fiscal, dentro del plazo legal estipulado en las leyes tributarias respectivas y de no hacerlo, será sancionado de conformidad a lo establecido en el artículo 246 de este Código”.

En otras palabras, puede sostenerse, respondiendo a la otra pregunta formulada en este acápite, que desde la perspectiva del autor, el art. 250 CP salvadoreño tipifica dos tipos penales diferentes.

El primer inciso configura un tipo penal especial cuyo autor puede ser tanto un agente de retención como un agente de percepción, designados legalmente como tales; mientras que en el segundo inciso se establece un delito común, cuya configuración es la misma del primer inciso, con la diferencia que puede ser cometido por cualquier persona, sin que tengan designación de agente de retención o de percepción. En consecuencia, este subtipo penal debería dejar de estar tipificado como un delito tributario porque éstos deben ser tipos penales especiales.

Ahora bien, en cuanto a otras formas de autoría y de participación, en lo que se refiere al delito de apropiación indebida de tributos, art. 6º, Ley Penal Tributaria de Argentina, se sostiene que no es posible la coautoría, pero sí es posible la instigación, ya que es perfectamente concebible que el agente omita el depósito de lo retenido o percibido, por inducción directa de un tercero. Igualmente se dice que no es admisible la complicidad, por parecer poco probable que un tercero pueda aportar materialmente algo a la omisión del autor.⁷⁵⁹

⁷⁵⁹ Spinka, *Derecho penal tributario*, 244, quien explica que en materia de autoría, al ser éste también un delito especial, es aplicable lo que en páginas 96 a 104 de su obra, sobre el sujeto pasivo y otros aspectos de la autoría en el delito de evasión simple, donde en lo medular este autor sostiene que “sólo puede ser autor el obligado sea por deuda propia o por deuda ajena, se trata de un tipo especial”.

1.3. Acción típica

Desde la óptica de la acción típica, al revisar el tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, tipificado en el art. 250 CP salvadoreño, pueden formularse la siguiente interrogante: ¿Existe en la acción típica de este delito una asimilación de dos conductas diferentes en un mismo tipo penal? En lo que sigue se dará respuesta a esta cuestión.

Para la doctrina española, la acción típica de este delito, al ser una modalidad de la defraudación fiscal tipificada en el art. 305 CP, consiste en *defraudar (...) eludiendo el pago de (...) cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*.⁷⁶⁰ Así lo expresa también Muñoz Conde, para quien “La acción consiste en defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, y se puede llevar a cabo (...)«eludiendo el pago de (...) cantidades retenidas o que se hubieren debido retener (...)»”.⁷⁶¹

Para la doctrina argentina, la acción típica del tipo penal previsto en el art. 6° de la Ley Penal Tributaria, consiste en “omitir ingresar lo retenido o percibido dentro del término que la ley confiere, o sea el de diez días después de vencimiento del plazo”⁷⁶² o “la llana omisión por parte del agente de retención

⁷⁶⁰ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 53, 61 y 62, quienes ahí mismo afirman que el núcleo esencial de la conducta típica es la defraudación, independientemente de que se haya cuestionado el engaño como elemento indispensable de la misma, por consiguiente, según su perspectiva, esa conducta típica requiere del empleo de un engaño, al cual debe estar relacionado causalmente el error en que se hace incurrir a la administración tributaria y producirse como resultado un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.

⁷⁶¹ *Derecho penal Parte Especial*, 965-966; en esa misma postura, Ignacio Ayala Gómez, “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios”, 104.

⁷⁶² Villegas, *Curso de finanzas*, 599; en esa misma línea, Álvarez Echagüe, “*La Ley Penal Tributaria N° 24.769*, 8, afirma “La acción típica consiste en una omisión: no depositar, en forma total o parcial, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo para

o percepción de tributos nacionales de depositar total o parcialmente el tributo retenido o percibido dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso”.⁷⁶³

Si el comportamiento reprochable consiste en omitir la entrega al Fisco de las cuantías de tributos retenidos o percibidos, de manera íntegra y dentro del término legalmente establecido, surge como condición indispensable para la configuración de la conducta típica que efectivamente el agente de retención o de percepción haya realizado la retención o percepción de las cuantías correspondientes.⁷⁶⁴

el ingreso del tributo nacional retenido o percibido. El importe no depositado debe superar \$10.000 en un mes”. En la misma línea, Haddad, *Ley Penal Tributaria Comentada*, 136, dice: “La acción típica prevista se constituye cuando el agente de retención o percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no deposita, o sea, mantiene en su poder, los aportes de tributos, total o parcialmente retenidos”. Debe aclararse que este autor y otros que mencionan la circunstancia de “mantener en su poder” los fondos retenidos o percibidos y no depositados, lo hacen en referencia al art. 8 de la Ley 23.771, ya derogada, que en lo pertinente decía: “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido (...)”, pero a partir de la reforma introducida por la Ley 24.769, ratificada después por la Ley 26.735 vigente, en el art. 6º que contiene el nuevo tipo penal de apropiación indebida de tributos ya no se exige esa circunstancia, sino solamente la retención o percepción sin el depósito correspondiente dentro de un plazo y por una cuantía determinada.

⁷⁶³ Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 566, quien explica, citando a Catania, *Régimen penal tributario*, 146, que la omisión no significa “no hacer nada”, sino “no hacer algo determinado”. Se aclara que en esta definición la autora se refiere a tributos nacionales porque al momento de su análisis el tipo penal se refería exclusivamente a los tributos nacionales, según la ley 24.769, Ley Penal Tributaria, vigente en aquel momento. Vid. también Spinka, *Derecho penal tributario*, 247, quien dice: “El núcleo consiste en no depositar en término el tributo retenido o percibido; en el mismo sentido, Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 77, sostiene “(...) la conducta bajo juzgamiento es la hipótesis de omisión tardía de ingresos (...)”.

⁷⁶⁴ Al respecto, Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 566, dice: “Siendo entonces que la conducta reprochada es la falta de consignación o entrega de fondos correspondientes a tributos, el presupuesto necesario para que ello ocurra es la existencia cierta de una retención o percepción previa efectuada por el agente, circunstancia que, de no encontrarse acreditada, derivaría en una ausencia de tipicidad. Parece redundante, pero mal puede reprocharse el no depósito de lo que nunca se ha retenido o percibido”. Para Villegas, *Régimen penal tributario argentino*, 1ª ed. (Buenos Aires: Depalma, 1993), 324, si el delito se llama “apropiación indebida”, éste no puede realizarse si los fondos

Es decir, el tipo penal requiere como elemento objetivo que el tributo haya sido efectivamente retenido o percibido por el agente de retención o percepción. Al respecto, se dice: “Para que se configure el delito, el agente debe previamente haber retenido o percibido el monto; es decir que no debe tratarse de una mera registración contable”.⁷⁶⁵ Como lo afirma Spinka: “Muchos han sostenido con toda razón que, en efecto debe mediar una retención o percepción real y efectiva y no una mera ficción contable”.⁷⁶⁶

La jurisprudencia argentina ha sido coincidente y coherente con esta interpretación. Así, en la causa “Adot”, después ratificado en la causa “Transportes Chevallier, S.A.”, se afirmó que “para efectos de una retención debe existir circulación de fondos. Eso indica que, si este último presupuesto no se ha verificado, el recaudo objetivo del «importe retenido», no estaba

no entran efectivamente en la disposición del agente, porque si no los tuvo en su poder es evidente que no pudo apropiárselos.

⁷⁶⁵Cf. Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 151 y 159, quien considera que si la retención o percepción no se efectúa realmente sino que solo existe como estado contable, se vuelve imposible que se configure el tipo penal y no habría una situación generadora del deber de actuar. Por su parte, Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 98, consideran que el presupuesto lógico de este comportamiento omisivo es que la retención efectivamente se haya realizado.

⁷⁶⁶ Spinka, *Derecho penal tributario*, 240, autor que ahí mismo cita a otros expositores argentinos que sostienen esta misma tesis, como Miguel A. Macchi, *Sistema penal tributario*, 202, para quien “a partir de que debe mediar falta de depósito, es necesario que previamente hayan sido retenidos o percibidos”; y Ricardo G. Thomas, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 23.771* (Buenos Aires: Ad-Hoc, 1995), 63, quien considera a la retención previa “un presupuesto del tipo”. En la misma línea, vid. también: Villegas, *Régimen penal tributario*, 324, quien sostiene que “Es necesario que la retención o la percepción hayan sido realizadas efectivamente, es decir, tiene que darse la circulación de fondos que permite al rentista amputar y al perceptor adicionar”; en igual sentido Haddad, *Ley penal tributaria comentada*, 7ª edición (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013), 136, quien dice: “se reprime la retención total o parcial de los tributos, lo cual implica, por fuerza, que el sujeto debe de haberlos tendido con carácter previo –primero debe tenerlos para luego retenerlos–”, o como dice Catania, “Cuando no se produce la recepción del dinero, entonces directamente no se actúa como agente de percepción, por lo tanto, no se constituye el delito”, Alejandro Catania, *Régimen penal tributario*, 154, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 151-152.

satisfecho y, por ende, dicha conducta no se puede subsumir en el tipo penal de la especie”.⁷⁶⁷

En ese mismo sentido, en otra sentencia de la justicia argentina se ha dicho:

Configura la acción típica prevista en el art. 6° de la ley 24.769 el agente de retención o percepción de tributos nacionales que ‘no deposite’, vale decir, que mantenga en su poder los importes de los tributos, total o parcialmente retenidos. La frase ‘mantengan en su poder’ –contenida en el art. 8° de la ley 23.771– demuestra que la detracción debe ser efectuada en forma real, y que no se puede tratar de una mera ficción contable; así, si los fondos no estuvieron en la efectiva disposición del agente, es evidente que éste no pudo ‘mantenerlos’ en su poder. Dicha exigencia finca en que la retención o percepción presupone pago o acreditación con disponibilidad financiera, y, de no existir este recaudo, la obligación de retener o percibir deviene legalmente exigible.⁷⁶⁸

Siendo un delito de omisión, este tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, requiere reunir los tres elementos constitutivos de los delitos omisivos: la situación generadora del deber de

⁷⁶⁷ Tribunal Oral Criminal Federal No.1, 22 de febrero de 1995, c. 48, cit. por Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, 88.

⁷⁶⁸ Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal, CNCP, Sala I. “Miraldi, Roque Luis s/ recurso de queja”, Causa no. 4849, de 19 de junio de 2003; y referencias a otros fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cit. por Villegas, *Régimen Penal Tributario*, 330. En sentencias anteriores de otros tribunales, habían pronunciamientos similares. Así, se había dicho: “(...) no se puede retener lo que no se tiene ya que la responsabilidad penal objetiva no es admisible en nuestro sistema legal”, pues “si el acusado prueba, como aquí lo hizo, que la constancia contable no significa que la retención haya sido efectivamente practicada, porque no tuvo el dinero necesario ante la situación tantas veces descripta en estos párrafos, su condena sobre la base de la cortapisa legal invocada vulneraría la citada garantía constitucional y el añejo estado de inocencia que debe ser vencido por la efectiva y no presunta demostración de la conducta reprochable”, vid. sentencia de Tribunal Oral en lo Criminal Federal n° 1, causa “Adot Oscar Gabriel s/ inf. art. 8° ley 23.771”, de 22 de febrero de 1995, voto en disidencia de fundamentos del Dr. Mario Gustavo Costa, cit. por Juan Manuel Álvarez Echagüe, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo21.pdf>, acceso el 22 de abril de 2017.

actuar, la capacidad individual de acción y la ausencia de la acción esperada.⁷⁶⁹

En el caso del art. 250 CP de El Salvador, aparentemente tiene dos conductas, pero en realidad la acción típica es una sola, tanto para el inciso 1º como para el 2º: no enterar al Fisco la retención o percepción de impuesto, dentro del plazo legal estipulado para cada impuesto, siempre que “las sumas apropiadas indebidamente” “excedieren en total de veinticinco mil colones por mes” (US\$ 2,857.14).

Según el art. 62 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta⁷⁷⁰, el plazo para enterar dicho impuesto es de 10 días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención, es decir, después del último día del mes respectivo. Conforme al art. 94 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA)⁷⁷¹, el mismo plazo se establece para ingresar los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o percepción de dicho impuesto.

El plazo es de dos meses en caso de liquidación de oficio, contados a partir de la fecha en que quede en firme la respectiva resolución liquidadora. (Art. 74 CT). El derecho de la administración tributaria a exigir el pago de lo percibido o retenido, no prescribe. (Art. 82 CT).

⁷⁶⁹ Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 566; vid también, Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 150.

⁷⁷⁰ Ley del impuesto sobre la renta, D.L. 134, de 21 de diciembre de 1991, D.O. 242, T. 313, de 21 de diciembre de 1991.

⁷⁷¹ Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, D.L. 296, de 24 de julio de 1992, D.O. 143, T. 316, de 31 de octubre de 1992.

El art. 106 CT, establece la potestad de la administración tributaria de emplazar a quienes no han cumplido con la declaración y el pago de impuestos retenidos o percibidos, por un plazo de 10 días a partir de la notificación del emplazamiento. Pero este plazo no se aplica al tipo penal porque no lo exige su tipificación.

En la Ley Penal Tributaria argentina, el plazo es de diez días administrativos, adicionales al término que la ley tributaria establece para el pago de lo retenido o percibido; así es lo que se entiende de la expresión “dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso (...)”, y así lo explica la doctrina.⁷⁷²

En lo que respecta a la cuantía mínima retenida o percibida y que no se entera al Fisco, establecida para la configuración del tipo penal, que en el caso del art. 250 CP de El Salvador es de US\$ 2,857.14, en primer lugar debe aclararse que, como se explicó supra, este tipo penal a pesar de llamarse apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, en su estructura típica no se refiere a tributos, sino a impuesto, en singular; por lo tanto, primera consecuencia con relación al monto es que no abarca las cuantías de todo tributo, sino solamente la de impuestos retenidos o percibidos.

⁷⁷² Haddad, *Ley penal tributaria*, 136, dice: “La retención debe extenderse más allá de los diez días hábiles posteriores al plazo establecido para el ingreso, o sea, la fecha de depósito”. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 152, citando a Federico Casal, Manuel Romero Victorica y Juan P. Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria, Ley No. 24.769* (Buenos Aires. Ediciones Técnicas Empresarias, 2008), 319-320, dice: “El término para cumplir con esa obligación es de diez días administrativos hábiles a partir del plazo legal fijado para el ingreso. Vale decir que al plazo establecido por la ley tributaria para el depósito del tributo retenido o percibido, la ley penal adiciona el término de diez días administrativos hábiles, transcurrido el cual la omisión se torna típica”.

En segundo lugar, la cuantía debe referirse a un mismo impuesto, en un mismo período tributario que en este caso se ha fijado en un mes; no pueden sumarse las cuantías de dos o más impuestos a cargo del mismo sujeto obligado en el mismo mes, ni menos en diferentes meses, en virtud del principio de estanqueidad impositiva que ha sido explicado en apartados anteriores⁷⁷³; y además, porque la configuración típica de este delito se refiere claramente a percepción o retención de “impuesto”, en singular, no “impuestos”, en plural.

En la doctrina argentina existe cierta polémica en esta materia, ya que para un sector doctrinario, si bien el tipo penal configurado en el art. 6 de la Ley Penal Tributaria, claramente establece la periodicidad mensual, por tanto la cuantía de lo retenido o percibido debe ser la de un mes, no es clara en cuanto a si deben sumarse o no los tributos retenidos o percibidos, por lo que es válido sumar los importes de diferentes tributos ya que cuando el legislador ha querido establecer tal distinción, lo ha hecho expresamente, como en el art. 1º de la Ley 24.769, donde se establece que el monto señalado para configurar el delito debe ser por cada tributo y por cada ejercicio anual.⁷⁷⁴

⁷⁷³ Según este principio, acuñado por la doctrina y jurisprudencia española, “Para perfeccionarse la conducta típica del artículo 305 del Código penal, no pueden sumarse distintas figuras impositivas, ni distintos períodos fiscales. Cada ejercicio impositivo y cada figura impositiva son ‘estancos’.” Vid. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 37-38; también Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 967; en la misma línea, vid. Martínez Buján-Pérez, *Derecho Penal Económico*, 635 y 647; para una amplia jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo español, según la cual en el delito de defraudación tributaria opera el principio de estanqueidad impositiva, vid. STS 482/2017, de 15 de febrero.

⁷⁷⁴ Cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 153, n.185. A favor de esta interpretación, vid. Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 570-572, quien argumenta que si la norma no es clara en cuanto a si el monto establecido debe ser considerado por tributo o como obligación total del obligado tributario, debe seguirse la máxima de interpretación según la cual no puede presumirse la falta de previsión del legislador; por tanto, si en otros tipos penales de la misma ley, el legislador claramente expresó que la cuantía mínima de lo defraudado debe ser por cada tributo, si en este otro

Sin embargo, otros autores argentinos se inclinan por rechazar la suma de impuestos diferentes y por períodos diferentes para alcanzar la cuantía típica, por dos motivos: uno porque, como dice Manonellas, el legislador hace referencia en el tipo al concepto tributo en singular, no tributos en plural, lo que conlleva a interpretar que cada impuesto debe tratarse de manera separada.⁷⁷⁵

El segundo motivo es porque debe hacerse una interpretación sistemática de la ley, según la cual el monto de lo retenido o percibido y no entregado debe ser sobre un mismo impuesto, pues este es el método que se establece en el art. 1º⁷⁷⁶ y que debe aplicarse a los demás tipos penales, excepto cuando se indique lo contrario. Si bien es cierto que la ley nada dice expresamente, al indicar el objeto de la retención hace mención al tributo retenido o percibido,

delito no lo hizo es porque se está ante “una verdadera intención de no hacerlo”, por tanto es válido que para determinar el monto de este tipo penal se sumen todas las cantidades retenidas o percibidas en el período establecido, sin diferenciar los tributos implicados.

⁷⁷⁵ Cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 153, quien refiere que una parte de la doctrina, en atención a que la norma penal nada dice al respecto, sostiene que el importe total de lo retenido o percibido debe considerarse sin distinción por impuestos; es decir, pueden sumarse distintos tributos. Sin embargo, sostiene que un amplio sector de la doctrina, a la que esta autora se suma, rechaza esa interpretación y sostiene que no es admisible la suma de impuestos diferentes. También Spinka, *Derecho Penal Tributario*, 248, afirma que la doctrina dominante considera que la cuantía concierne a cada tributo y se suma a dicha posición; también se adhiere a esta tesis, Haddad, *Ley Penal Tributaria*, 138, para quien, en su opinión, dado que un mismo contribuyente puede ser agente de retención y de percepción en regímenes fiscales diferentes, la cuantía rige por monto y por régimen de cada tributo. En una posición similar, aunque con cierto matiz inclinado a aceptar la posibilidad de que también pueda aceptarse que la cuantía se compute por varios tributos, Villegas, *Régimen Penal Tributario*, 329, partiendo de que comparte la opinión de Haddad, sostiene: “(...) aunque no es descartable que el fisco tome el monto y lo aplique por cada sujeto y no por cada tributo, máxime teniendo en cuenta la multiplicidad de regímenes existentes”.

⁷⁷⁶ El art. 1º de la Ley Penal Tributaria, Ley 24.769 de Argentina, rezaba:

“Evasión simple

Artículo 1º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

en singular, lo que fundamenta esta interpretación, porque si el legislador hubiese querido que se sumaran los diferentes tributos, lo hubiera dicho de manera clara y expresa o hubiera usado la expresión tributos, en plural.⁷⁷⁷

En opinión de quien escribe, una tercera razón para inclinarse a favor de la tesis de que en la cuantía típica no deben sumarse montos de impuestos diferentes, sino que dicha cuantía debe ser alcanzada por cada impuesto, es la aplicación del principio de intervención mínima del Derecho penal, puesto que si se permite computar en la cuantía impuestos distintos, es más fácil que se logre alcanzar ese monto típico y con ello la configuración del delito, con lo que la intervención penal se expande y se perjudica al imputado.

Por otra parte, la obligación de enterar al Fisco lo retenido o lo percibido, por parte de los agentes de retención, agentes de percepción o cualquier otro contribuyente, inciso 2º art. 250 CP, está sujeta a que el impuesto respectivo haya sido efectivamente retenido o percibido por dichas personas⁷⁷⁸. En esto es coincidente el CP salvadoreño con la Ley Penal Tributaria (Ley 26,735) de Argentina, pero diferente a lo dispuesto por el art. 305 CP español, en el que la conducta es típica tanto si se omite enterar al Fisco lo efectivamente

⁷⁷⁷ Cf. Casal, Romero Victorica y Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, 165-166, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 154. Este argumento también es defendido por Spinka, *Derecho Penal Tributario*, 248, quien rebate el argumento de la máxima según la cual si la ley no distingue no corresponde al intérprete hacerlo, al sostener que la opinión dominante se funda en otra regla de interpretación jurídica de igual peso, puesto que recurre a la aplicación analógica in *bonam partem* de lo establecido en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria y Previsional argentina, en la que sí se expresa que la cuantía de la evasión debe ser por cada tributo e indudablemente, esta interpretación es la que más favorece al imputado.

⁷⁷⁸ La jurisprudencia argentina sostiene la necesidad de la efectiva y real retención del importe correspondiente, expresado en una circulación de fondos y descartándose como atípicas aquellas situaciones en que las retenciones aparezcan solamente en registros contables pero no en la realidad, Cf. Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos Tributarios*, 88.

retenido o percibido, como si se omite enterar lo no percibido o retenido pero que “hubieran debido retener o ingresar a cuenta”.⁷⁷⁹

A diferencia de la modalidad de defraudación tributaria consistente en apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias tipificadas en el CP español, en el caso del tipo penal del art. 250 CP de El Salvador, no se sanciona penalmente el comportamiento omisivo de no haber realizado las retenciones o percepciones que por ley debían realizarse; es decir, la no emisión de facturas, el empleo clandestino o informal, que forman parte de lo que se conoce como economía oculta o sumergida, no forman parte de este delito.⁷⁸⁰

Sin embargo, esa omisión, el no retener o percibir lo que legalmente debía haberse efectuado, está considerada una infracción tributaria administrativa sancionada con multa equivalente al setenta y cinco por ciento sobre la cuantía que se dejó de retener o percibir.⁷⁸¹

Otra diferencia del tipo penal regulado en el art. 250 del Código penal de El Salvador, con el tipo penal del art. 305.1 del Código penal de España es que

⁷⁷⁹ Art. 305.1, CP de España. Este tipo penal es coherente con la doctrina y la jurisprudencia española en materia tributaria, en cuanto a la naturaleza y alcance de la obligación de tributar, la que, entre otras cosas, implica: “No retener no excluye la obligación de ingresar por el retenedor (TS 16-12-92: AN 15-06-93; TSJ Castilla y León 17-1-90); obligación de ingresar las retenciones no practicadas, cualquiera que sea la conducta del perceptor de la renta (AN 4-12-03); la omisión del deber de retener no exime del de ingresar y no hay doble imposición por hacerlo (TSJ Aragón 12-12-03); que no se practique la retención y que no se la resten los que obtienen retribuciones no impide su exigencia a quien debió retener (TSJ Asturias 24-11-03)”, vid. Julio Banacloche Pérez-Roldán, *La nueva tributación de las personas físicas 2007* (Madrid: La Ley, 2007), 393.

⁷⁸⁰ Al respecto Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 32. En referencia al tipo penal de apropiación indebida de tributos tipificado en la Ley Penal Tributaria de Argentina, Haddad, “Ley Penal Tributaria Comentada”, 137, recalca: “En efecto, reiteramos que no es la no retención lo sancionado, sino la retención y posterior no ingreso de lo retenido, o sea, quedarse con lo ajeno”.

⁷⁸¹ Art. 246, letra b) Código tributario de El Salvador.

la cuantía de las cantidades retenidas y no enteradas en este último, es la misma que para las otras modalidades de defraudación como la evasión de tributos, o sea, 120,000 euros y por un período fiscal de un año; mientras que en el caso de El Salvador esa cuantía es de US\$ 2,857.14⁷⁸² por mes, diferente a las cuantías y períodos fiscales establecidos para el delito de evasión de impuestos (art. 249-A CP)⁷⁸³; diferencia similar existe entre la norma española con la Ley Penal Tributaria y previsional de Argentina.⁷⁸⁴

Entre la estructura típica del delito tipificado en la referida ley argentina y la del Código penal salvadoreño, también existe una diferencia relativa a si la falta de depósito de lo retenido o percibido debe ser total o parcial, ya que para la primera literalmente sanciona al “que no depositare, total o parcialmente”⁷⁸⁵, mientras que en el segundo, tal como ocurre también en el art. 305.1 del Código penal español, no hace referencia a si la falta de depósito es total o parcial.

⁷⁸² El legislador ha seguido cierto patrón al estimar esta cantidad, ya que al multiplicar 25,000 colones mensuales x 12, se obtiene la suma de 300,000 colones, misma cuantía con la que se configura el tipo básico de evasión de impuestos de la renta o IVA, en éste último tomando como base 12 períodos mensuales.

⁷⁸³ Como se explicó en el capítulo III de este trabajo, el tipo penal básico o simple del delito de evasión de impuestos, consiste en evadir el impuesto sobre la renta o el impuesto del IVA, en éste último tomando como base 12 períodos mensuales, por una cuantía de 300.000 a 500,000 colones, que convertidos al tipo de cambio fijo con respecto al dólar estadounidense que es de 8.75 colones por cada dólar, equivalen a una cuantía de US\$ 34,285.71 a US\$ 57,142.85. También forma parte del tipo básico la evasión de impuestos que se declaran mensualmente, por una cuantía de 100,000 a 300,000 colones, equivalentes, según el tipo de cambio antes referido, a un monto de US\$ 11,428.57 a US\$ 34,285.71. Por su parte, el tipo cualificado de evasión de impuestos consiste en evadir el impuesto sobre la renta y del IVA, en este caso tomando como base 12 períodos mensuales, que exceda de 500,000 colones, es decir US\$ 57,142.85; así como también la evasión de impuestos cuya declaración se hace mensualmente, que excedan de 300,000 colones, o sea US\$ 34,285.71.

⁷⁸⁴ En el caso de la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 26.735, la cuantía mínima del delito de evasión simple, tipificado en el art. 1, es de 400,000 pesos argentinos por cada período tributario anual; mientras que la cuantía del delito de apropiación indebida de tributos es de 40,000 pesos argentinos por mes.

⁷⁸⁵ Vid. art. 6° Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 26.735.

No obstante, esta diferencia puede calificarse como formal e intrascendente, pues lo determinante es que los tres tipos penales son coincidentes en prescribir que el delito se configura siempre que se supere la cuantía establecida⁷⁸⁶, lo cual puede ocurrir si la falta de depósito de lo retenido o percibido es total o parcial; o sea, tanto en el caso de El Salvador como de España, si se deposita una parte pero lo faltante es superior a la cuantía mínima establecida en los respectivos tipos penales, el delito se da por conconfigurado. Otra cosa será que en la determinación de lo defraudado se detecta que lo no depositado era mayor que lo enterado.

1.3.1 Semejanzas y diferencias entre retenciones tributarias y percepciones tributarias

Tanto las retenciones como las percepciones tributarias son cantidades dinerarias, calculadas de conformidad a las leyes impositivas, que una persona recibe a título de deuda ajena, quedando obligada a enterarlas al Fisco dentro de un plazo determinado.

En la percepción⁷⁸⁷, se trata de un pago adicional que la persona que paga debe también realizar dejando el importe del impuesto pagado en el dominio del agente de percepción, mientras que en la retención el agente de

⁷⁸⁶ En la doctrina, ratifican que el delito se configura independientemente de que lo no depositado sea total o parcial, pero siempre que supere la cuantía mínima exigida en el tipo, entre otros Villegas, *Curso de finanzas*, 598; Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 98; Manonellas, *Manual de Derecho Penal Económico*, 151; Haddad, *Ley Penal Tributaria*, 136-137; Spinka, *Derecho penal tributario*, 248, quien explícitamente recalca “La omisión de depósito que al tipo interesa no es cualquiera, sino, aun cuando medie un depósito parcial, aquella que exceda determinada cuantía (...) por cada mes”.

⁷⁸⁷ Consistente en “recibir del contribuyente una suma que opera como anticipo del impuesto que, en definitiva le corresponderá pagar, al momento de percibir en concepto de retribución, por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien”, <http://www.arba.gov.ar/Informacion/Agentes/Recaudacion/diferencias.asp?lugar=>, acceso el 21 de abril de 2017.

retención resta del pago que debe hacer al acreedor, la cuota del impuesto que por ley corresponde y que se obliga a enterar al Fisco.⁷⁸⁸ Como dicen Borinsky y otros, “Retiene quien mantiene en su poder algo que ya tenía y percibe quien recibe algo que hasta ese momento no tenía”.⁷⁸⁹

En tal sentido, en la doctrina española se dice “Por *cantidades retenidas* o que se hubieran debido retener hay que entender las que deben ser ingresadas por aquellas personas que se hallan obligados por Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente”.⁷⁹⁰

Otra distinción que resulta interesante, es la figura de la repercusión que como se ha explicado arriba en el apartado referido al sujeto activo, es una técnica por la que el sujeto pasivo de un impuesto traslada el importe de este impuesto a un tercero, y suele aplicarse en aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo no es la persona que ostenta la capacidad económica que se quiere someter a gravamen. Ese mecanismo comúnmente está previsto en el IVA.

En tal sentido, para Díaz, “Las retenciones son operaciones que se materializan cuando un sujeto abona un concepto gravable a otro sujeto. La

⁷⁸⁸ La retención de impuestos, según el Derecho tributario, es definida como “Detracción que se obliga a realizar a determinadas personas que paguen cantidades sujetas al gravamen de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades y que se ingresa en el Tesoro Público en concepto de pago a cuenta de aquéllos impuestos. La ley española califica al retenedor como sustituto del contribuyente (art. 32 LGT) pero la doctrina, casi unánimemente, lo considera como un obligado específico distinto del sustituto”, <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/retencion-de-impuestos/retencion-de-impuestos.htm>, acceso el 21 de abril de 2017.

⁷⁸⁹ Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 98, quienes agregan: “El agente de retención o de percepción se apropia de lo que no le pertenece, abusando de la confianza depositada por quienes sufrieron la retención o percepción”.

⁷⁹⁰ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 55.

repercusión, por el contrario, es una operación natural del IVA cuando se facturan y cobran cualquier clase de bienes y/o servicios a otra persona alcanzada por el impuesto (...) en la retención existe un movimiento económico de afuera hacia adentro (del retenido al retentor); en cambio en la repercusión se produce un movimiento económico de adentro hacia afuera”.⁷⁹¹

1.3.2 Relación con el delito de apropiación o retención indebidas (Art. 217 CP)

El art. 217 del CP, bajo el acápite “Apropiación o retención indebidas”, sanciona con prisión de dos a cuatro años, a quien “teniendo bajo su poder o custodia una cosa mueble ajena por un título que produzca obligación de entregar o devolver la cosa o su valor, se apropiare de ella o no la entregare o restituyere a su debido tiempo en perjuicio de otro”.

Esta figura, aunque tiene un bien jurídico diferente como es el patrimonio de cualquier persona, tiene cierta similitud con el tipo penal del art. 250 CP; a diferencia de éste, no establece un tipo específico de bienes, ni un valor o cuantía, por lo que la apropiación o retención indebida puede ser de cualquier cosa que tenga cualquier valor; además, en uno de sus supuestos –el tipo contempla dos supuestos: apropiarse de la cosa o no entregarla o restituirla a su debido tiempo– se exige un elemento subjetivo especial como es la intención de apropiación; elemento que no es exigido por el inciso 2º del art. 250 CP.

⁷⁹¹ Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 78, quien añade que en la retención el agente retenedor resta de los fondos que pertenecen al sujeto pasivo un importe que pasa a integrar el patrimonio particular del primero, que no deja de ser impuesto de terceros respecto del cual tiene la obligación de ingresar oportunamente al Fisco.

Otra semejanza entre ambos tipos penales es que los dos son delitos especiales. En el caso de la apropiación o retención indebida del art. 217 CP, autor solamente puede ser la persona que tenga “bajo su poder o custodia una cosa mueble ajena por un título que produzca obligación de entregar o devolver la cosa o su valor”; ejemplo clásico es el del depositario. Mientras que en delito de apropiación o retención indebida de tributos, autor solo puede ser el agente de retención o agente de percepción. Sin embargo, la diferencia sustancial es que en el primero el sujeto pasivo puede ser cualquier particular, mientras que en el segundo sólo puede ser el Fisco.⁷⁹²

Una apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias de un impuesto, inferior a veinticinco mil colones por mes” (US\$ 2,857.14), podría ser perseguida penalmente por la vía del delito de apropiación indebida, sea cometida por agente de percepción o retención o por otro contribuyente no autorizado para retener o percibir. Pero en tal caso deberá demostrarse la intención de apropiación como elemento subjetivo especial.

No obstante, para una parte de la doctrina y la jurisprudencia española, en referencia a la modalidad de defraudación fiscal mediante apropiación indebida de cantidades retenidas o que debían haberse retenido (art. 305 CP), esa posibilidad estaría prohibida, al menos por tres motivos:

Uno, porque si el legislador decidió fijar una cuantía para la configuración de esta modalidad de defraudación, parece indicar que por debajo de esa cantidad la conducta queda descriminalizada y a lo sumo podrá ser objeto de

⁷⁹² Cf. Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 102, quienes con relación a la comparación de estos dos delitos en la legislación penal argentina, explican que el sujeto pasivo del delito de apropiación indebida de tributos sólo puede ser el Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mientras que el de la apropiación indebida del Código penal el afectado es un particular.

una sanción en el ámbito contravenciones tributarias.⁷⁹³ Así, Bajo Fernández y Bacigalupo consideran que en los delitos fiscales un perjuicio menor a la cuantía establecida en el tipo penal para la configuración de la conducta delictiva, constituye siempre infracción administrativa y no tiene sentido que si el daño causado es inferior a dicha cuantía, se sancione mediante el delito de estafa, apropiación indebida, alzamiento de bienes o falsedad.⁷⁹⁴

Coincidente con el anterior planteamiento, parte de la jurisprudencia española sostiene que el resultado lesivo para el Fisco:

(...) ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad, o como consideran otros autores de procebilidad [sic], exigiendo el legislador que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, supere la cifra de 120.000 EUROS, pues si la cuota defraudada no alcanza ese montante, la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolverse en un expediente sancionador incoado.⁷⁹⁵

Dos, porque la norma que tipifica esta modalidad de defraudación fiscal, se convierte en norma especial frente al delito de apropiación indebida, suscitando un concurso de leyes que se resuelve por la vía de la subsunción

⁷⁹³ Tal como quedó explicado en el capítulo III relativo al delito de evasión de impuestos, si la cantidad evadida no supera las cuantías mínimas establecidas en el tipo básico para cada impuesto se considera una infracción de evasión intencional, sancionada con multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, que en todo caso no puede ser menor a nueve salarios mínimos mensuales y se tramitarán conforme a las reglas del Código tributario, según el art. 254, inc. 1, del mismo.

⁷⁹⁴ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 23, quienes consideran que éste problema surgiría siempre que se admitiera que los delitos patrimoniales tradicionales como la estafa, la apropiación indebida y el alzamiento de bienes, pueden ser cometidos contra el Estado.

⁷⁹⁵ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.17.

por el principio de especialidad y en el caso de no reunir el elemento de la cuantía, la conducta se vuelve atípica y por ende impune penalmente.

Y tres, porque si se aplica el tipo penal de apropiación indebida, que tiene una amenaza penal de dos a cuatro años de prisión, por una cuantía inferior a la prevista en el tipo penal, podría violarse el principio de proporcionalidad al sancionar una apropiación indebida con una pena igual o mayor a la que correspondería si fuese constitutiva de defraudación fiscal.⁷⁹⁶

Bajo Fernández y Bacigalupo, con anterioridad habían planteado que los argumentos que fundamentaban la no persecución como apropiación indebida, de las elusiones de pagos de cantidades retenidas menores a la cuantía fijada por el tipo penal, básicamente eran: a) La penalización expresa de la conducta en cuestión sometida a una cuantía determinada, parece indicar la voluntad del legislador de descriminalizar el impago de cantidades inferiores; y b) El tipo penal del art. 305 CP español, se convierte en ley especial frente a otras conductas punibles.⁷⁹⁷

⁷⁹⁶ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 56-57, quienes ahí mismo explican que la no aplicación del delito de apropiación indebida en estos casos, ha sido decidida por la jurisprudencia española, con fundamento en el principio de especialidad ante al concurso de leyes, haciendo referencia a las sentencias del Tribunal Supremo, Sala II, de 18 de noviembre de 1997, de 21 y 24 de marzo del mismo año. Al respecto, Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 78-79, expresan que la opinión doctrinaria en España es unánime al considerar que supuestos como esos quedan sujetos a las respectivas sanciones administrativas establecidas en la Ley General Tributaria.

⁷⁹⁷ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 79, quienes, como puede observarse, coinciden con los dos primeros argumentos planteados por Boix Reig y Mira Benavent, pero no con el tercero, no considerado por los dos primeros autores.

1.4. Formas de acción

En la doctrina y jurisprudencia argentina, se considera que este es un delito de omisión propia o de pura omisión⁷⁹⁸, es decir, aquellos “hechos penales que se agotan en la no realización de la acción requerida por la ley”.⁷⁹⁹ O, como dice Spinka, “Como el tipo castiga a quien omite depositar los fondos por él percibidos o retenidos, se trata de un tipo de omisión simple porque se viola una norma preceptiva, mandato que resulta de las disposiciones pertinentes (...)”.⁸⁰⁰

En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha dicho que “se trata de un delito de omisión, de carácter instantáneo y se consuma en la faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado”.⁸⁰¹

Esa omisión, para el caso del art. 6º, Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, debe ser dentro del plazo de diez días posteriores a la fecha señalada por las leyes tributarias para el depósito de lo retenido o percibido.

⁷⁹⁸ Casal, Romero Victorica y Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, 157-158, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 150; en el mismo sentido Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 98-99.

⁷⁹⁹ Jescheck, cit. por Catania, *Régimen Penal Tributario*, 152 en Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 149-150; o como lo definen Maurach, Gössel y Zipf, “tipos que comprenden una actividad actuante legalmente descripta (...)”, que consisten en la “no ejecución de una acción reclamada por la ley (...)”, vid. R. Maurach, K. H. Gössel y H. Zipf, *Derecho penal. Parte general*. Tomo II (Buenos Aires: Astrea, 1994), 223-225, cit. por Borinsky et al, *Régimen Penal Tributario*, 99, quienes añaden que en el caso del delito bajo análisis la actividad actuante descrita por la ley es la falta de depósito, lo que equivale a señalar que ingresar la retención o percepción es la acción demanda por la ley, cuya falta de ejecución configura el tipo.

⁸⁰⁰ Spinka, *Derecho penal tributario y previsional*, 244. En el caso de la legislación argentina, las normas preceptivas aplicables son la Ley de Procedimiento Tributario, Ley 11.683, las leyes tributarias específicas y el propio art. 6º de la Ley Penal Tributaria y Previsional, a las que éste autor hace referencia.

⁸⁰¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 320:2271, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 149.

Si el agente de retención o de percepción después de dicho término realiza el depósito, aun si fuera voluntariamente, la jurisprudencia ha dicho que, en principio se mantiene la existencia del delito.⁸⁰²

Autores como Chiara Díaz, sostienen que caducado el plazo legal, queda consumada la omisión del depósito sin necesidad de otro trámite adicional y, en caso de existir otros términos en normas extrapenales, éstas no pueden complementar o cambiar el de diez días hábiles administrativos porque éste es el término específico para la incriminación.⁸⁰³

Como se expuso supra, siendo un delito omisivo, se requiere la comprobación de los tres elementos exigidos por la estructura dogmática de los delitos de omisión propia: a) La situación generadora del deber de actuar; b) La capacidad individual de poder realizar la acción; y c) La no realización de la acción debida.

Por otra parte, el tipo penal exige, como elemento objetivo, que el impuesto haya sido efectivamente retenido o percibido por el agente de retención o percepción. Al respecto, se dice: “Para que se configure el delito, el agente debe previamente haber retenido o percibido el monto; es decir que no debe tratarse de una mera registración contable”.⁸⁰⁴

⁸⁰²Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, CNAPE, Sala «B», causa no. 2036/03, de 10 de agosto de 2005, cit. por Meischenguiser, “El delito de apropiación”, 577, quien opina que en tal circunstancia, si bien el delito no desaparece, el depósito extemporáneo podría valorarse como ausencia de dolo. Opinión de esta autora que es coincidente con lo dispuesto en algunas sentencias de tribunales argentinos, para el caso sentencia del Juzgado Federal de Córdoba No.1, causa “Servin SA p.s.a. infracción ley 24.769”, *Periódico Económico Tributario*, 1998, 722, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 253.

⁸⁰³ Cf. Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria*, 270, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 252.

⁸⁰⁴ Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 566; vid también, Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 150; y Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos Tributarios*, 88.

En la misma línea, en cuanto al tipo penal que en un solo artículo tipificaba tanto la apropiación indebida de retenciones de tributos como de aportes a la seguridad social⁸⁰⁵, parte de la jurisprudencia argentina sostenía: “(...) para poder afirmar la existencia de una conducta punible, es menester la efectiva y real retención del importe correspondiente a los aportes, lo que no se verifica en el caso en que las retenciones existan sólo de manera contable pero no en la realidad”.⁸⁰⁶

Es un delito que si bien configura una defraudación contra el Estado su tipificación no requiere la existencia de una maniobra ardidosa o engañosa, sino que el injusto del comportamiento prohibido se fundamenta, como dice Manonellas, en un *abuso de confianza*.⁸⁰⁷ En sentido similar, Villegas afirma: “(...) en esta figura no hay ardid ni engaño. La omisión de ingresar el impuesto retenido o percibido, configura la infracción sin necesidad de que el

⁸⁰⁵ Art. 8 de la Ley 23.771, Ley Penal Tributaria de 1990 de Argentina, que textualmente rezaba:

“Artículo 8.- Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido, o los aportes y contribuciones, retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social conforme con lo previsto en el artículo 3 después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando ésta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo”.

⁸⁰⁶ Sentencia de Cámara Nacional Criminal y Correccional Federal, Sala I, causa 26.125, de 30 de mayo de 1995, cit. por Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, 88. Este autor comenta que dicha cámara en este fallo, por mayoría de votos, determinó que el tipo penal incrimina a quien no depositare o mantuviera en su poder el tributo que hubiera percibido o retenido, lo que significa, ineludiblemente, la efectiva retención de aportes previsionales al personal por el sujeto obligado.

⁸⁰⁷ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 149, la autora aclara que con la introducción de este delito en la Ley Penal Tributaria Argentina (Ley 24.769, diciembre de 1996, que reemplazó a la Ley 23.771, de febrero de 1990), se inauguró el tratamiento de delitos que siendo defraudaciones contra el Estado, su tipificación no demanda de la existencia de un ardid o maniobra engañosa, sino otros fundamentos como el abuso de confianza. También habla de dicho abuso como fundamento del injusto, Spinka, *Derecho penal tributario*, 241; igualmente Borinsky et al, *Régimen penal tributario*, 98, quienes agregan que el abuso de confianza, como fundamento del reproche penal, es lo que diferencia a este delito del de evasión, tipificado en la Ley Penal Tributaria y Previsional argentina, en el que tal reproche requiere de un ardid, engaño o maniobra fraudulenta.

fisco haya sido inducido en error ni que se haya desplegado alguna maniobra ardidosa”.⁸⁰⁸

En Argentina existen precedentes judiciales que recogen esta tesis doctrinaria, así, se ha dicho: “El art. 6 de la ley 24.769 no exige que el sujeto activo lleve a cabo alguna maniobra de ocultación de las sumas retenidas o percibidas en concepto de tributos nacionales”.⁸⁰⁹

En el Código penal de El Salvador, este tipo penal está configurado como una modalidad del delito de defraudación al Fisco (Art. 249 CP), por lo tanto, se considera una defraudación contra el Estado, que no demanda para su configuración de un engaño, ardid, o maniobra engañosa; no lo exige así su estructura típica; para que la conducta sea defraudatoria basta con el incumplimiento de un deber extra penal, en este caso, el de enterar al Fisco las cantidades de impuestos retenidas o percibidas en la cuantía y dentro del plazo establecido en el tipo penal.

Consecuentemente, la única forma de acción que admite este delito según lo tipifica el art. 250 CP, es la omisión; es decir, este es un delito de omisión propia u omisión pura, tal como lo establece también la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, y de similar configuración a la establecida en el art. 305.1, del Código penal de España.

⁸⁰⁸ Villegas, *Régimen penal tributario*, 323, quien explica que, por el contrario, en la evasión tributaria simple, art. 1 de la Ley Penal Tributaria y Previsional, Ley 24.769, de Argentina, así como en la agravada, art. 2, se requiere la realización de maniobras que tiendan a engañar e inducir en error al fisco.

⁸⁰⁹ Sentencia de Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, caso “Yaguané S.A. s/ Régimen Penal Tributario”, 20 de septiembre de 1996, cit. por Villegas, *Régimen penal tributario*, 331.

1.5. Resultado. La cuantía de la suma apropiada como condición objetiva de punibilidad

Para la mayoría de la doctrina, al igual que la evasión, este es un delito de daño, requiere de un resultado consistente en un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública⁸¹⁰ equivalente al impuesto o tributo retenido o percibido, no pagado y que supere a la cuantía establecida en el tipo para la configuración del delito⁸¹¹, lo que implica que en todo caso debe producirse una reducción de impuestos.⁸¹²

⁸¹⁰ Muñoz Conde, *Derecho Penal, Parte Especial*, 966; Meinschenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 576, siguiendo a Villegas, expresa: “La doctrina, en forma mayoritaria, coincide en admitir que se trata de un delito de resultado; en efecto, aquél requiere un resultado dañoso, puesto que la falta de ingreso del tributo retenido o percibido perjudica pecuniariamente al Estado que necesita contar con esos fondos”. En el mismo sentido, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 633, con relación a la cuantía que se establece en el art. 305.1 CP español afirma: “En la reforma de 1995 dicho límite, configurado como un efectivo perjuicio patrimonial para las arcas de la Hacienda Pública, se situó en 15 millones de pesetas, y en la LO 15/2003 se elevó a 120,000 euros”. En la doctrina argentina, Villegas, *Régimen penal tributario*, 328, afirma: “Se trata de un delito que requiere resultado dañoso, puesto que la falta de ingreso del tributo retenido o percibido, perjudica pecuniariamente al Estado que necesita contar con esos fondos”.

⁸¹¹ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, 79; Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública, 21 y 92, donde afirman: “El resultado consiste en un perjuicio a la Hacienda Pública, siempre que la cuota defraudada alcance los quince millones de pesetas”. En el mismo sentido, Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 66, afirman: “El art. 305 exige la producción de un *perjuicio* a la Hacienda Pública que exceda de 15 millones de pesetas”. En ambos casos, esa cifra de 15 millones de pesetas se refiere a la cuantía establecida en el tipo penal contemplado en el Código penal, según reforma de 1995. Actualmente, desde la reforma de 2003, la cuantía es de 120,000 euros.

⁸¹² Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 136-137, aunque debe aclararse que este autor se refiere al tipo penal básico de Defraudación tributaria tipificado en el art. § 370.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), en cuya configuración no se incluye un comportamiento igual o similar a la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; no obstante, como esta última figura es entendida como una modalidad de la defraudación tributaria tanto en el Código penal español (art. 305.1 CP) como en el Código penal salvadoreño (art. 250 relacionado con el art. 249 CP), puede considerarse que el resultado de la reducción de impuestos al que se refiere Tiedemann para el delito de defraudación tributaria, es también aplicable al delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias bajo análisis.

Algunos tratadistas hacen énfasis en que ese daño al Fisco se produce desde el momento en que se omite ingresar lo retenido o percibido, dentro del plazo legalmente establecido, pero a diferencia de lo que ocurre en la evasión, en éste no se requiere que el Fisco haya incurrido en error como resultado de un ardid, engaño o cualquier maniobra engañosa.⁸¹³

Otros autores niegan tanto el error en que se hace incurrir al Fisco como el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública y, partiendo de la definición del bien jurídico protegido de Martínez Buján, como “el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos”, consideran que el resultado típico es la lesión de aquel interés.⁸¹⁴

Por otra parte, como quedó explicado en el capítulo III con relación al delito de evasión de impuestos como modalidad de la defraudación fiscal, en lo que respecta a la cuantía establecida como requisito para la configuración del delito, la mayoría de la doctrina española considera que es una condición objetiva de punibilidad, por lo tanto no es abarcada por el dolo.⁸¹⁵ Sin

⁸¹³ Villegas, *Curso de finanzas*, 599, quien recalca que en esta figura no hay ardid ni engaño y por lo tanto el resultado se configura con la simple omisión.

⁸¹⁴ Ayala Gómez, “Los delitos contra la Hacienda Pública”, 121, quien ahí mismo aclara que el tipo penal no demanda que la Hacienda Pública sea engañada, es decir que se le haga caer en error, si no que la conducta engañosa sea idónea para generar el resultado típico que es la lesión al interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos.

⁸¹⁵ Vid. Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte Especial*, 967; en la misma línea: Bal Francés, “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada”, 191; F. Bertrán Girón, “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal”, 24; Díaz, Vicente, *Ilícitos tributarios*, 126; no obstante, anteriormente la mayoría de la jurisprudencia y un importante sector de la doctrina española, concebían a la cuantía como un elemento del tipo, al respecto vid. Berdugo Gómez de la Torre, Ignacio y Juan Carlos Ferré Olivé. “Estimación indirecta y delito fiscal.” *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, vol. 43, n.3, 1990, 796. Es más, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 633, sigue afirmando que la opinión doctrinal mayoritaria y una parte de la jurisprudencia considera a este límite cuantitativo como una característica del resultado típico que debe ser abarcado por el dolo –eventual– del autor; en otras palabras, es concebido como un elemento del tipo objetivo.

embargo, hay autores que niegan que la mayoría doctrinal acepte esta tesis, sino solo un amplio sector de la misma⁸¹⁶; otros autores la consideran parte del tipo subjetivo puesto que exigen que el dolo comprenda no sólo el conocimiento de los deberes tributarios defraudados, sino la conciencia del monto defraudado, aunque no exactamente la cifra establecida en la ley.⁸¹⁷

Igualmente se explicó en su momento, que los efectos de adherirse a una u otra teoría se reflejan en el error. Si la cuantía es un elemento del tipo objetivo, el error invencible sobre ella excluiría el dolo por falta de conocimiento por parte del autor de dicho elemento y se produciría una conducta atípica e impune. Si el error fuese vencible, la conducta sería imprudente, pero como el delito fiscal no admite la modalidad culposa, también quedaría impune. Por el contrario, si la cuantía se valora como una condición objetiva de punibilidad, no abarcable por el dolo, el error resultaría irrelevante.⁸¹⁸

En cuanto al *iter criminis*, la doctrina es mayoritariamente coincidente en sostener que este delito se consuma desde el momento en que se deja de

⁸¹⁶ Vid. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 130 y 131.

⁸¹⁷ Entre quienes consideran a la cuantía como un elemento del tipo objetivo que debe ser abarcada por el dolo, en España: Marino Barbero Santos, Martínez Pérez, Rodríguez Mourullo, De la Peña Velasco, según De Vicente Martínez, “Delito fiscal y principio de legalidad”, 877; a éstos se agregan: Ayala, Gracia Martín, Boix, Martínez-Buján Pérez, Morales Prats, Suárez González y Miguel Bajo Fernández, vid. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 131; Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 284; Gallo, “El delito fiscal”, 25; en Argentina, Díaz, Vicente, *Ilícitos Tributarios*, 3 y 126, quien siguiendo a García Berro, afirma: “(...) los límites monetarios que contienen los diversos artículos de la ley penal tributaria no son condiciones objetivas de punibilidad sino el grado de injusto necesario para declarar criminalizado el hecho”; asimismo, Spinka, *Derecho penal tributario*, 132, sostiene que dicha cuantía constituye un elemento objetivo del tipo y no una condición objetiva de punibilidad. Mismo criterio que aplica para el delito de evasión simple, mediante varios argumentos planteados en su obra, páginas 132-138.

⁸¹⁸ Cf. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 131; en sentido similar Berdugo y Ferré, “Estimación indirecta y delito fiscal”, 796.

entregar o depositar al Fisco los tributos retenidos.⁸¹⁹ Al respecto se dice: “En efecto, la omisión de depósito de las sumas retenidas o percibidas al momento de vencimiento del plazo previsto por la ley (...) representa ya la consumación del hecho.”⁸²⁰

En opinión diferente, Meischenguiser, sostiene que la consumación se produce “en el momento de vencer el plazo, aunque el ingreso retrasado y antes de la denuncia fiscal puede significar la no configuración del ilícito, porque los fondos dejan de mantenerse en poder del agente, demostrando ese depósito espontáneo, aunque tardío, la ausencia de dolo”.⁸²¹

La referida autora agrega: “En definitiva, el delito se perfecciona cuando confluyen las siguientes circunstancias: a) que el agente no deposite, total o parcialmente, el tributo retenido o percibido; b) que la omisión se produzca

⁸¹⁹ Muñoz Conde, *Derecho Penal, Parte Especial*, 966: “El resultado exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se elude el pago de (...) cantidades retenidas o que se hubieran debido retener (...)”. Para Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 641, “si se concibe el delito como un delito de resultado material, integrado por el perjuicio patrimonial superior a 120,000 euros, el momento consumativo debe ser situado en el instante en que se ocasiona el perjuicio para las arcas del Erario”.

⁸²⁰ Catania, *Régimen penal tributario*, 58, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 156; coincidentemente, Villegas, *Régimen penal tributario*, 324, opina: “El vencimiento de este último plazo sin que se produzca el depósito, significa la consumación de la infracción”.

⁸²¹ Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 576. Es probable que esta opinión de la autora se base en el tipo penal que estaba configurado en el art. 8º de la Ley 23.771, en el que efectivamente se reprimía al “agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido”; pero dicha ley fue derogada y reemplazada por la Ley 24.769, vigente al momento en que la autora escribió su obra, y en esta ley el tipo penal se desglosó en dos, ya que en la primera se penalizaba la apropiación indebida tanto de tributos como de contribuciones a la seguridad social, mientras que en la nueva ley se crearon dos tipos autónomos, uno para los tributos (art. 6º) y otro para las contribuciones a la seguridad social (art. 9º) y en ninguno de ellos se exige la circunstancia de que el autor “mantenga en su poder” los fondos retenidos o percibidos.

dentro del plazo de diez días hábiles administrativos, y c) que el monto no ingresado supere la suma de diez mil pesos por cada mes”.⁸²²

Por otra parte, como se trata además de un delito instantáneo⁸²³, que no da lugar a pasos diferentes y sucesivos, este tipo penal no admite tentativa, ya que la omisión de entregar el dinero retenido o percibido consume el delito.⁸²⁴

En el caso del tipo penal estructurado en el art. 250 del CP de El Salvador, la cuantía de lo retenido o percibido y no ingresado al Fisco, la que, como se sostendrá infra, en este trabajo es considerada una condición objetiva de punibilidad –no exigida por el dolo–, debe exceder de 25,000 colones por mes, o sea US\$ 2,857.14, con la limitación que antes se ha referido, de que tal cantidad se refiere no a tributos, sino a impuesto, en singular.

La estructura de ese tipo penal configura claramente un delito de resultado dañoso, consistente en el perjuicio que el agente de retención o de percepción causa al Fisco, al no enterar, dentro del plazo legalmente

⁸²² Ib., 576-577, para esta afirmación hace referencia a una sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, CNAPE, Sala “B”, “IVA, SACIFI s/Régimen Penal Tributario”, incidente de apelación de sobreseimiento definitivo, del 21 de octubre de 1997, cit. por Macchi, *Sistema penal tributario*, 208.

⁸²³ Como delito instantáneo es concebido por Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 576; también Spinka, *Derecho penal tributario*, 256-257, citando a Villegas, *Régimen penal tributario*, 349, Carrera, *Régimen penal tributario*, 552 e implícitamente Macchi, *Sistema penal tributario*, 208.

⁸²⁴ Cf. Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 576; en el mismo sentido, Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 156 afirma que como consecuencia de la estructura típica establecida para este tipo penal, no es posible concebir el delito tentado. Para Spinka, *Derecho penal tributario*, 256-257, al ser éste un tipo omisivo que prescinde de toda actuación previa, positiva o negativa, lo que es aplicable a quien realiza una maniobra fraudulenta, no exigida en este tipo penal, no puede admitirse la tentativa. Es más, citando a Ricardo Nuñez, *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed. (Córdoba: Lerner, 1999), 273, este autor considera que cada omisión no sólo consume el delito, sino que señala la imposibilidad de que éste se realice de forma continuada, ya que la estructura del tipo es incompatible con la posibilidad de que el autor continúe perpetrando algo no concluido.

establecido, las cantidades de impuestos retenidas o percibidas, siempre que por cada impuesto la cuantía sea mayor a 25,000 colones, o sea US\$ 2,857.14 por mes.

Esa cuantía se refiere exclusivamente al importe de las cantidades del impuesto retenidas o percibidas, sin incluir intereses, multas u otros recargos⁸²⁵; en otras palabras, no se refiere a la deuda tributaria, que conforme al art. 264 CT, está conformada por el monto proveniente del impuesto que se debe una vez vencido el plazo tributario, más los intereses que recaen desde el momento en que se incurre en mora y las multas desde que adquiere firmeza la resolución que las impone.⁸²⁶

Al respecto, en la jurisprudencia argentina se ha dicho:

A los fines de acreditar la existencia de la condición referida, debe estarse al monto de la retención que se imputa, y del cual no forman parte los intereses que a posteriori pudiesen estimarse en concepto básicamente resarcitorio. Una interpretación en contrario implicará una inadmisibile confusión entre la naturaleza jurídica de una condición objetiva de punibilidad, que debe encontrarse presente en el momento de la consumación del hecho, y la pretensión fiscal por la no oportuna percepción del monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, recurso, subsidio o concepto de que se trate, la que

⁸²⁵ En ese sentido, Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 149, expresa: “Se trata de impuestos nacionales exclusivamente, estando excluidos los intereses, multas y actualizaciones”.

⁸²⁶ Art. 264 Código tributario: “La deuda u obligación tributaria proveniente del impuesto existe a partir del día siguiente a aquel en que termine el período tributario, ejercicio o período de imposición; la proveniente de intereses desde el día en que se incurre en mora y la proveniente de multas desde que la resolución que las impone queda firme”.

necesariamente ha de ser estimada en un momento posterior al de aquella comisión.⁸²⁷

La doctrina española coincide con la tesis anterior, al decir: “sería absurdo imputar como cantidad defraudada las sanciones pecuniarias que aparecen precisamente como consecuencia jurídica de la defraudación”⁸²⁸; e igualmente se sostiene que sería ilógico incluir el monto de los intereses de demora y los recargos por aplazamiento, prórroga o apremio, puesto que tales gravámenes no se producen como efecto del fraude, sino de otras circunstancias.⁸²⁹

No obstante, Bajo Fernández y Bacigalupo, siguiendo a Rodríguez Mourullo⁸³⁰, consideran que en la cuantía deben incluirse los recargos legalmente exigibles por la respectiva ley tributaria, con lo que da cabida a la denominada cuota de formación compleja. El fundamento de esta opinión es que esos recargos legales exigibles sobre las bases o cuotas son, citando a Cortés Domínguez y Martín Delgado, “cuotas tributarias que se unen a la cuota que se liquida”, en tanto que los intereses moratorios, los recargos por

⁸²⁷ Sentencia de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “B”, caso “Frigorífico Frigollomas, S. s/ inf. Ley 23.771”, 7 de junio de 1996, cit. por Villegas, *Régimen Penal Tributario*, 332, vid. también Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 571.

⁸²⁸ Rodríguez Mourullo, *El delito fiscal en España*, 719, cit. por Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 69.

⁸²⁹ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 69, quienes ahí mismo afirman que un sector de la doctrina fundamenta la exclusión de estos gravámenes del cómputo de la cuantía, basado en el hecho de que aquí se trata de fijar la cantidad defraudada en el momento que se presenta la declaración y no la deuda total que surge en la fase de liquidación definitiva del tributo. Sin embargo, a juicio de estos autores, este criterio parece conducir al error de considerar que el fraude se consuma antes de la liquidación definitiva.

⁸³⁰ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 69; quienes hacen referencia a la cuota definida en el art. 55 de la Ley General Tributaria de España, a la que, según ellos, debe agregarse los recargos legalmente exigibles establecidos por el art. 58. A, de la misma ley.

apremio, aplazamiento o prórroga y las multas son “prestaciones accesorias”.⁸³¹

Por otra parte, el tipo penal no expresa si la cuantía se refiere a un impuesto específico o a la suma de varios impuestos; por lo tanto haciendo una interpretación textual, a favor del Fisco, y siguiendo a algunos autores argentinos⁸³², podría afirmarse que si el legislador no hizo esa diferencia, el intérprete no debe realizarla y por tanto la cuantía debe ser la suma de varios impuestos diferentes.

Por el contrario, con base al principio de mínima intervención, puede afirmarse que la cuantía se refiere a un mismo impuesto, por las razones siguientes: a) El tipo penal expresamente se refiere a la retención o percepción de “impuesto” en singular; no de impuestos en plural; b) En el tipo penal de evasión de impuestos, el legislador establece cuantías para cada impuesto específico, no la suma de ellos; es válido entonces interpretar que si en este otro tipo penal se hubiese querido incluir en la cuantía la suma de

⁸³¹ Cortés Domínguez y Martín Delgado, *Ordenamiento tributario español* (Madrid: Tecnos, 1985) 345 y ss., en el mismo sentido SAP Murcia, de 17 de noviembre de 1984, comentada por Gaspar De La Peña Velasco, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal* (Murcia, 1984), 305 y ss., todos cit. por Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 69-70, quienes agregan que para otros autores, la razón de sumar estos recargos en la cuantía se debe a que son percibidos por el mismo titular del crédito tributario, de manera que si se dieran recargos que no fueran percibidos por el mismo titular, no podrían ser computados, citando al respecto a Martínez-Buján, *Comentarios a la legislación penal*, M. Cobo del Rosal (dir.) – M. Bajo Fernández (coord.), t. VII, 270 y ss.

⁸³² Para quienes en el delito de apropiación indebida de tributo previsto en el art. 6 de la Ley Penal Tributaria, se establece con claridad la periodicidad mensual, por lo que lo retenido o percibido debe ser por un mes; pero nada se dice en cuanto a si deben sumarse o no las cantidades retenidas o percibidas de distintos tributos, por lo que sostienen como válido sumar los importes de diferentes tributos, basados en que cuando el legislador quiere hacer esa distinción, lo establece expresamente, como en el art. 1º de la Ley 24.769, donde se prescribe que el monto señalado para configurar el delito debe ser por cada tributo y por cada ejercicio anual. Cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 153, n.185. También a favor de esta interpretación, Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 570-572

varios impuestos retenidos o percibidos, así lo hubiera expresado el legislador.⁸³³

Pero la razón principal para considerar que no se pueden sumar cantidades retenidas o percibidas de diferentes impuestos, ni de diferentes periodos mensuales, para alcanzar la cuantía establecida en el tipo penal, es la aplicación del principio de estanqueidad impositiva, explicado previamente en este trabajo⁸³⁴; por lo que dicha cuantía debe ser de un mismo tributo y por cada mes.

Tomando posición al respecto, puede afirmarse que en lo que respecta al tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, tipificado en el art. 250 del CP salvadoreño, la cuantía de 25,000 colones o US\$ 2,857.14 establecida en este tipo penal, es una condición objetiva de punibilidad; además, con base en el principio de mínima intervención y en el principio de estanqueidad impositiva, esa cuantía se refiere a un mismo impuesto y por un mismo período de un mes, por lo que no pueden sumarse cantidades de diferentes impuestos ni de periodos mensuales distintos.

1.5.1 Proporcionalidad de la pena. Comparación con el delito de evasión de impuestos

Este delito tiene una pena de cuatro a seis años; la misma que tiene una de las modalidades del tipo penal simple de la evasión de impuestos, referida a los impuestos que se declaran mensualmente –con la que lógicamente

⁸³³ Vid supra, apartado “1.3 Acción típica”, de este delito, donde se explica que para la mayoría de la doctrina argentina, sustentándose en varios argumentos, la cuantía se refiere a un mismo tributo o impuesto y por un mismo período mensual.

⁸³⁴ Vid. Capítulo III, apartado “1.7 Resultado”.

puede compararse el delito en estudio—; pero en el primero la cuantía de lo defraudado al Fisco es la excedente a US\$ 2,857.14 por mes, mientras que en la evasión simple la cuantía es de US\$ 11,428.57 a US\$ 34,285.71 por mes. Es decir, el mínimo de lo evadido es cuatro veces superior a la cuantía de lo retenido o percibido que no es enterado al Fisco.

Puede afirmarse que esta diferencia en la amenaza penal se justifica por el mayor grado de lesión al bien jurídico protegido que representa la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, en la que el autor cobra una cantidad adicional (percepción) al precio de una determinada prestación pagado por tercera persona; o descuenta una cuantía (retención) del pago que debe a otro, siendo que en ambos casos se apodera de cantidades que no le pertenecen, no son de su propiedad, a diferencia del impuesto evadido que no sale de la esfera del patrimonio propio del evasor.

En cuanto al principio de proporcionalidad de la pena, podría considerarse que esta amenaza penal infringe dicho principio, porque al establecer un rango de cuatro a seis años de prisión, el delito queda excluido de varios beneficios penales o procesales⁸³⁵, como el reemplazo de la pena de prisión⁸³⁶, la suspensión condicional de la ejecución de la pena⁸³⁷, la

⁸³⁵ Para un análisis crítico acerca de las repercusiones negativas que la penalidad de los delitos tributarios puede tener en los beneficios penales como las alternativas a la privación de libertad, vid. Folco, Abraldes y López Biscayart, *Ilícitos fiscales*, 209-211.

⁸³⁶ El art. 74 del Código penal salvadoreño dispone que el Juez o tribunal imperativamente deberán reemplazar las penas de prisión mayores de seis meses y que no excedan de un año por igual tiempo de arresto de fin de semana, de trabajo de utilidad pública o por multa. De forma potestativa, podrá, bajo determinadas circunstancias del hecho cometido, sustituir las superiores a un año y que no excedan de tres años por igual tiempo de arresto de fin de semana o de trabajo de utilidad pública.

⁸³⁷ De conformidad con el art. 77 del Código penal de El Salvador, la suspensión condicional de la ejecución de la pena puede ser decretada por el Juez o tribunal, cuando no proceda el reemplazo de la prisión, en los casos que la pena impuesta no exceda de tres años, dejando en suspenso su cumplimiento por un período de prueba de dos a cinco años, atendiendo las circunstancias personales del condenado, las del hecho y la duración de la pena.

prescindencia de toda medida cautelar⁸³⁸ y la suspensión condicional del procedimiento.⁸³⁹

Sin embargo, en este trabajo se sostiene que dicho principio no se infringe por varias razones; primero, porque si bien con el rango sancionatorio indicado, el imputado del delito en cuestión no se beneficia de los referidos institutos penales o procesales como la posibilidad de prescindir de toda medida cautelar, sí puede verse beneficiado con una medida cautelar alterna en sustitución de la detención provisional, de conformidad con el régimen de dichas medidas sustitutivas prescrito en el art. 331 del Código procesal penal de El Salvador.⁸⁴⁰

Segundo, porque el rango de la amenaza penal de cuatro a seis años no es tan alta, comparada por ejemplo con la pena que tiene señalado el delito de hurto simple, que es de dos a cinco años, cuando el valor de la cosa hurtada fuere mayor de doscientos colones, equivalentes a US\$ 22.86.

⁸³⁸ Conforme al art. 332 del Código procesal penal salvadoreño, puede prescindirse de tales medidas cuando el delito tuviere pena de prisión cuyo límite máximo sea igual o inferior a tres años.

⁸³⁹ Según el inciso primero del artículo 24 del Código procesal penal de El Salvador, en los casos en que proceda la suspensión condicional de la ejecución de la pena o cuando se trate de delitos sancionados exclusivamente con penas no privativas de libertad, las partes podrán solicitar la suspensión condicional del procedimiento.

⁸⁴⁰ El art. 331 del Código procesal penal, establece:

“Art. 331.- No obstante lo dispuesto en los dos artículos anteriores, y aunque el delito tuviere señalada pena superior a tres años, cuando el imputado no esté sometido a otras medidas cautelares y se pueda creer razonablemente que no tratará de sustraerse a la acción de la justicia, podrá decretarse una medida cautelar alterna.

No procederá aplicar medidas alternas ni sustituir la detención provisional, en los delitos siguientes: homicidio simple, homicidio agravado, secuestro, delitos contra la libertad sexual, robo agravado, extorsión, defraudación a la economía pública, comercio de personas, tráfico ilegal de personas, trata de personas, desórdenes públicos, delitos contemplados en la Ley Reguladora de las Actividades Relativas a las Drogas y los delitos contemplados en la Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos”.

En otras palabras, si cualquier persona hurtare una cosa cuyo valor sea mayor a esa cifra, puede ser sancionada con prisión de dos a cinco años; mientras que el agente de retención o percepción que se apropie indebidamente de una cuantía superior a US\$ 2,857.14, puede ser sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Es decir, si bien la amenaza penal del delito bajo análisis es mayor que la del hurto simple, su mayor penalidad, desde una perspectiva cuantitativa se justifica porque el monto mínimo de lo defraudado (US\$ 2,857.14) es más de ciento veinticuatro veces mayor a la cuantía mínima de lo hurtado (US\$ 22.86). Y desde la perspectiva de la lesividad al bien jurídico protegido, puede sostenerse que tanta protección penal merece la propiedad privada o el patrimonio individual, como el patrimonio de la Hacienda Pública.

Por otra parte, al comparar la conminación penal de este delito, de cuatro a seis años, con la de algunos de los delitos relativos a bienes jurídicos más valiosos como la vida, podría considerarse que tienen penas desproporcionadas; por ejemplo, el delito de homicidio culposo⁸⁴¹ tiene una pena de prisión más baja de dos a cuatro años; el aborto consentido y propio está sancionado con prisión de dos a ocho años⁸⁴², es decir, el límite inferior es menor al del delito analizado, aunque el límite superior es mayor.

Sin embargo, en este estudio se sostiene que no existe tal desproporcionalidad; en lo que respecta al homicidio culposo, el reproche penal del mismo es más bajo precisamente por ser un delito culposo, que por regla general deben tener un reproche penal menor que los delitos dolosos; en cuanto al aborto consentido y propio, la desproporción solo sería en

⁸⁴¹ Art. 132 Código penal de El Salvador.

⁸⁴² Art. 133 Código penal de El Salvador.

cuanto al límite inferior; no así en cuanto al límite superior. Además, si se acepta tal desproporción del delito en comento con respecto a los citados delitos contra la vida, debe aceptarse lo mismo con relación al hurto simple y a otros delitos patrimoniales.⁸⁴³

Tercero, desde la perspectiva del autor, siendo el delito analizado un tipo penal especial, dado que autor del mismo sólo puede serlo quien tenga la calidad de agente de retención o de percepción, cuyo nombramiento recae en virtud de la ley o de un acto administrativo, el reproche a su conducta indebida, por ocupar claramente una posición de garante⁸⁴⁴, debe ser mayor a la de cualquier persona que pudiera cometer un hurto simple.

Por otra parte, tampoco puede aceptarse que con el rango de penas en comento, se incurra en una utilización indebida del fin preventivo especial o general de la pena, por desproporción de la misma o por utilizar al ser humano como medio para dichos fines, mediante la intimidación al resto de la sociedad o a potenciales infractores que tengan la posibilidad de cometer este delito, o sea los agentes de retención o percepción impositiva⁸⁴⁵, debido a dos razones: una, porque, como se ha explicado, la pena no es desproporcional si se compara con delitos patrimoniales; y dos, porque los

⁸⁴³ Por ejemplo la receptación, que según el art. 214-A CP, tiene una pena de prisión de tres a seis años; y la estafa, que conforme al art. 215 CP, está sancionado con prisión de dos a cinco años.

⁸⁴⁴ Cf. Ingrid Meischenguiser, "El delito de apropiación indebida de tributos", 568-569. También Manonellas, *Manual de Derecho Penal Tributario*, 151. Tal posición de garante le nace a este sujeto activo porque el dinero retenido no le pertenece, sino que por disposición legal o por decisión de autoridad competente, debe desempeñar una función de resguardo temporal de fondos ajenos que, al no ser entregados, causan un perjuicio al Fisco.

⁸⁴⁵ Sobre el riesgo que se corre de utilizar las penas en general y la pena de prisión en particular, de manera desproporcionada o incurriendo en una utilización perversa de los fines preventivos de la pena, tanto especial como general, en los delitos contra la Hacienda Pública, vid. Folco, Abradales y López Biscayart, *Ilícitos fiscales*, 203-211.

delitos tributarios, al menos en El Salvador, son poco perseguidos y gozan de mucha impunidad.⁸⁴⁶

Igualmente no se comparte la perspectiva de quienes consideran que la pena privativa de libertad en los delitos tributarios, contradice la prohibición constitucional de la prisión por deudas⁸⁴⁷, como pretenden sostener entre otros Virgolini y Silvestroni⁸⁴⁸, partiendo de la concepción de que dichos delitos criminalizan meras desobediencias a la ley y no lesiones a bienes jurídicos⁸⁴⁹.

Se rechaza la tesis referida porque, como se ha demostrado a lo largo de este trabajo, para la mayoría de la doctrina los ilícitos penales tributarios sí lesionan el bien jurídico Hacienda Pública, habiendo solo discrepancias en cuanto a la definición de dicho bien jurídico; no son simples infracciones de deberes, sino comportamientos lesivos a bienes jurídicos supraindividuales como es el interés de la sociedad en la completa y puntual recaudación de tributos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines que garanticen el desarrollo humano y la equidad social.

⁸⁴⁶ Al respecto hay que remitirse al capítulo I, apartado “1.3 Características del sistema tributario salvadoreño y su relación con los delitos relativos a la Hacienda Pública”, en el que se presenta una muestra estadística de la baja persecución que tienen los delitos contra la Hacienda Pública en los tribunales de San Salvador.

⁸⁴⁷ Proclamada en el inciso 2º, art. 27 de la Constitución de El Salvador que extiende la prohibición a las penas perpetuas, infamantes, proscriptivas y a toda especie de tormento.

⁸⁴⁸ Cf. Virgolini y Silvestroni, *Derecho penal tributario*, 49, 64, 113 y 114, quienes entre otros argumentos consideran innecesarios los delitos fiscales porque si lo que se pretende es proteger el patrimonio de la Hacienda Pública, éste ya estaría protegido por otros delitos como la estafa y otras defraudaciones. Para un planteamiento similar con el que coinciden e incluso es citado por estos autores, vid. Borinsky, et al, *Régimen penal tributario*, 31-32.

⁸⁴⁹ En esa línea se insertan quienes consideran que los delitos tributarios deberían descriminalizarse y la deuda no pagada al Fisco convertirse en una acción ejecutiva mercantil o administrativa, certificando la cuantía de la deuda. Posición que no es compartida por el autor de esta tesis como puede observarse a lo largo de la misma.

En cuanto a las penas que se contemplan en otras legislaciones para los tipos penales similares al que se analiza, para el caso, prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía establecida, en el art. 305.1 CP español, y prisión de dos a seis años, según el art. 6° de la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 26.735, puede apreciarse que la pena de cuatro a seis años de prisión para el delito objeto de este análisis, en su límite mínimo es más grave, mientras que el límite máximo es equiparable a los previstos en los cuerpos normativos extranjeros citados.

Dicho límite mínimo, de cuatro años de prisión, art. 250 CP salvadoreño, puede considerarse desproporcionado en comparación al establecido por el art. 305.1 CP español, que es de un año de prisión. Sin embargo, sin pretender aminorar esa asimetría, debe tenerse en cuenta que la legislación penal española además de la pena de prisión, impone conjuntamente la pena de multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, pena conjunta que, según quien escribe, de *lege ferenda*, podría incluirse en el Código penal salvadoreño y reducirse el límite mínimo de la pena de prisión que, como se ha visto es muy elevado.

2. Elementos del tipo subjetivo

2.1 Dolo

Se ha expuesto a lo largo de este trabajo, que para la unanimidad de la doctrina española, la acción típica del delito de defraudación fiscal, tipificado en el art. 305 CP español, consiste en defraudar; pero esta conducta tiene

varias modalidades de acción⁸⁵⁰, siendo una de ellas “eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubieren debido retener”, omisión que es asimilable al delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP salvadoreño) objeto de este estudio, pero no existe en la legislación penal española, un tipo penal autónomo similar.

Como consecuencia de lo anterior, para la doctrina y jurisprudencia española, los elementos del tipo subjetivo de la conducta nuclear, defraudación al Fisco, son, en general, los mismos para las diversas modalidades de acción.

Consecuentemente, lo que en el capítulo III de este trabajo ha sido desarrollado acerca de dichos elementos subjetivos del delito de evasión de impuestos, también es aplicable al tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, art. 250 CP salvadoreño, por lo que, para evitar repeticiones, se presenta a continuación un resumen de lo explicado en el capítulo III, más algunos agregados propios de este acápite y del delito de impago de cantidades retenidas o que debieron retenerse.

Bajo Fernández y Bacigalupo, con relación al referido art. 305 CP español, afirman que como la ley no sanciona una conducta imprudente, surge la necesidad del dolo, que definen como la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa injustificadamente a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local un perjuicio que excede de la cuantía fijada por el

⁸⁵⁰ Para Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 29-33, existen cinco modalidades de acción: 1) Elusión del pago de tributos; 2) Elusión o no ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener; 3) Elusión o no ingresos a cuenta de las retribuciones en especie; 4) Obtención indebida de devoluciones; y 5) Disfrute indebido de beneficios fiscales. Ya antes se explicó que mayoritariamente la doctrina acepta varias modalidades en este tipo penal, pero para algunos el número de ellas es de tres o cuatro.

tipo penal. Además debe conocerse la existencia de la obligación tributaria, pero siendo éste un elemento normativo, no es exigible un conocimiento técnico, siendo suficiente el que corresponde a un profano, o sea, que el autor sepa que tiene la obligación de pagar sus impuestos.⁸⁵¹

Adaptando lo que, con relación al delito de defraudación tributaria, exponen los autores arriba citados, puede afirmarse que en el caso del delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias bajo análisis, el conocimiento de la obligación de enterar al Fisco lo retenido y percibido, no requiere ser un conocimiento técnico, jurídico o contable, sino que bastará con que el agente de retención o percepción sepa que el dinero que retrae en la retención o el que recibe como adicional en la percepción, no le pertenece y debe entregarlo, a la administración tributaria, dentro del término que la ley exige.

Por otra parte, la jurisprudencia española ha establecido con mucha claridad que la defraudación tributaria no se configura por el mero impago del monto superior a la cuantía fijada en el tipo penal, sino que "(...) Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello".⁸⁵²

⁸⁵¹ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 88, quienes ahí mismo sostienen que según la doctrina dominante no necesariamente se exige el dolo directo, basta con el dolo eventual, como ocurre con el conocimiento de la cuantía establecida en el tipo penal, explicado en este trabajo. En el mismo sentido Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 638, confirma que la doctrina española siempre fue unánime en exigir que el delito de defraudación tributaria solo debería ser penalizado en su forma dolosa, por lo que cuando el código penal de 1995 no incorporó un tipo imprudente en el art. 305, el legislador no hizo más que confirmar el criterio doctrinario.

⁸⁵² STC 120/2005, cit. por Gallo, "El delito fiscal", 25, quien hace referencia que en esa misma sentencia se parte de la premisa de que la reducción de ingresos de la Hacienda

Ese criterio jurisprudencial acerca de la exigencia del dolo en este delito, y en sus diversas modalidades de acción, se ha mantenido en sentencias más recientes. Así, se ha dicho:

La aplicación de dicho precepto exige un elemento objetivo consistente en la elusión del pago de tributos en cuantía superior a los 120.000 # [sic], y además un elemento subjetivo. En este sentido no podemos olvidar que la conducta sancionada en el art 305 del CP exige un comportamiento eminentemente doloso en cuanto al conocimiento y voluntad defraudatoria. Así, la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2011 (Pte. Ramos Gancedo) nos recuerda: "la doctrina de esta Sala ha reiterado de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido."⁸⁵³

Algunos autores de la doctrina española, plantean que el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el CP español, si bien debe ser doloso, no exige el dolo específico o "reduplicado" que incluya el ánimo concreto de defraudar a la Hacienda Pública. Basta con el dolo común o genérico de eludir el pago de tributos o de retenciones u obtener beneficios fiscales indebidos.⁸⁵⁴

Pública provocada por el obligado tributario no es por sí sola suficiente para permitir la aplicación del tipo del delito fiscal.

⁸⁵³ SAP Jaén 81/2015, de 1 de septiembre, p.11; ese "algo más" en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria, obviamente es el dolo.

⁸⁵⁴ Bal Francés, "Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada", 191 y 200; quien expresa que la jurisprudencia considera que la intención de defraudar "(...)" es suficiente para integrar el elemento del dolo penal, propio de este tipo de delitos, que además califica de dolo genérico o común, no de dolo específico –de

En lo que respecta al delito de apropiación indebida de tributos, art. 6º, Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, se trata de un tipo de omisión dolosa. Al respecto, Meischenguiser afirma: “El elemento subjetivo está dado por el dolo. Deberá observarse en la conducta del agente la intención de no depositar la suma de los tributos correspondientes, pese a tener la posibilidad de hacerlo”.⁸⁵⁵ O como dice Haddad, “(...) la voluntad de la ley es que el delito se configure cuando los agentes de retención o percepción hayan demostrado, con su actitud, la clara intención de no entregar los montos que debían depositar al organismo de recaudación tributaria”.⁸⁵⁶

Villegas, por su parte considera que a diferencia del dolo de la evasión simple tipificada en la Ley 24.769, que consiste en la conciencia del autor del carácter fraudulento de la maniobra que realiza y de que actúa con falsedad, en la apropiación indebida de tributos, “el dolo consiste en la voluntad

defraudar a la Hacienda Pública– o dolo reduplicado”, y después reitera: “Más arriba ha quedado dicho que el tipo del delito contra la Hacienda Pública no exige más que el dolo normal, no un dolo reduplicado o específico que incluya el ánimo concreto de defraudar a la Hacienda Pública”.

⁸⁵⁵ Miguel Ángel Macchi, *Sistema penal tributario*, 204, cit. por Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 571; en el mismo sentido Borinsky, et al, *Régimen penal tributario*, 99 quienes afirman: “En el ámbito de la omisión el aspecto subjetivo se compone del dolo – considerado mayoritariamente por la doctrina como el conocimiento y voluntad de realización de cada uno de los elementos del tipo objetivo– y éste debe referirse incluso a la posibilidad de poder desarrollar una actividad conducente a la evitación de la lesión del bien jurídico”.

⁸⁵⁶ Haddad, *Ley Penal Tributaria Comentada*, 138, agrega el autor que de esta manera se pretende excluir del tipo aquellos supuestos en los que evidentemente falta el dolo, por ejemplo, cuando en el trayecto hacia el banco o antes de realizar el depósito, la persona que lleva el pago es asaltada. A lo que, al parecer de quien escribe, debe agregarse que tal situación sería válida para excluir el dolo, siempre que ocurriera dentro del plazo legalmente establecido para realizar el pago al Fisco, o sea, mientras sea materialmente posible que el agente de retención o de percepción pueda cumplir con su obligación legal de realizar el depósito dentro del plazo establecido; de lo contrario, el tipo penal se habría consumado. Por su parte Spinka, *Derecho penal tributario*, 251, considera que la exigencia del dolo en este delito se deduce de la forma en que se encuentra redactado el tipo penal, pues “La ausencia de toda referencia a modo alguno de obrar con culpa lleva a afirmar la regla, esto es, el dolo”. Díaz, Vicente, *Ilícitos tributarios*, 128, sostiene, que en los delitos tributarios “No es posible aplicar el perimido concepto de que el fisco cree que su potestad sancionadora es «natural», sin cuestionar su existencia, sin considerar la nota de culpabilidad como elemento de una voluntad consciente del agente dirigida a la ejecución de un hecho ilícito”.

deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo”.⁸⁵⁷

En posición similar, para Meischenguiser “El dolo necesario para entender el delito configurado es diferente al requerido por la figura de evasión tributaria simple del art. 1 de la LPT. En la evasión del art. 1 el dolo consiste en la conciencia que la maniobra es fraudulenta y que al desplegarla se está actuando con falsedad”.⁸⁵⁸

Para Catania, al ser éste un delito de omisión, el elemento subjetivo del tipo no reside en el dolo, sino por el cuasi-dolo, ya que el primero consiste en la “voluntad de realización de una acción, mientras que en el segundo falta, precisamente, la realización de una acción. El cuasi-dolo requiere el conocimiento de la situación generadora del deber y el reconocimiento de la posibilidad de realizar la acción”.⁸⁵⁹

Basada en el anterior criterio de Catania, Manonellas plantea que el dolo de este delito debe abarcar tres aspectos: 1) Que el autor tenga conocimiento de su calidad de agente de retención o de percepción; 2) Que el autor conozca el deber legal que le obliga a realizar el depósito de lo retenido o

⁸⁵⁷ Villegas, *Régimen penal tributario*, 325, quien agrega que, pese a la diferencia entre el dolo de uno y otro tipo penal, “lo fundamental es la actual aceptación de que el elemento subjetivo deba estar presente para que el delito resulte punible”. A lo que debe observarse que al exigirse la existencia de dolo, si éste no concurre la conducta es atípica, es decir, no existe delito; no es que se excluye su punibilidad, como dice Villegas, porque no es necesario pasar al análisis de los otros niveles de la teoría del delito como son la antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad.

⁸⁵⁸ Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida”, 572.

⁸⁵⁹ Catania, *Régimen penal tributario*, 163, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 154.

percibido; y 3) Conocer que tiene la posibilidad de realizar la acción debida.⁸⁶⁰

Spinka coincide en parte con Manonellas, acerca de los elementos que deben ser abarcados por el dolo, pero agrega otros. Así, sostiene: “el agente debe conocer en primer término que es uno de aquellos a quienes la ley o un acto administrativo colocan en la situación propia de retener o percibir; debe conocer –y querer– que en un caso dado está omitiendo ingresar lo recibido o percibido; que el monto, incluso eventualmente a que ello asciende es superior a \$ 10,000 y, finalmente, el término dentro del cual podía hacerlo.”⁸⁶¹

Sea dolo o cuasi-dolo, como dicen Borinsky et al, “(...)debe probarse la posibilidad de depositar lo retenido a favor del Fisco para que se complete la tipicidad objetiva y/o para que se pueda dar por configurada la voluntad de no depositar que exige el aspecto conativo del tipo subjetivo doloso en trato” .⁸⁶²

En la jurisprudencia argentina, los antecedentes judiciales que llegaron al convencimiento de que en el delito analizado, se tenía que probar la culpa o el dolo en el accionar del agente de retención, y desechar la pretensión fiscal de transformar el delito en un hecho objetivo o en la mera comprobación de no haberse realizado el depósito de lo retenido o percibido, se remontan a

⁸⁶⁰ Cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 154, quien agrega: “Debe comprobarse la clara intención de no entregar los montos que se deben depositar. Es decir que el dolo debe probarse, dado que existirán supuestos en que la falta de depósito sea por cualquier otra causa. Por ello no basta con la simple acreditación de la falta de depósito, para consumar el ilícito.

⁸⁶¹ Spinka, *Derecho penal tributario*, 254, quien al mencionar el monto de 10,000 pesos argentinos, lo hace en referencia a la cuantía que estaba en el art. 6º de la Ley 24.769, que actualmente es de 40,000 pesos argentinos mensuales, según la normativa vigente, Ley 26.735.

⁸⁶² Borinsky, et al, *Régimen penal tributario*, 100.

una sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de 2 de septiembre de 1968, en el caso conocido como “Parafina del Plata”.⁸⁶³

También en el ámbito doctrinario y jurisprudencial de Argentina se ha discutido la repercusión que tiene en el dolo los casos de pagos o depósitos tardíos, fuera del término legalmente establecido, que realizan el agente de retención o de percepción. En varias sentencias los tribunales han considerado que dicho pago retrasado tiene relevancia desincriminante, ya que excluye la responsabilidad penal del autor por ausencia de dolo.⁸⁶⁴

Un criterio jurisprudencial que no es compartido por una parte de la doctrina, así, Romera sostiene “El pago tardío de los aportes tributarios o de la seguridad social que han sido retenidos no tiene ninguna relevancia desincriminante, ya que el delito se perfecciona cuando los mismos no han sido depositados en los plazos en que el agente debió hacerlo”.⁸⁶⁵ En el

⁸⁶³ Sentencia de Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa “Parafina del Plata”, 23 de septiembre de 1968, cit. por Haddad, *Ley penal tributaria*, 139, quien agrega que una sentencia similar ha sido la del Tribunal Oral en lo Criminal Federal n° 1, del 22 de febrero de 1995, causa “Adot Oscar Gabriel s/ inf. art. 8° ley 23.771, relativa a la apropiación indebida de retenciones de aportes patronales de la seguridad social, en la que dicho tribunal exigió la existencia de dolo como requisito de consumación del delito y que el mismo fuese acreditado en el proceso con abundancia de pruebas.

⁸⁶⁴ Juzgado Federal de Córdoba No.1, causa “Servin SA p.s.a. infracción ley 24.769”, *Periódico Económico Tributario*, 1998, 722, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 253, quien cita además la sentencia de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, causa “Obra Social del Personal de Industria Molinera”, de 21 de abril de 1998, que en un caso de depósito extemporáneo se adjudica relevancia en el dolo, en el sentido de que éste no existe cuando se produce un pago tardío sin que aun exista una denuncia fiscal o que el retardo sea ínfimo.

⁸⁶⁵ Oscar E. Romera, *Régimen penal tributario y de la seguridad social* (Buenos Aires: Ábaco, 1997), 60, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 252, quien comenta que Romera agrega que esta situación puede ser considerada pero para efectos de imposición de la pena.

mismo sentido, Edwards, considera que carece de relevancia que el tributo ingrese con posterioridad al vencimiento del plazo fijado por el tipo penal.⁸⁶⁶

Para Spinka, la existencia o inexistencia del dolo, no puede deducirse del comportamiento posterior del autor; es decir, si éste paga poco tiempo después de transcurrido el término legal, ello no implica deducir de inmediato la ausencia de dolo, porque si bien es cierto la falta de depósito puede ocurrir aun sin intención de incurrir en tal omisión, también puede ser que ese pago tardío sea resultado de un arrepentimiento tardío del autor, que jurídicamente es irrelevante.⁸⁶⁷

En el caso del delito tipificado en el art. 250 CP salvadoreño, siguiendo a Manonellas, el dolo o aspecto subjetivo de este tipo penal deberá comprender: a) el conocimiento de los elementos de la autoría (la calidad de agente de retención o agente de percepción, en el caso del inciso 1º del art. 240 CP; b) el conocimiento del deber extra penal (en este caso tributario) que le obliga a enterar al Fisco las sumas retenidas o percibidas; y c) el conocimiento de la posibilidad de realizar la acción debida. En otras palabras, se requiere de dolo directo, como sostiene Álvarez Echagüe, “Es necesario el dolo directo del agente de retención o percepción”.⁸⁶⁸

⁸⁶⁶ Carlos E. Edwards, *Régimen penal tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2000), 47, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 252, n. 466

⁸⁶⁷ Cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 253, quien agrega: “En todo caso, dado que no hay reglas generales a las que atenerse para sacar conclusiones sobre cuestiones de hecho, lo prudente será considerar la totalidad de las circunstancias que rodearon el hecho, porque así como no delinque por falta de dolo quien, víctima de una mala información de su contador, efectúa el depósito dos o tres meses más tarde de lo que correspondía, tampoco las hay respecto de una conclusión contraria en lo que atañe a quien ha retenido y, por pura especulación, coloca el dinero a plazo fijo con vencimiento un día después de los diez días hábiles que establece la ley, con plena conciencia de que ello significará pagar fuera de término y, no obstante, especulando, así lo hace y paga, pero un día después del término”.

⁸⁶⁸ Álvarez Echagüe, “La Ley Penal Tributaria N° 24.769”, 8, quien añade “por lo cual, si la falta de depósito se debe a caso fortuito o fuerza mayor, o bien por estar en cesación de pagos, no puede sancionárselo”. En similar posición Díaz, Vicente, *La falsedad del hecho*

En contraste con la afirmación anterior, para Spinka, el tipo penal admite el dolo eventual, al expresar: “la ausencia de un fraude previo o de un elemento subjetivo en el tipo demuestran, desde lo dogmático, que (...) Basta entonces un dolo común, compatible con el dolo eventual, porque es claro que esto puede suceder, no sólo respecto de la cuantía en que el dolo eventual se acepta, sino también con relación a la propia omisión”.⁸⁶⁹

Dicho autor, para demostrar la aceptabilidad del dolo eventual, pone el siguiente ejemplo: “el agente de retención que, por el desorden con que lleva sus papeles, duda de si aquello que ha retenido fue por él ingresado al fisco y, ante la posibilidad de que así no fuera, que conscientemente acepta, no obstante, deja vencer el término”.⁸⁷⁰

Por otro lado, como parte del dolo, deberá comprobarse la clara intención de no entregar los montos que se debieron depositar a la administración tributaria, de modo que no se confunda con otras circunstancias en que esa falta de depósito responda a otros motivos que volverían atípica la omisión. Como sea, lo importante es que no basta con comprobar solamente la falta del pago al Fisco para consumir el delito.⁸⁷¹ Otra cosa es si se requiere o no

tributario, 77, afirma que el dolo requerido en este tipo penal es el dolo genérico: “(...) la conducta bajo juzgamiento es la hipótesis de omisión tardía de ingresos, a lo que debe concurrir para calificar dicha conducta como punible, la falta de ingreso en tiempo en calidad de dolo genérico independientemente del fin perseguido”.

⁸⁶⁹ Spinka, *Derecho penal tributario*, 251, quien hace referencia a que en los “Antecedentes Parlamentarios” de 1997 en los que se explicaba el tipo penal bajo análisis, se consideraba que el dolo exigible es dolo directo. Se aclara que el análisis del dolo que realiza este autor en la obra referida, lo hace en el § 107 denominado Culpabilidad, es decir, ubica el dolo en el nivel de la culpabilidad, probablemente por inclinarse hacia la corriente causalista de la teoría del delito.

⁸⁷⁰ Ib., quien sostiene que quien duda no yerra, lo que implica que el dolo eventual supone actuar a sabiendas de la duda y admitir o aceptar, ante ese conocimiento incierto, que el resultado ocurra, y citando a Justo Laje Anaya, *Apuntes de Derecho penal* (Córdoba: Lerner, 1995), 156, dice: “Por eso la duda, en razón de lo que es, ya no puede beneficiar, sino solo perjudicar”.

⁸⁷¹ Al respecto, cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 155.

de la intención de apropiación que se verá infra en el análisis de los elementos subjetivos especiales.

En la línea de lo antes afirmado, para Villegas no habría dolo y por tanto el autor tendría una eximente de responsabilidad si omite el ingreso de las cuantías retenidas por error excusable o por imposibilidad material de hacerlo; asimismo, si esa omisión no es más que un simple retraso y el agente de retención aun fuera del plazo ingresa lo retenido con el pago de intereses por mora, antes de que el hecho sea denunciado. En tal caso no podría acreditarse la apropiación indebida porque el sujeto se desprendió de los fondos antes de que el hecho se reputara como delito por la autoridad administrativa.⁸⁷²

2.2 Error de tipo

Para la doctrina española el delito de defraudación tributaria no presenta problemas específicos en cuanto a la admisión del error invencible de tipo o de prohibición que excluye la responsabilidad penal; las dificultades se presentan con relación al error vencible porque no existe consenso doctrinario acerca de su naturaleza como error de tipo o de prohibición en algunos casos.⁸⁷³

⁸⁷² Cf. Villegas, *Curso de Finanzas*, 599-600, quien ahí mismo agrega que ese espontáneo ingreso, aun siendo retrasado, demostraría la falta de intención de apropiarse del dinero.

⁸⁷³ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 88-89. Al respecto, Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 968, refiriéndose a los delitos contra la Hacienda Pública, afirma: "Aunque es perfectamente imaginable y punible, conforme a lo dispuesto en el art. 14.3 el error de prohibición vencible (desconocimiento negligente de determinados extremos que fundamentan la obligación de pagar, despreocupación por informarse adecuadamente etc.) hay que reconocer que en estos delitos las diferencias entre error de tipo y de prohibición son difíciles de marcar. Una interpretación secuencial

Las consecuencias de definir esa naturaleza del error vencible, tiene gran relevancia, porque, como dicen Bajo Fernández y Bacigalupo “de entender que estos supuestos de error no son de prohibición sino de tipo, conduciría a la impunidad. En efecto, siendo un error de carácter *vencible*, obligaría en su caso a castigar por imprudencia (...) pero no resulta posible debido a que, en virtud del régimen de *numerus clausus* de la impudencia (...) no se encuentra la modalidad imprudente del delito fiscal (...)”.⁸⁷⁴

En línea coincidente, Martínez-Buján, afirma que en materia de error los delitos socioeconómicos se caracterizan por una absoluta distinción entre la operatividad de lo que se considere un error de tipo y un error de prohibición, debido a que tales ilícitos penales, por regla general no admiten la modalidad imprudente, y por tanto, la presencia de **un error vencible sobre el tipo** conllevaría necesariamente a la absolucón, puesto que al no ser punible la comisión por imprudencia, se excluye la responsabilidad penal.⁸⁷⁵

En la doctrina argentina, en similar posición se plantea que aun en el caso de error vencible, sea porque el obligado desconoce una norma tributaria o porque la interpreta de manera incorrecta, se configura el error de tipo que excluye el dolo y a su vez la conducta se vuelve atípica.⁸⁷⁶

obliga, sin embargo, a tratar y resolver como error de tipo lo que ya incide en los elementos configuradores de la tipicidad”.

⁸⁷⁴ Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 89, quienes agregan que debe tenerse en cuenta que existe una opinión generalizada de que en los tipos penales en blanco, como los delitos tributarios, la normativa que complementa a la conducta incriminada pertenece al tipo de injusto, en consecuencia, un error sobre esa normativa será interpretado como error de tipo, con el efecto en el delito de defraudación tributaria, de que si ese error es vencible, la conducta será impune.

⁸⁷⁵ Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte general*, 417, quien ahí mismo agrega que, por el contrario, **un error vencible sobre la prohibición** deja subsistente la responsabilidad penal en todo caso y se impone una pena más baja en relación a quien actúa totalmente de manera dolosa. Lo destacado en negritas ha sido agregado.

⁸⁷⁶ Díaz, Vicente, *La falsedad del hecho tributario*, 34-35, quien se basa en que los delitos tributarios son delitos especiales, en cuya tipificación se aplica “una ley especial extra

En el caso del tipo penal del art. 250 CP de El Salvador, un clásico caso de error sería que el agente de retención o percepción, desconozca o conozca de manera incompleta su rol de agente de retención o percepción, por tratarse de una persona sin experiencia en el cargo, de manera que no sepa el procedimiento y el plazo para realizar el depósito.⁸⁷⁷

La situación anterior a criterio de Villegas es posible tomando en cuenta que la delicada función de los agentes de retención o percepción puede ocasionar errores, por ejemplo en la determinación de la base imponible o en la aplicación de la alícuota, ya que algunas determinaciones de impuestos son complejas y su cálculo correcto está sujeto a que el contribuyente brinde información correcta; además tampoco puede descartarse un error debido a una mala interpretación de la ley propiciada por la complejidad de la legislación tributaria.⁸⁷⁸

En sentido similar, Spinka sostiene que puede llegar a configurarse un error de tipo⁸⁷⁹, aunque también puede ser tratado como error de prohibición y por

muros” del Código penal, o sea, una ley extra penal que en este caso es la legislación tributaria. Vid. también, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 639, donde plantea que a pesar de una opinión inicial que propugnaba el tratamiento del error sobre los elementos normativos del tipo y en particular sobre el deber extrapenal tributario, como error de prohibición, un sector doctrinal moderno, cada vez más amplio, sostiene, con diversas fundamentaciones, su consideración como error de tipo.

⁸⁷⁷ Para Macchi, *Sistema penal tributario*, 204, cit. por Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 572, con relación al tipo penal de apropiación indebida de tributos tipificado en el art. 6° de la Ley Penal Tributaria y Previsional argentina: “El desconocimiento de que se es agente de retención o de percepción implica un error de tipo”. En esa misma línea se afirma que una eximente de responsabilidad del autor sería el no haber ingresado las cantidades retenidas por un error excusable, vid. Villegas, *Curso de Finanzas*, 599-600.

⁸⁷⁸ Cf. Villegas, *Régimen Penal Tributario*, 326, quien aclara que no basta el solo invocar que la norma es “engorrosa y difícil”, sino que el autor debe alegar y probar que la complejidad de la ley provocó un verdadero error excusable.

⁸⁷⁹ Este autor, probablemente por adherirse a la corriente causalista de la teoría del delito ubica al error de tipo en el nivel de la culpabilidad, tal como aparece en el § 107 de su obra citada, p. 251 a 257 donde de nueva cuenta analiza este mismo ejemplo (p. 254).

ende su valoración correspondería en el nivel de la antijuridicidad, aquellos casos en que el agente de retención o de percepción es nombrado en virtud de un acto de la autoridad tributaria, pero dicho agente, quien no está conforme con tal designación, mal asesorado, realiza la retención o percepción sin hacer el depósito al Fisco por no saber que tiene esa obligación.⁸⁸⁰

Para Spinka, otros hechos en que se incurre en error de tipo, que excluye el dolo, aunque él los plantea como inexistencia del dolo en el nivel de culpabilidad, es el caso de un agente de retención o percepción que resulta víctima de una mala información de su contador y por ello realiza el depósito dos o tres meses más tarde de lo que correspondía.⁸⁸¹

Como error de tipo puede considerarse también la situación en que el autor, a pesar de conocer su obligación de realizar el depósito de lo retenido, cree que puede tomarlo como compensación, sin la autorización por la

⁸⁸⁰ Spinka, *Derecho penal tributario*, 244 y 254. Para este autor en realidad una situación como esta claramente debe resolverse en el ámbito de la culpabilidad, pero afirma que no es desechable un error de tipo si el sujeto da por cierto que él no es un agente de retención o percepción. En refuerzo de este planteamiento, puede decirse que se debe tener en cuenta la complejidad de la legislación y el derecho tributario cuya interpretación puede causar divergencias por parte del contribuyente que no significarían un incumplimiento de deberes tributarios, en tal sentido Díaz, Vicente, *Ilícitos tributarios*, 128-129, afirma “Es imposible de obviar que la doctrina y la jurisprudencia moderna fijan su atención prioritariamente en el hecho de que recae en el administrado la carga de interpretar y de aplicar las normas jurídico-tributarias por la vía de la autodeclaración, lo cual es un cambio de garantías jurídicas en contra del contribuyente (...) en cuyo orden no resulta admisible sancionarlo por fundada discrepancia constitucional que se produzca como consecuencia de la tarea de exégesis que se le ha encomendado. Bajo dicha consideración corresponde exculparlo de toda conducta tributaria supuestamente desvaliosa, en razón de que cualquier contribuyente, en cumplimiento de sus deberes tributarios, puede interpretar la vigencia del hecho imponible en forma razonable a su criterio”.

⁸⁸¹ Spinka, *Derecho penal tributario*, 253, quien, como antes se explicó, expresa estos criterios en un capítulo referido a la culpabilidad, debido a su probable adscripción a la escuela causalista.

Administración Tributaria, por una devolución de impuestos u otro beneficio fiscal que el Fisco le debe.

En la legislación alemana, con respecto al delito de defraudación tributaria tipificada en el § 370 AO, existe una expresa prohibición de ese tipo de compensación. Así, el párrafo 4, de dicha disposición, parte final, prescribe: “Los requisitos de los incisos anteriores se entenderán cumplidos aun en el caso de que el impuesto al que se refiera el hecho hubiera podido ser disminuido por otros motivos o la ventaja tributaria hubiera podido ser exigida por otras razones”.⁸⁸² Tiedemann llama a esta disposición “prohibición de compensación”.⁸⁸³

Al ser el delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, regulado en el art. 250 CP salvadoreño, una modalidad del delito nuclear de defraudación al Fisco, podría considerarse que la referida doctrina alemana les es aplicable, en cuyo caso, no podría alegarse el error de tipo antes referido.

Sin embargo, en este trabajo se sostiene que esa doctrina no es aplicable al carecer la legislación penal salvadoreña de una norma similar a la contenida en el § 370 AO; por tanto, si un contribuyente que funge como agente de retención o de percepción no entera la Fisco las cantidades retenidas o percibidas o entrega menos bajo la creencia que puede hacerlo por tener a su favor algún beneficio fiscal, podría configurarse un error de tipo y por tanto

⁸⁸² Ordenanza Tributaria Alemana.

⁸⁸³ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 138, para quien la citada disposición “califica como irrelevante la compensación de la producción del perjuicio por medio de ventajas que resultan frente al Fisco «por otras razones»; así, quien liquida muy bajo el impuesto sobre la renta no puede alegar que hubiera pagado mucho impuesto sobre el volumen de ventas. Puesto que se trata de la protección del patrimonio público, esta, por consiguiente, se encuentra *formalizada* en todo caso”.

la conducta sería atípica, pero para ello deben analizarse en el caso concreto, las características personales del agente y otras circunstancias como su nivel educativo o su experiencia como agente de retención.

En respaldo a la referida opinión, puede citarse un caso de la jurisprudencia argentina, en el que los imputados eran los representantes de una persona jurídica que habían omitido realizar el depósito dentro del término legal, una cantidad percibida del IVA cuya cuantía era superior al monto típico.

El tribunal absolvió a los imputados por haberse probado varias situaciones relevantes, siendo una de ellas:

(...) que el contribuyente estaba facultado por la reglamentación vigente a compensar las retenciones practicadas con los saldos de libre disponibilidad, debiendo presentarse la declaración jurada del IVA junto con el formulario 574 de compensación del mes anterior, formulario que se omite presentar por error u olvido, del cual al percatarse la empresa, inmediatamente trata de subsanar (...) también que al momento en que debió ingresarse el formulario la empresa tenía un saldo de disponibilidad varias veces mayor que el monto adeudado.⁸⁸⁴

En todo caso, debe actuarse con la debida prudencia al momento de analizar e interpretar casos de posibles situaciones que impliquen error de tipo, porque, como advierte Lombardero Expósito, “Respecto al error, habrá de considerarse cada caso, valorando adecuadamente las circunstancias

⁸⁸⁴ Sentencia de Juzgado Federal de Córdoba No. 2, causa “Buteler, Juan M., y otro p.s.a. infr. Ley 24.769”, de 17 de mayo de 1999, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 255, quien explica que las otras circunstancias que llevaron a la desincriminación fueron que en el fondo no se dejó de ingresar dinero sino un formulario y que la omisión de dicho formulario era desconocida por los representantes de la empresa, pues la presentación del mismo era responsabilidad de personal administrativo, todo lo cual, dice Spinka, “demuestra una ignorancia de hecho esencial que excluye todo reproche a título de dolo”.

personales del autor”⁸⁸⁵ Al respecto en la jurisprudencia española, se ha dicho:

La antijuridicidad de la conducta omisiva y la existencia de responsabilidad penal por la omisión de obligaciones tributarias, es un hecho de sobra conocido. Pero es que además, dice la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 5-03-02, dando relevancia al nivel cultural del allí acusado (frente a la postura de la defensa, que considera irrelevante la condición de Notario del Sr. del Olmo) que era ingeniero de caminos, “por lo que de su nivel cultural no puede deducirse en su descargo la falta de conocimiento apuntada, sino todo lo contrario”.⁸⁸⁶

Otros casos que también pueden aceptarse como error de tipo, son aquellos en los que por un error matemático el agente de retención o de percepción deposita menos de lo que corresponde, en cuyo caso, lógicamente, el monto de lo no depositado deberá superar la cuantía exigida por el tipo penal; igualmente cuando por desconocimiento del plazo legalmente establecido, se deposita lo retenido o percibido pero fuera de término.⁸⁸⁷

⁸⁸⁵ Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 53, quien agrega: “Creemos que son admisibles tanto el error de tipo como el error de prohibición, en ambos casos vencible o invencible, pero como hemos afirmado supra, habrá de estarse al caso concreto, atendiendo especialmente a las circunstancias personales del obligado tributario, de su entorno económico y social y de la concreta figura tributaria de que se trate”.

⁸⁸⁶ Sentencia de Audiencia Provincial de Sevilla, Sección 3ª, de 16 de febrero de 2006, cit. por Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 52-53.

⁸⁸⁷ Cf. Macchi, *Sistema penal tributario*, 204, cit. por Meischenguiser, “El delito de apropiación indebida de tributos”, 572.

2.3 Elementos subjetivos especiales

Al igual que en el delito de evasión de impuestos, desde la óptica de quienes consideran que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, aunque el texto legal no lo establezca, como tampoco se establece en la estafa, de la categoría “defraudación” se deriva el ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto, que en el caso de la evasión deviene de no pagar el impuesto debido.⁸⁸⁸ En otras palabras debe demostrarse la intención de apropiarse del dinero, de usufructuarlo o intentar hacerlo en detrimento del Erario público.⁸⁸⁹

En la doctrina española se sostiene que ese ánimo de lucro es imposible o difícil de que concurra en quien lo que hace es pagar una cantidad a un tercero –es decir el agente de retención–, por ejemplo el salario de un empleado y omite realizar la retención que por ley estaba obligado a practicar; es decir, en los casos de omisión de la retención, ésta conducta no

⁸⁸⁸ Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 88. Vid. también Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 103. A criterio de quien escribe, debido a que, como se ha explicado, en el art. 305 del Código penal español, contiene varias modalidades de defraudación tributaria, siendo una de ellas la apropiación indebida de retenciones, configurada como un impago de cantidades retenidas o que debieron haberse retenidas, al referirse los citados autores al “impago de la deuda”, incluyen las cantidades retenidas o que debieron ser retenidas.

⁸⁸⁹ Cf. Villegas, *Curso de finanzas*, 600, quien con relación al caso en que el agente de retención o percepción realiza el depósito de lo retenido o percibido, pero fuera del término legal, afirma que tales circunstancias no puede hablarse de apropiación, pues dicho agente se despoja de los fondos –en este caso antes de que el hecho fuera denunciado como delito–, demostrando ese espontáneo ingreso la falta de intención de apropiarse de los fondos y por lo tanto el Fisco no sufre perjuicio alguno. Tesis que el autor dice fue recogida por la jurisprudencia en sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, caso “Banco Macro S.A.”, en referencia al art. 48 de la ley 11.683, donde se dijo que “el retraso de sólo cinco días en el depósito, la rapidez en subsanar el error y el ingreso de intereses por mora, son elementos suficientes para descartar la tipificación de la infracción, consistente en usufructuar o intentar hacerlo, de los fondos retenidos en beneficio propio”.

podría ser punible, sino solo en los casos en que se compruebe que la retención efectivamente se realizó.⁸⁹⁰

Arroyo Zapatero expresa que un sector de la doctrina exige para los delitos contra la Hacienda Pública, un especial ánimo defraudatorio, adicional al dolo.⁸⁹¹

En la doctrina argentina, Villegas plantea que si el agente deposita lo retenido o percibido fuera del término legalmente establecido, pero antes de que el hecho fuera considerado delictuoso por la autoridad administrativa y de que ésta presentara la denuncia respectiva, ese depósito si es espontáneo aunque extemporáneo, demostraría que no existió la intención dolosa de apropiarse del dinero retenido o percibido.⁸⁹²

Siguiendo esta tesis, en la jurisprudencia argentina se ha considerado que no hay tipicidad en casos de un simple retardo de unos cinco días, cuando espontáneamente el agente hace el depósito, agregando los intereses por

⁸⁹⁰ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 58, para quienes sólo a partir de la retención efectivamente realizada, podrá entrarse a analizar si concurren los demás elementos exigidos por el tipo penal.

⁸⁹¹ Arroyo Zapatero, "Derecho penal económico y Constitución", 7; el autor menciona esto en referencia a su planteamiento acerca de que en materia penal económica, en lo que respecta al desvalor de la acción, el legislador penal aumenta los requisitos del tipo subjetivo exigiendo con regularidad elementos subjetivos específicos del injusto.

⁸⁹² Villegas, *Régimen penal tributario*, 324, quien para el caso del tipo penal del art. 6º, Ley 24.769, se pregunta si el término adicional de diez días administrativos establecidos por la misma para la realización del depósito, significa la penalización de todo retardo, incluyendo aquellos realizados después del último plazo, como aparentemente lo ha querido el legislador; pero para este autor, siempre existirá la posibilidad de que el depósito se realice voluntariamente fuera de dicho término pero antes de que el Fisco denuncie el hecho como delictivo y en tales casos, este autor pone en duda que el delito se configure por la ausencia de voluntad de apropiación. No obstante se aclara que esa duda surge de la expresión referida al "mantenimiento en el poder" que existía en la Ley 23.771, la cual, como se ha explicado, desapareció de la estructura del tipo con la Ley 24.769 y la Ley 26.735.

mora y antes de que se presente la denuncia, porque con ello se demuestra la falta de intención de apropiarse del dinero y el Fisco no sufre perjuicio.⁸⁹³

Por el contrario, para los autores de la doctrina española que sostienen que el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, art. 305 CP español⁸⁹⁴, no es el patrimonio de la Hacienda Pública, sino las funciones del tributo, el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial no es exigido en el dolo.⁸⁹⁵

La jurisprudencia española reciente coincide con esta tesis doctrinaria, al decir, en términos generales que “En cuanto al dolo no es necesario para apreciar la comisión de dicho tipo delictivo un especial elemento subjetivo del injusto, un especial ánimo de defraudar”.⁸⁹⁶

En el caso del art. 250 CP de El Salvador, la intención de apropiación claramente es exigible en el inciso primero; es decir, en la apropiación indebida por agente de retención o percepción, pues en su descripción típica

⁸⁹³ Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, caso “Banco Macro SA”, en referencia al art. 48 de la ley 11.683, cit. por Villegas, *Curso de Finanzas*, 600.

⁸⁹⁴ Que incluye la modalidad de impago de cantidades retenidas o que debieron haberse retenido.

⁸⁹⁵ Entre otros vid. Bal Francés, “Estudio Jurídico...”, en *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, 191 y 200, quien basado en criterios de la jurisprudencia española sostiene que el delito fiscal no requiere de un dolo específico o reduplicado consistente en el ánimo de defraudar a la Hacienda Pública. En esa línea vid. también Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 79. En una perspectiva similar, Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 51-52, sostiene que no se requiere un específico dolo reduplicado o especial ánimo de defraudar; basta sólo al ánimo genérico de dejar de cumplir las obligaciones tributarias para que se configure el comportamiento defraudatorio. Este autor, además, basado en varias sentencias del Tribunal Supremo español en las que se destaca que el sólo hecho de ocultar hechos imponible o presentar deducciones falsas sobre el mismo, constituyen una acción fraudulenta, concluye: “En definitiva, el elemento subjetivo del injusto consiste en el *animus defraudandi*, que no debe ser un ánimo especial, sino que es la intención de no cumplir con las obligaciones tributarias”.

⁸⁹⁶ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.9; vid. también SAP La Rioja 95/ 2015, de 23 de junio, STS de 26 de noviembre de 2008, SAP Jaén 181/2015, de 1 de septiembre, y SAP Las Palmas 35/2016, de 11 de febrero, p. 11.

el legislador exige tanto el no ingreso de las sumas retenidas o percibidas en el plazo legal, como la apropiación indebida propiamente, al expresar: “y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de (...)”.

En concordancia con la referida tipificación, la jurisprudencia salvadoreña, adhiriéndose a la tesis patrimonialista, exige para este delito, como elemento subjetivo especial del tipo el ánimo o intención de apropiación y además el ánimo de lucro o aprovechamiento, al decir:

(...) se constató que la Fiscalía en ningún momento probó que el acusado Julio César R., se haya apropiado indebidamente de dichas retenciones y que haya obtenido un provecho, lo que sí se estableció con la prueba que desfiló en la vista pública es que, la Alcaldía Municipal de Zacatecoluca no enteró al Fisco los impuestos provenientes de la retención de la renta, concluyendo el A-quo que no se logró establecer la figura penal atribuida al acusado (...).⁸⁹⁷

En este estudio se sostiene que dicha intención de apropiación no es exigible en el inciso segundo del art. 250 CP, es decir, en la apropiación indebida de sumas retenidas o percibidas por un contribuyente no autorizado u obligado a ello, ya que a pesar de que la denominación del tipo sigue siendo “apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, en la descripción típica el legislador sólo exige el no ingreso al Fisco, incluso sin

⁸⁹⁷ Sentencia de Casación 681-CAS-2008. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 25 de octubre de 2013, en la que dicha Sala le dio la razón al Tribunal de Sentencia de Zacatecoluca, que en su oportunidad había sobreesido definitivamente al agente retenedor de la Alcaldía Municipal de Zacatecoluca, por no enterar las retenciones del impuesto sobre la renta de los empleados de dicho municipio, sosteniendo dicho tribunal: “(...) la Fiscalía en ningún momento ha probado que el acusado Julio César R., se haya apropiado indebidamente y que haya obtenido un provecho, lo que sí se ha establecido es que la Alcaldía Municipal no enteró al Fisco los impuestos provenientes de la retención de la renta (...) y que ésta tiene la obligación de cumplirla (...)”.

sujeto a un plazo determinado, a diferencia de lo exigido en el inciso primero.

Lo anterior es coherente con el principio de lesividad porque en este caso quien retiene o percibe impuestos lo hace sin nombramiento o autorización legal para ello, lo que *per se* constituye una lesión al ordenamiento jurídico, en este caso al ordenamiento jurídico tributario, por consiguiente le surge la obligación legal de entregar de inmediato lo retenido o percibido al Fisco y el no hacerlo es suficiente para considerar lesionado el bien jurídico protegido, sea el patrimonio fiscal o la función del tributo; al añadir la primera lesión por falta de autorización legal para retener o percibir, la conducta es más grave.

B. El tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos

1. Elementos del tipo objetivo

El delito de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, se encuentra tipificado en el Código penal salvadoreño en el art. 250-A, de la manera siguiente:

Art. 250-A.- El que obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario, será sancionado con prisión de cuatro a seis años, si la defraudación excediere de veinticinco mil colones.

El delito por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, será sancionado con prisión de seis a ocho años, si el provecho se obtuviere por cualquiera de los medios siguientes:

- a) Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones;
- b) Documentos obtenidos en forma fraudulenta;
- c) Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado;
- d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos;
- e) Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes;
- f) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.

1.1 Bien Jurídico protegido

Al igual que la evasión de impuestos (art. 249-A CP), en el Código penal salvadoreño, según lo dispuesto en el art. 249, letra c), este tipo penal es una modalidad del delito de defraudación al Fisco; categoría que se ve reforzada con la expresión “(...) si la defraudación excediere de veinticinco mil colones”, incrustada en la parte final del inciso primero del art. 250-A, que tipifica la figura en comento.

Si partimos de la legislación comparada, en particular la alemana y española, puede afirmarse que este tipo penal es asimilable a algunos de las modalidades del delito de defraudación tributaria regulado tanto en el § 370

de la Ordenanza Tributaria Alemana, como en el art. 305.1 del CP español, tal como se explica a continuación.

En cuanto a la legislación alemana, se observa que el § 370 AO, bajo el acápite defraudación tributaria, enumera tres formas o variantes de la conducta típica: “1º quien comunique a las autoridades financieras o de otra clase datos inexactos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes; 2º quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos tributariamente relevantes; o 3º quien infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar”.⁸⁹⁸

Tales variantes de la acción típica, para configurar el ilícito penal, deben tener la misma consecuencia o resultado, es decir que se realicen “reduciendo con ello los impuestos u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas”.⁸⁹⁹

En otras palabras, para el legislador alemán, el tipo básico de la defraudación tributaria se manifiesta bajo tres modalidades de conducta típica, una de carácter activo (ordinal 1º del numeral 1) y otras por omisión (ordinales 2º y 3º del numeral 1) pero al final cualquiera de ellas debe tener como consecuencia o resultado, o bien una reducción de impuestos, lo que en otras legislaciones, como la nuestra, se conoce como evasión, o bien la obtención para el autor o para otro de “ventajas tributarias ilegítimas”.

Dentro de la categoría “ventajas tributarias”, la sección (4), § 370 AO, expresamente dice: “Los reembolsos de impuestos son ventajas tributarias.

⁸⁹⁸ Ordenanza Tributaria Alemana (1977), traducción y notas por Carlos Palao Taboada, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980, 232.

⁸⁹⁹ Ib. Como se verá infra, la misma disposición se encarga de aclarar que la devolución o reembolsos de impuestos son considerados una ventaja tributaria.

Se obtienen ventajas tributarias ilegítimas siempre que aquellas se concedan o mantengan indebidamente”. Con base en esta disposición, es defendible sostener que el tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A CP salvadoreño), es asimilable a uno de los resultados del delito de defraudación tributaria tipificado en la Ordenanza Tributaria alemana.

En la doctrina alemana, para Tiedemann, las tres variantes de la acción típica, una activa y las otras dos por omisión, del tipo básico del delito de defraudación tributaria contemplado en el § 370 (1) AO, tienen en todo caso que producir el resultado consistente o bien en la reducción de impuestos o la obtención de ventajas tributarias ilegítimas.⁹⁰⁰

Con base en lo expuesto, desde la perspectiva de la doctrina dominante en Alemania, el bien jurídico protegido por el tipo penal bajo examen, es el interés público en una recaudación tributaria completa y oportuna; o la pretensión del Fisco de una recaudación íntegra y puntual⁹⁰¹, aunque como se verá infra, desde la óptica del objeto de protección del tipo penal en comento, el bien jurídico protegido más bien es el patrimonio de la Hacienda Pública.

En España, vale recordar que según la estructura del delito de defraudación tributaria tipificado en el art. 305.1, CP, la obtención indebida de

⁹⁰⁰ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 136-137, quien, en lo medular, dice: “(...) en todo caso, tiene que producirse el resultado de la reducción de impuestos (art.370, párrafo 1, al final). Por eso la defraudación tributaria es formalmente un *delito de resultado*. La obtención de ventajas tributarias ilegítimas se construye de igual modo por el mismo precepto, o sea, tiene que basarse en las comunicaciones inexactas o incompletas o en el omitir antijurídico”.

⁹⁰¹ Cf. Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría”, 308; él mismo, “Consideraciones sobre el bien jurídico protegido”, 24.

devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales, son dos modalidades de dicha conducta nuclear⁹⁰², las cuales son equiparables, y probablemente han sido la fuente, del tipo penal bajo análisis⁹⁰³. Por el lado de la obtención indebida de reintegros y devoluciones, lo sería la primera modalidad; y por el lado de las compensaciones y acreditamientos, lo sería la modalidad de disfrute indebido de beneficios fiscales.

En consecuencia, las dos diferentes corrientes doctrinarias explicativas del bien jurídico protegido, según la doctrina y la jurisprudencia española, aplicables a la defraudación tributaria, la corriente patrimonialista que concibe como bien jurídico al patrimonio de la Hacienda Pública, y la corriente funcionalista para la cual dicho bien es la función o las funciones del tributo, son aplicables al delito que se analiza.⁹⁰⁴

⁹⁰² Dicha disposición en lo pertinente, dicta: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, **obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma (...)**”. El resaltado en negritas ha sido agregado. Una perspectiva coincidente con este planteamiento de agrupar en una sola modalidad esas dos formas de acción, es la de Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 28, para quien el tipo básico del art. 305.1 del CP español, contiene dos modos de acción, siendo la primera la de “eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de contribuciones en especie”; y la segunda la de “obtener indebidamente devoluciones o disfrutar beneficios fiscales de la misma forma”.

⁹⁰³ Aunque este trabajo no incluye un estudio específico de las fuentes extranjeras de los delitos relativos a la Hacienda Pública vigentes en el Código penal salvadoreño, por lo que no puede afirmarse categóricamente que el tipo penal español sea la fuente inmediata de los referidos delitos, sí puede sostenerse que varios de los códigos penales que El Salvador ha tenido a lo largo de su historia, tuvieron fuerte influencia de los códigos penales españoles vigentes en su momento, como puede observarse en el capítulo I. “Enfoque dogmático e histórico de los delitos relativos a la Hacienda Pública”, apartado “3. Antecedentes legislativos de la tipificación penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública”, de este trabajo, por lo cual, es válido pensar en la probable influencia del Código penal español vigente en los delitos tributarios vigentes en El Salvador.

⁹⁰⁴ Para no incurrir en repeticiones, remitimos al capítulo II, apartado “2. El bien jurídico o bienes jurídicos protegidos en el delito de defraudación al Fisco regulado en el Código penal salvadoreño vigente” y capítulo III, apartado “1.1 El bien jurídico protegido”, en los que se expone el tratamiento que la doctrina, la jurisprudencia y el derecho comparado hacen de

Sin embargo, como el objeto de protección de este tipo penal claramente es o bien los fondos del erario público, en el caso de reintegros o devoluciones, o el crédito tributario, en el caso de las compensaciones o acreditamientos, parece bastante evidente e indiscutible, que el bien jurídico protegido por este tipo penal es el patrimonio de la Hacienda Pública.

Ahora bien, el tipo penal del art. 250-A CP comprende tanto reintegros⁹⁰⁵ o devoluciones⁹⁰⁶ que, de conformidad con el Código tributario salvadoreño son sumas de dinero que el Fisco entrega al obligado o contribuyente, debido a que éste realizó pagos de impuestos en exceso; pero también abarca las compensaciones⁹⁰⁷ o acreditamientos⁹⁰⁸ que no son entregas de dinero sino condiciones que inhiben al Fisco a cobrar una cuantía de tributos, constitutivo de créditos a su favor, igualables a los adeudos que tiene con determinados obligados o contribuyentes, originados también en pagos excesivos de impuestos que el contribuyente u obligado ha realizado al Fisco.

Por consiguiente, de forma liminar puede sostenerse que en este delito el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública y éste se refiere tanto a los fondos del Fisco por el lado del gasto (reintegros y devoluciones) en el sentido que se produce un desplazamiento patrimonial del Erario público hacia particulares, o sea, el Fisco desembolsa fondos; como por el lado de los ingresos (compensaciones y acreditamientos), en el sentido de que el Fisco se abstiene de recaudar una cantidad de dinero que

dichos temas en cuanto a la categoría defraudación al Fisco y a la evasión de impuestos, respectivamente.

⁹⁰⁵ Vid. arts. 80 y 173-B, inc. 6º, Código tributario salvadoreño (CT).

⁹⁰⁶ Vid. arts. 101, 151, inc. 5º, 212-216, CT.

⁹⁰⁷ Vid. arts. 77, 79, 101 y 151, inc. 5º, CT.

⁹⁰⁸ Vid. arts. 69, 70, 151, inc. 5º y 158 CT; art. 65, inc. 6º Ley del IVA.

se le deben en concepto de tributos, en razón de que adeuda una cantidad similar, es decir, el Fisco deja de ingresar fondos.

Como puede observarse, las cuatro categorías tributarias mencionadas tienen su origen en cantidades de dinero previamente ingresadas al patrimonio del Fisco mediante la recaudación tributaria y todas ellas deben estar precedidas y justificadas por un pago excesivo de impuestos por parte del contribuyente u obligado.

En la legislación Argentina no existe un tipo penal exactamente igual al delito contemplado en el art. 250-A, CP salvadoreño. El que más se le asemeja es el llamado “Aprovechamiento indebido de subsidios”, tipificado en el art. 3º de la Ley 26.735, Ley Penal Tributaria y Previsional, de la manera siguiente:

Artículo 3º.- Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual.

Como el nombre de este delito habla de “subsidios”, pero en su estructura típica no sólo se incluyen los subsidios en estricto sentido, sino que abarca reintegros, recuperos y devoluciones, en principio parece que el legislador argentino asimila el concepto subsidio⁹⁰⁹ con el de beneficio fiscal⁹¹⁰.

⁹⁰⁹ Por subsidio, desde el punto de vista del Derecho público y en términos generales se entiende: “Prestación en dinero hecha a una persona para hacer frente a una necesidad”, <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/subsidio/subsidio.htm>, acceso el 3 de mayo de

Sin embargo, no es así. Lo que ocurre es que para los efectos de este tipo penal, los conceptos reintegros, recuperos y devoluciones, no se refieren a beneficios fiscales o tributarios, sino a subsidios, porque como dice Lalanne, ellos indican que “(...) ya no nos encontramos ante un «no ingreso» sino ante un desplazamiento patrimonial desde el Estado hacia el contribuyente a los efectos de incentivar o privilegiar una determinada conducta, inversión o región del país”.⁹¹¹

2017. Mientras que el beneficio fiscal, “Es un término genérico que hace referencia a las exenciones, bonificaciones y deducciones tributarias y, en general, a los tratamientos preferentes previstos por la normativa fiscal para favorecer determinadas actividades económicas o a algunos segmentos de la población.”, http://es.mimi.hu/economia/beneficios_fiscales.html, acceso el 3 de mayo de 2017.

⁹¹⁰ De hecho, en el proyecto de ley que dio origen a este delito en la Ley 24.769, la sanción iba dirigida a quien “por acción u omisión, mediante ardid o engaño, obtuviere o utilizare indebidamente exenciones, recuperos, devoluciones de impuestos, subsidios, regímenes de promoción o cualquier otro beneficio fiscal (...)”, vid. Spinka, *Derecho penal tributario*, 193, quien considera que el texto del art. 3º de la Ley 24.769 se corresponde en general con el que fue presentado, en su momento, en el proyecto del Poder Ejecutivo.

⁹¹¹ Guillermo A. Lalanne, “La obtención fraudulenta de beneficios tributarios y su aprovechamiento indebido”, en *Derecho penal tributario. Tomo I*, coordinación de Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, 526. En este mismo artículo, p. 518, este autor define a los beneficios fiscales o beneficios tributarios, como “(...) toda norma que motivada en razones ajenas a los principios jurídicos que fundamentan el impuesto produce una dispensa total o parcial de la obligación tributaria (...) suponen siempre y en todo caso la realización del hecho imponible contemplado en la norma, lo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Este aspecto nos sirve de límite preciso para diferenciar aquellas medidas que teniendo una misma finalidad, es decir, promocionar o fomentar determinada conducta, no pueden ser equiparadas a los beneficios tributarios. Nos estamos refiriendo en especial a las subvenciones o subsidios”. Como se puede apreciar, el autor diferencia el concepto de beneficio tributario del de subsidio o subvención, señalando que el criterio diferenciador es que los primeros requieren que se realice el hecho imponible, que surja la obligación tributaria, pero por motivos extra fiscales, dicha obligación es dispensada de forma total o parcial, por lo que los beneficios tributarios son equiparables a las exenciones, pero no a los subsidios. En el mismo sentido, Villegas, *Régimen penal tributario*, 280, afirma: “Como cabe observar, de la terminología legal se desprende que los reintegros, recuperos o devoluciones deben estar conectados con la noción de ayuda solidaria, y no se trata de las repeticiones por pagos de indebidos”. Para Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 69, la subvención es una asignación patrimonial que realiza la Administración “a fondo perdido”, es decir, que el beneficiario no tiene obligación de devolverla, mientras que las exenciones y beneficios fiscales son una ventaja económica pero no implican beneficios económicos directos, sino una disminución del hecho imponible. Añade que, a su criterio el tributo y la exención no son figuras contrarias, sino que “la exención es una forma de ser del tributo”.

Como sea, con lo dicho puede sostenerse que este tipo penal se asemeja, parcialmente⁹¹², al del Código penal salvadoreño que se examina en este apartado, pero con la diferencia que los conceptos de reintegros y devoluciones utilizados en ambos tipos penales, aunque siempre implican movimiento de fondos del Fisco, no significan lo mismo; en el tipo penal argentino se refieren a subsidios, mientras que en el tipo penal salvadoreño, estas figuras se refieren a un derecho del contribuyente y una obligación del Fisco, a devolver al primero cantidades dinerarias originadas en pagos excesivos de impuestos por parte del primero.⁹¹³ Además de esta diferencia en los tipos penales, adelante se explicarán otras discrepancias.

Con respecto al referido tipo penal plasmado en la legislación penal tributaria argentina, para la doctrina de ese país, el bien jurídico protegido es “el patrimonio de la Hacienda Pública”⁹¹⁴, o, en otras palabras “(...) el patrimonio

⁹¹² Parcialmente en el sentido de que sólo es asimilable al tipo penal del art. 250-A CP salvadoreño, en la parte que se refiere a los reintegros y devoluciones, que implican un desplazamiento de dinero del patrimonio del Fisco; es decir, afectan a la función tributaria por el lado del gasto; no es asimilable a la parte de las compensaciones y acreditamientos, porque éstas no implican salida de fondos del Fisco, pero sí limitan o evitan ingresos a la Hacienda Pública, es decir, la afecta por el lado de los ingresos. Al respecto, vid. Haddad, *Ley penal tributaria*, 105 a 106, quien ahí plantea que el tipo penal del art. 3º de la ley 26.735 de Argentina, no incluye los reintegros, recuperos o devoluciones de las haciendas públicas locales, porque los incentivos, subsidios o beneficios fiscales que dichas entidades otorgan no siempre implican gasto público o entregas de dinero, sino eliminación total o parcial de tributos temporalmente, a cambio de que algunas empresas se establezcan en determinados lugares donde, por ejemplo, se quiere reactivar la actividad económica.

⁹¹³ De hecho, Lalanne, “La obtención fraudulenta”, 526, se encarga de aclarar que el uso de los institutos reintegros y devoluciones, no siempre se equipara a medidas incentivadoras – propias del subsidio–, puesto que, en el caso de la devolución del IVA a las exportaciones, lo que la norma busca no es incentivar los envíos de productos al exterior, sino que el sujeto pasivo recupere los créditos fiscales derivados de la adquisición de las materias primas utilizadas en la elaboración de los productos exportables.

⁹¹⁴ Villegas, *Régimen penal tributario*, 241, en lo pertinente dice: “(...) también reprime la ley ciertas conductas fraudulentas mediante las cuales se produce un desapoderamiento de bienes ya poseídos por el Estado (p.ej., el aprovechamiento de reintegros del art.3). Acá se perjudica directamente el patrimonio de la hacienda pública”. Planteamiento que hace este autor para diferenciar los delitos tributarios que, como la evasión, no implican desapoderamiento de dinero ya percibido por el Estado y que forma parte de su peculio. Vid también, Villegas, *Curso de finanzas*, 578, con idéntico planteamiento.

del Tesoro nacional y, por esa vía, afecta desde luego la correcta distribución de los recursos que nutren las arcas del Estado para la satisfacción de sus funciones y la necesidades de la ciudadanía”.⁹¹⁵

Manonellas, coincide en parte con esa definición del bien jurídico tutelado, en el sentido de que implícitamente reconoce que lo que se busca proteger es el patrimonio del Fisco, aunque su formulación es diferente al decir: “Dentro del concepto genérico del bien jurídico que protege la ley, es decir, la Hacienda Pública, debemos destacar que en esta figura se protege el gasto público realizado mediante subsidios o la entrega de dinero a particulares”.⁹¹⁶

Otros autores, como Lalanne, consideran que el bien jurídico protegido por este delito, no se diferencia del que protege la Ley Penal Tributaria en general, por lo que se adhiere a lo que para él es la postura mayoritaria según la cual el bien jurídico protegido es la actividad financiera del Estado o la Hacienda Pública en general.⁹¹⁷ Damarco, por su parte, en una línea parcialmente coincidente con Lalanne, afirma que el bien jurídico protegido

⁹¹⁵ Spinka, *Derecho penal tributario*, 198; en una definición parcialmente similar, Macchi, *Sistema penal tributario*, 106, cit. por Lalanne, “La obtención fraudulenta de beneficios tributarios”, considera que el bien jurídico protegido por este delito es “la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios”, al cual considera un bien que se fundamenta en la Constitución y que exige de protección penal.

⁹¹⁶ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 124, quien agrega: “(...) concretamente se obtiene del Estado, de forma indebida; esto a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, en los artículos 2º inc. c) y 4º, dado que aquí se atenta contra los ingresos públicos al no ser pagado lo que legalmente corresponde”.

⁹¹⁷ Cf. Lalanne, “La obtención fraudulenta de beneficios tributarios”, 530, quien, como parte del fundamento de su opinión, cita el documento denominado Antecedentes Parlamentarios, específicamente al Diputado Menem, quien en oportunidad de presentar la Ley que dio origen a este delito, en su calidad de miembro informante de la Cámara de Diputados, señaló que “el bien jurídico tutelado en la ley penal tributaria es la intangibilidad de la recaudación de tributos –CSJN «Fallos», 308-A, P. 760– y recursos de la seguridad social a cargo de la Dirección General Impositiva, organismo que se identifica con el sujeto de derecho denominado Fisco, que no debe ser confundido con la administración pública”.

por este tipo penal, así como por el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, es la Hacienda Pública en su integridad.⁹¹⁸

En otras posturas doctrinarias, que pueden considerarse más específicas acerca del bien jurídico protegido concretamente por el tipo penal en referencia, algunos autores argentinos definen el bien jurídico como “el gasto público traducido en subsidios”.⁹¹⁹ O, como dice Haddad, se “salvaguarda o protege el gasto público realizado mediante subsidios o, en otras palabras, la entrega de dinero a los particulares (...)”.⁹²⁰ En el mismo sentido, para Díaz, el bien jurídico protegido por este delito es el “gasto público”.⁹²¹

Siendo así, una clara diferencia entre los tipos penales que se comparan, es que en el caso de El Salvador, como antes se explicó, el bien jurídico protegido es el patrimonio del Fisco tanto por el lado de los ingresos, como por el lado de los gastos y ambos casos requieren que previamente se hayan ingresado fondos al Fisco como producto de la recaudación tributaria, pero debido a que el contribuyente u obligado paga una cantidad en exceso, el Fisco debe devolver, reintegrar, compensar o acreditar esa cantidad excesiva.

⁹¹⁸ J.H. Damarco, “Los Bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario”, *Revista de Tributación*, n.1, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2004, 111, cit. por Lalanne, “La obtención fraudulenta”, 531.

⁹¹⁹ Catalina, García Vizcaíno, *Derecho tributario. Tomo II.* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 422, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 198.

⁹²⁰ Haddad, *Ley penal tributaria*, 110, quien agrega que los subsidios, entendidos como entrega de dinero a particulares “no puede ser equiparado con el concepto genérico de beneficios fiscales”.

⁹²¹ Díaz, Vicente, *La falsedad del hecho tributario*, 73, donde el autor considera que dicho bien jurídico se lesiona cuando la subvención se obtiene falseando las condiciones exigidas para su concesión u ocultando de manera dolosa las circunstancias que impedirían o restringirían dicho beneficio.

Mientras que en el tipo penal descrito en el art. 3º de la referida ley argentina, el bien jurídico protegido es el patrimonio del Fisco sólo por el lado del gasto, ya que las categorías reintegros, recuperos, devoluciones y subsidio ahí utilizadas se refiere exclusivamente a cantidades de dinero que la Hacienda Pública entrega a particulares, sin que previamente haya recibido de ellos ingreso alguno como justificación de esa entrega.⁹²²

En otras palabras, aunque ciertos conceptos aparecen en los dos tipos penales comparados, como son reintegros y devoluciones, no significan lo mismo en una y otra legislación. En ese sentido, Villegas afirma: “Como puede observarse, de la terminología legal se desprende que los reintegros, recuperos o devoluciones deben estar conectados con la noción de ayuda solidaria, y no se trata de las repeticiones por pagos indebidos”.⁹²³

Con la afirmación anterior, podría pensarse que no existe semejanza alguna entre los tipos penales que se examinan en este apartado; sin embargo eso sería una conclusión equivocada, al menos parcialmente errónea, ya que si bien, como categóricamente afirma el citado autor argentino, en el tipo penal del art. 3º Ley Penal Tributaria y Previsional, los reintegros, recuperos y devoluciones no se refieren a entregas de dinero que el Fisco debe hacer a los contribuyentes por pagos de tributos indebidos o en exceso, que es a lo

⁹²² Al respecto, Haddad, *Ley penal tributaria*, 110, explica: “Resulta claro que el delito previsto trata de proteger una faz de la actividad financiera del Estado o hacienda pública, que es el gasto público por oposición a otros tipos que tratan de la evasión de tributos donde se protege la actividad financiera del Estado o Hacienda Pública relacionada con los ingresos públicos”.

⁹²³ Villegas, *Curso de finanzas*, 390, quien de este modo deja claro que el tipo penal se refiere a subsidios de carácter tributario y no a beneficios fiscales. Ahí mismo el autor afirma “Si con ardid o engaño se defrauda al fisco mediante una devolución por un supuesto pago indebido inexistente, el ilícito no encuadrará en este dispositivo sino que el encuadre deberá hacerse en la figura del fraude a la Administración pública del art. 174, inc. 5º, del Cód. Penal”. En una interpretación contraria, Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 126, afirma que “Por reintegro, recuperado o devolución (nacional directo de naturaleza tributaria) se está haciendo alusión a la restitución de tributos”.

que se refiere el art. 250-A CP salvadoreño, a la inversa en esta disposición sí se incluyen los reintegros por subsidios y no sólo los que son repeticiones por pagos de impuestos indebidos o en exceso.

Al respecto, por categórico, basta con transcribir lo dispuesto por el art. 173-B, inciso. 6º, parte final, del Código tributario:

El que obtuviere para sí o para otro un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere y éste provenga de subsidios del Estado, incurrirá en el delito de reintegros indebidos a que se refiere el artículo 249 literal c) del Código Penal, por tanto, le será aplicable lo establecido en el artículo 250-A del mismo Código Penal.

Es decir, a la luz de la disposición del CT antes transcrita, puede asegurarse que el tipo penal del art. 250-A CP, incluye los reintegros indebidos que una persona obtuviere en concepto de subsidio estatal; por lo tanto los conceptos reintegros y devoluciones utilizados en este tipo penal no se refieren exclusivamente a entregas de dinero que el Fisco hace a un contribuyente por pagos de tributos indebidos o excesivos realizados por éste, sino que incluyen reintegros indebidos de subsidios.

Por otra parte, a diferencia de la evasión de impuestos (art. 249-A CP) y de la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP) que se consideran tipos penales limitados porque se refieren a impuestos, no a tributos, este tipo penal no hace referencia específica a impuestos; por el contrario, se refiere a “devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario”; es decir, incluye impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Es más, en virtud del art. 173-B, inciso 6º, del Código tributario salvadoreño, el tipo penal se extiende a los reintegros indebidos del subsidio al gas licuado⁹²⁴, siempre que el provecho económico obtenido exceda de US\$ 2,857.14, el cual sería aplicable a las personas naturales o jurídicas que reciben el subsidio.⁹²⁵ Con lo cual se confirma también que este tipo penal tutela el patrimonio de la Hacienda Pública por el lado del gasto público.

Con base en todo lo expuesto en este apartado, puede sostenerse que en el delito de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos, art. 250-A CP salvadoreño, el bien jurídico protegido, coincidiendo con una de las tendencias doctrinarias mayoritarias, es el patrimonio de la Hacienda Pública, pero no todo el patrimonio, sino la parte cuya fuente son los tributos; además, para no adscribirse exclusivamente a la tesis patrimonialista y siendo coherente con el bien jurídico definido en capítulos anteriores para el tipo nuclear de defraudación al Fisco y para la evasión de impuestos, ese bien jurídico debe complementarse con la función del tributo.

⁹²⁴ Dicha disposición reza:

“Si los hechos fueren constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria aplicará lo dispuesto en el inciso final del referido artículo 186 del presente Código y lo dispuesto en el artículo 251-A incisos segundo y tercero del Código penal. El que obtuviere para sí o para otro un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere y éste provenga de subsidios del Estado, incurrirá en el delito de reintegros indebidos a que se refiere el artículo 249 literal c) del Código Penal, por tanto, le será aplicable lo establecido en el artículo 250-A del mismo Código Penal”.

⁹²⁵ Una crítica a la inclusión de los reintegros o devoluciones derivadas de este tipo de subsidios por no ser de carácter tributario, puede sustentarse en lo expuesto por Villegas, *Régimen penal tributario*, 281, quien con relación a la reforma introducida por la ley 24.749 con respecto a su predecesora, ley 23.771, dice: “También es destacable que la acción típica planteada es diferente a la del art. 4 de la ley 23.771, puesto que el instituto jurídico que utilizaba la ley anterior hablaba en general de reintegros, recuperos, devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza, lo cual era llamativo porque excedía el ámbito tributario. Con mayor rigor científico, en la figura de la nueva ley se habla de «subsidio nacional directo de naturaleza tributaria», mientras que los términos, recuperos, reintegros y devoluciones son enumerados a simple título ejemplificativo”.

Entonces, el bien jurídico protegido por este delito es la parte del patrimonio de la Hacienda Pública conformada por tributos, que se ven afectados tanto por el lado del ingreso por las compensaciones y acreditamientos indebidos, como por el lado del gasto por los reintegros o devoluciones; pero ambas situaciones también afectan a la Hacienda Pública entendida como la función de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado.

1.2 Sujeto activo

La descripción típica de este delito, al igual que los tipos penales de evasión de impuestos (art. 249-A CP) y apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP), no exige una cualidad específica para el autor; sencillamente dice “el que”, dando a entender, desde una interpretación literal o gramatical, que puede ser cualquier persona.

Si a esto le sumamos que, a diferencia de los otros dos tipos penales citados, en éste, al hacer referencia a la acción realizada por el autor, se dice: “El que obtuviere para sí o para otro”, o sea, claramente el legislador establece que la conducta delictiva puede ser cometida no sólo en provecho propio sino en provecho ajeno, surge una similitud de este tipo penal, con la estructura típica del delito de defraudación tributaria tipificado en la Ordenanza Tributaria Alemana (AO).

En efecto, el § 370, específicamente en la sección (1), parte final, en la que después de describir las tres modalidades de acción del tipo básico, una por acción y dos más por omisión, el tipo pasa en seguida a describir los dos

resultados típicos que abarca la conducta –la evasión o reducción de impuestos y la obtención de ventajas tributarias, asimilable al delito en comento–, de esta manera: “reduciendo con ello los impuestos u obteniendo **para sí o para otro** ventajas tributarias ilegítimas”⁹²⁶.

Si se parte de este análisis comparado, es factible sostener que el sujeto activo de la modalidad activa de este tipo penal, § 370 AO, como lo explica Tiedemann⁹²⁷, puede ser cualquier persona, no sólo el contribuyente o el obligado tributario y en consecuencia, en esa forma activa del delito, se está ante un tipo penal común que podría ser cometido, en calidad de autor, por otro individuo como un asesor fiscal, un contador u otro funcionario o empleado de una sociedad o persona jurídica obligada, en beneficio de ésta.

Debe aclararse que, en todo caso, tanto Tiedemann, como otros autores, diferencian la forma activa de la defraudación tributaria, a la que califican como delito común, de las dos modalidades de omisión, que al tratarse de conductas infractoras de un deber, sólo pueden ser cometidas por el obligado tributario y, por ende, estas modalidades sí son calificadas como tipos penales especiales.⁹²⁸

⁹²⁶ Lo destacado en negritas ha sido agregado.

⁹²⁷ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 142, quien ahí mismo fortifica su tesis de interpretación literal, al explicar que cuando el legislador alemán quiso darle una calidad especial al autor, lo hizo expresamente como ocurre en el § 378 AO, que contempla la infracción tributaria llamada “Reducción del impuesto por negligencia grave”, que como autor designa a individuos con una característica o atributo especial, como es el obligado tributario y a quien actúa como “gestor de los asuntos de un obligado tributario”. Algunos autores españoles que analizan la Ordenanza Tributaria Alemana, con relación al tipo penal del § 378 AO, confirman esta interpretación al decir: “aparte de no incluir referencia explícita alguna a un círculo limitado de sujetos, en el delito se utiliza la expresión «para sí o para otro», con lo que –según la doctrina dominante– se abre la puerta a su consideración como delito común”. Vid. Carlos Martínez-Buján Pérez, “Autoría y participación”, 71, nota 1.

⁹²⁸ Cf. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 144, quien afirma que según la opinión doctrinaria dominante, autor de esos ilícitos penales solo puede ser el obligado tributario. Vid. en la misma línea, Cordero González, “El delito fiscal”, 78.

En cuanto al tipo penal del delito de defraudación fiscal tipificado en el art. 305 del Código penal español, éste, en lo que interesa al análisis de este apartado, dice: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...)”. A partir de una interpretación gramatical, puede observarse que dicha estructura típica no establece una determinada condición para el sujeto activo, por lo que aparentemente puede ser cualquier persona y en consecuencia, se trata de un delito común, tal como lo sostiene una parte de los autores españoles, entre ellos Rodríguez Mourullo, Córdoba, Pérez Royo y Boix/Mira.⁹²⁹

No obstante, la mayoría de autores españoles, entre otros, Martínez Pérez, Bajo, Bajo/Suárez, Bajo/Bacigalupo, Ayala, Gracia, Morales, con ciertos matices entre ellos, suscriben que la autoría de este delito únicamente corresponde a un grupo limitado de sujetos, por ser quienes tienen una especial relación jurídico-tributaria con la Hacienda Pública, como son el obligado tributario o quien obtiene una devolución indebida o un beneficio tributario ilegal, de manera que se trata de un delito especial propio, calificado así también por la jurisprudencia española.⁹³⁰

⁹²⁹ Cf. Martínez-Buján, “Autoría y participación”, 71. En favor de dicha tesis puede considerarse que el No. 6 del art. 305 del Código penal español, determina como sujeto activo tanto al autor del delito como el obligado tributario, para los efectos de la potestad judicial consistente en imponer una pena menor a quien, dentro del término de dos meses desde que fue imputado, reconoce judicialmente los hechos y cancele la deuda tributaria. Vid. también Martínez-Carrasco, “Imputación de responsabilidad penal al asesor fiscal”, 2, para quien esta definición implica que el asesor fiscal o cualquier persona distinta al obligado tributario, si realiza la acción típica puede ser imputado como autor, con o sin representación de su cliente que sería el contribuyente u obligado.

⁹³⁰ Cf. Martínez-Buján, “Autoría y participación”, 71. Entre otros autores de la doctrina española que califican a este delito como especial propio, están: Berdugo Gómez de la Torre, “Consideraciones sobre el delito fiscal”, 73; Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 44, 46, 48, 58; Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 10, 11, 12, 43; Muñoz Conde, *Derecho Penal. Parte Especial*, 965; Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 61; Morales Prats, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 7, 30, 38, y Faraldo Cabana, “¿Un delito continuado de defraudación tributaria?”, 331.

En la doctrina argentina, en cuanto al delito denominado “Aprovechamiento indebido de subsidios”, art. 3º, Ley Penal Tributaria y Previsional, similar al que se analiza, se considera que el sujeto activo, el obligado tributario señalado por la ley, es, en principio, el sujeto pasivo de la relación tributaria.⁹³¹ Al respecto, Manonellas matiza esta afirmación, al decir que no es cualquier obligado el que encaja dentro de la exigencia de la autoría, sino solo aquel que “revista el carácter de obligado frente al tributo con respecto al cual se relacionan específicamente los reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios, pues éstos deben ser de naturaleza tributaria”.⁹³²

En coincidencia parcial con Manonellas, Haddad sostiene “(...) no cualquier persona o contribuyente puede ser considerado autor del delito sino solamente aquellos a los cuales les corresponde un subsidio de naturaleza tributaria, sea nacional o local, pues solamente ellos pueden iniciar el pedido del dinero respectivo al Estado nacional”.⁹³³ En la misma línea, Spinka, comparte la tesis según la cual el obligado debe estar ligado al subsidio de que se trate, lo que implica la existencia de un deber tributario previo.⁹³⁴

⁹³¹ Catania, *Régimen Penal Tributario*, 132, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 125.

⁹³² Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 125.

⁹³³ Haddad, *Ley penal tributaria*, 108, quien, en la página siguiente, para ser más concreto añade: “Consecuentemente el obligado es aquel que tiene el derecho de pedir el reintegro, recuperos, devolución o cualquier subsidio nacional directo de naturaleza tributaria”. Se aclara que la mención que este autor hace al carácter nacional del subsidio, se debe a que sus comentarios son en relación al tipo penal de la anterior Ley 24.769, que incluía exclusivamente a dichos subsidios nacionales; pero en la ley actualmente vigente, Ley 26.735, los subsidios protegidos por el tipo penal abarcan también a los provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁹³⁴ Spinka, *Derecho penal tributario*, 198-199, quien sustenta su posición en Thomas, *Régimen penal tributario, Ley 24.769*, 53. Spinka, en alusión a lo que sostiene Chiara Díaz, como se verá abajo, agrega: “Distinto sería si, además de obligado, fuese necesario otra calidad particular, como ser comerciante, industrial, inversor o estar inscripto en regímenes especiales de promoción, exigencia que no tiene fundamento en la ley”.

De conformidad a la opinión de los referidos autores, este tipo penal puede considerarse como un delito especial propio, puesto que expresamente el tipo penal se refiere al obligado tributario, al decir, en lo pertinente: “Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño (...)”.⁹³⁵

En opinión diferente, Chiara Díaz sostiene que el autor de este delito no requiere una calidad especial determinada por la ley. Puede ser cualquier obligado, cualquier contribuyente que comete las acciones descritas por el tipo penal para obtener de manera ilegítima un subsidio nacional directo, sin que tenga que reunir el carácter de comerciante, industrial o inversor; ni que se encuentre inscrito en algún régimen especial de incentivos fiscales.⁹³⁶

La anterior opinión es compartida por Villegas, al decir: “Concretamente los sujetos activos pueden ser los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables, sustitutos) y otros terceros que perciben el dinero malhabido mediante las maniobras descritas, sin estar necesariamente ligados al Estado por una obligación tributaria y sin revestir determinada calidad especial”.⁹³⁷

Chiara y Villegas, a pesar de que sostienen que al autor de este delito no le es exigible una condición o calidad especial, no dicen explícitamente que el

⁹³⁵ Ley Penal Tributaria, Ley 26.735, art. 3°.

⁹³⁶ Cf. Chiara, *Ley penal tributaria y previsional*, 261, cit. por Villegas, *Régimen penal tributario*, 279-280. Spinka, *Derecho penal tributario*, 198, critica esta posición al decir: “La idea que sostiene que debe tratarse de un obligado sin que la norma requiera una determinada calidad, genera evidente confusión, pues ella (la calidad) está representada ya, precisamente, por la exigencia legal que alude al *obligado*, condición que presupone una obligación tributaria previa”.

⁹³⁷ Villegas, *Régimen Penal Tributario*, 280. Vid también, del mismo autor, *Curso de finanzas*, 590.

tipo penal sea uno de carácter común; sin embargo, es lo que debe entenderse como consecuencia de sus afirmaciones.

Es probable que ambos autores, sigan o se adhieran al planteamiento de algunos penalistas españoles, que, en lo que concierne a la forma específica de defraudación fiscal, del art. 305.1 CP español, consistente en la obtención indebida de beneficios fiscales, consideran que no es un delito especial, sino uno común. En tal sentido, para Simón Acosta, dicha modalidad “no exige ostentar previamente la condición de sujeto pasivo o deudor, dado que para obtener la devolución de impuestos no es imprescindible ser ni haber sido deudor tributario (por ejemplo en el IVA, generalmente las devoluciones corresponden a quienes soportaron el impuesto por vía de repercusión)”.⁹³⁸

Siempre en la doctrina argentina, con relación a otro delito llamado “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” (art. 4º, Ley Penal Tributaria), parecido parcialmente al tipo penal bajo examen, por el hecho de que en el tipo penal correspondiente el legislador no estipuló que el sujeto activo tenga la cualidad de “obligado” sino que usó la expresión genérica “el que”, algunos consideran que no se exigen cualidades especiales al autor, dando a entender que no es un delito especial, sino uno común.⁹³⁹

En conclusión, con base en el análisis doctrinario y de legislación comparada realizado en este apartado, en adhesión a la mayoría de la doctrina española y argentina, puede afirmarse que el tipo penal establecido en el art. 250-A CP, es un delito especial propio, independientemente de que su estructura típica no haga referencia expresa a una calidad especial del autor y que

⁹³⁸ Eugenio, Simón Acosta, “El delito de defraudación tributaria”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 1998, 38 ss. y 42, cit. por Blanco Cordero, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 9-10.

⁹³⁹ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 131.

además en el texto se dice que el beneficio obtenido puede ser para sí o para otro, al estilo del § 370 (1) AO.

Esas dos características del tipo no son condiciones suficientes para aceptar que cualquier persona puede cometer en calidad de autor este delito, habida cuenta que, tal como se expuso con relación al delito de evasión de impuestos, no obstante que en la norma no se exprese una calidad especial del autor, la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria sostienen que autor de dicho delito sólo puede ser el contribuyente o el obligado tributario.

En respaldo a lo que se afirma arriba, Spinka sostiene: “De lo que no hay duda es que debe ser un obligado, ya que la ley alude a reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier subsidio directo de naturaleza tributaria, beneficios que difícilmente podrían imaginarse respecto de quien no es obligado, por deuda propia o ajena”.⁹⁴⁰ Para el caso del tipo penal bajo análisis, el Código tributario salvadoreño establece que las personas que pueden solicitar devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de impuestos, son los contribuyentes, por ende también los sustitutos u obligados tributarios por cuenta ajena.⁹⁴¹

⁹⁴⁰ Spinka, *Derecho penal tributario*, 199, quien ahí mismo, citando a Thomas, explica que en los casos en que un no obligado tima al Fisco, haciéndole creer que reúne determinada condición que le permite obtener devolución de un impuesto, tal conducta no encaja en este tipo penal, sino en un fraude contra la administración pública, sin perjuicio de la posibilidad que se configure un concurso material entre el referido fraude y el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales tipificado en el art. 4º, Ley Penal Tributaria y Previsional.

⁹⁴¹ El art. art 30, del Código tributario salvadoreño, define al Sujeto Pasivo, así: “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”. En cuanto a la definición, procedencia, sujetos solicitantes, procedimiento y otros aspectos relacionados con los reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos, vid. arts. 70, letra d), 77, 78, 79, inc. 1º y 2º, 80, 151, incisos 5º y 6º, 153, 173-B, inciso 7º, 212-216 Código tributario.

Por otra parte, si bien, según lo dispuesto por el art. 250-A, el sujeto activo puede obtener el beneficio ilegítimo para él o para otro, en este caso el otro sería el contribuyente u obligado, por lo que autor tendría que ser un representante legal, apoderado o asesor tributario de dicho contribuyente u obligado, y no cualquier persona. Es decir, se mantiene un círculo cerrado de posibles autores.

Otra cosa es que, según cómo se lleve a cabo la gestión y el trámite para obtener una devolución, reintegro, compensación o acreditamiento, es decir, si el obligado tributario tuvo la ayuda, cooperación o coparticipación de un tercero que no tiene la calidad especial exigida por el tipo, dicho tercero deba responder como coautor o partícipe.⁹⁴²

1.3 Acción típica

La acción típica del art. 250-A CP, consiste en obtener para sí o para otro un provecho económico, en perjuicio del Fisco, al que no se tiene derecho o se obtuviere en exceso al que correspondiere, mediante devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos indebidos.⁹⁴³

La acción del tipo básico de la defraudación tributaria, tipificado en el § 370 (1) AO, siguiendo a Tiedemann, consiste en obtener para sí o para otros, ventajas tributarias ilegítimas, basadas en “comunicaciones inexactas o incompletas o en el omitir antijurídico”.⁹⁴⁴

⁹⁴² Vid. Haddad, *Ley penal tributaria*, 109.

⁹⁴³ Vid. Art. 250-A CP de El Salvador.

⁹⁴⁴ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 137, tanto las comunicaciones inexactas o incompletas como el omitir antijurídico mencionados por

En España no existe un tipo penal exactamente igual al del art. 250-A CP salvadoreño, objeto de estudio; sin embargo, éste es equiparable a dos de las modalidades del delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 305 CP español: la obtención indebida de devoluciones, en lo que respecta a los reintegros y devoluciones; y el disfrute indebido de beneficios fiscales, en lo que respecta a los acreditamientos y compensaciones.

Siendo así, puede sostenerse, siguiendo a Muñoz Conde, que la acción típica de las referidas modalidades de defraudación tributaria, "(...) consiste en defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, y se puede llevar a cabo (...) «obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma»"⁹⁴⁵, como también lo dan a entender Boix Reig y Mira Benavent.⁹⁴⁶

En la misma línea, Blanco Cordero afirma: "La acción consiste en defraudar, esto es, en incumplir las prestaciones jurídico tributarias a que se está obligado de alguna de las tres formas indicadas («eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente beneficios fiscales de la misma forma»)".⁹⁴⁷

Tiedemann, deben referirse a hechos tributariamente relevantes, de conformidad con lo dispuesto en el § 370 (1) AO.

⁹⁴⁵ *Derecho penal Parte Especial*, 965-966; en esa misma postura, Ignacio Ayala Gómez, "Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios", 104.

⁹⁴⁶ Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 53, 61 y 62, para quienes esa conducta típica requiere del empleo de un engaño, al cual debe estar relacionado causalmente el error en que se hace incurrir a la administración tributaria y producirse como resultado un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.

⁹⁴⁷ Blanco Cordero, "Delitos contra la Hacienda Pública", 14. Este autor advierte que para un importante sector de la doctrina tal defraudación debe ser realizada mediante un engaño, una puesta en escena; mientras que para otro sector doctrinal, dentro del cual se incluye, considera que tal engaño no es necesario.

Para la doctrina argentina, en lo que atañe al delito tipificado en el art. 3º de la Ley Penal Tributaria y Previsional, Ley 26.735, “el verbo o la acción típica y antijurídica es el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, directo de naturaleza tributaria”.⁹⁴⁸

En similar sentido, para Villegas, “La acción típica consiste en aprovecharse de los beneficios que menciona la ley para lograr la entrega de dinero por el Estado, lo cual se hace mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”.⁹⁴⁹

Otra formulación que ese mismo autor hace de la acción típica es: “(...) valerse de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria, para lograr la entrega de dinero por el Estado”.⁹⁵⁰ Por su parte, Manonellas, prácticamente se adhiere a esta definición de Villegas.⁹⁵¹

⁹⁴⁸ Haddad, *Ley penal tributaria*, 104, quien opina que el concepto “aprovechamiento” significa no sólo la utilización y el disfrute, sino que abarca el abuso realizado por el sujeto favorecido por una situación especial. Además, debe entenderse que el subsidio, por la cuantía mayor al monto establecido, debe haber sido obtenido y tenerlo en su poder.

⁹⁴⁹ Villegas, *Régimen penal tributario*, 280, para quien, coincidiendo con Haddad, el verbo aprovechar “significa utilizar, disfrutar y servirse ilegalmente de subsidios directos. Esto es, se trata de la percepción efectiva de ellos merced al despliegue de maniobras que inducen a error al fisco y provocan de su parte un desplazamiento patrimonial voluntario y perjudicial”.

⁹⁵⁰ Villegas, *Curso de finanzas*, 590. Ambas definiciones de la acción típica coinciden en que el resultado que se busca es obtener dinero del Estado, mediante el aprovechamiento de los beneficios mencionados en la ley, pero en el primero, el autor enfatiza que dicha acción debe realizarse mediante las acciones mendaces descritas en el tipo penal.

⁹⁵¹ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 125, quien dice: “Se describe como acción típica el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria.” Sobre el concepto aprovechamiento expresa que “da la idea de utilización beneficiosa para el sujeto. Es decir que lo que se obtiene es dinero del Estado Nacional mediante el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio”.

En la comparación de estos delitos, debe advertirse que el de la legislación argentina, describe un comportamiento especialmente pernicioso y grave, inscrito en la teoría del engaño, acuñada por la doctrina española para el delito de defraudación fiscal⁹⁵², al sancionar al “(...)obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño (...)”, se aprovechare indebidamente, o sea que obtenga una ventaja económica indebida, que implica un “indebido desplazamiento patrimonial por parte del Fisco”, por lo que para la doctrina argentina este delito puede ser considerado como “una forma especial y agravada de estafa”.⁹⁵³

⁹⁵² Según esta teoría, para que la conducta sea punible no basta con el resultado de la evasión de impuesto o la obtención de un beneficio o ventaja tributaria, sino que debe concurrir un engaño, cuya definición divide a la teoría en dos corrientes: aquella que exige que dicho engaño sea equiparable al de la estafa, es decir, mediante el despliegue de una maniobra engañosa que haga incurrir en error al sujeto pasivo (teoría de la puesta en escena) y la otra que con algunas variantes plantea que el engaño no debe ser equiparado al de la Estafa, no requiere esa puesta en escena. Entre los seguidores de la primera corriente se cita a R. Mourullo y Bajo Fernández, vid. Martínez-Buján, “El delito de defraudación”, 57; Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo”, 276-277, agrega a Martínez Pérez. Con respecto a los adeptos de la segunda vertiente se menciona a Morales, Ayala y Martínez-Pérez, vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 623; él mismo, “El delito de defraudación tributaria”, 57; en la doctrina argentina, siguen esta tesis Vicente Oscar Díaz, quien sostiene que “no hay hecho punible sin alteración ardidosa del hecho imponible o de los elementos instrumentales que lo determina o lo manifiestan”, vid. Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios. Perspectiva jurídica y económica*, 80.

⁹⁵³ Spinka, *Derecho penal tributario*, 196-197. Este autor, citando el documento denominado “Antecedentes Parlamentarios”, 1997, p.727, explica: “En el tipo se verifica la perfecta consecutividad propia de la estafa, ardid o engaño –error en la víctima– y el desplazamiento patrimonial determinado por error. Se ha entendido que, en razón del carácter especial de la víctima y la gravedad propia de la ofensa, la figura merecía un tratamiento autónomo dentro de la ley penal tributaria”. Se aclara que el citado autor manifiesta no estar de acuerdo con esos criterios en los que se pretende fundar la gravedad de la pena impuesta, porque tanto el carácter especial de la víctima como la gravedad del delito, están recogidos bajo la figura de “Fraude en perjuicio de una administración pública”, previsto en el ordinal 5º del art. 174 del Código penal de la nación de Argentina. En la misma línea vid. Villegas, *Régimen penal tributario*, 196, quien cita también el mismo documento de antecedentes parlamentarios, a lo que agrega: “Es una estafa en perjuicio de un víctima calificada, no sólo por los objetivos que ésta persigue, sino también en virtud de la postura promocional cuyo objetivo es atraer y alentar con una diversidad de beneficios el fomento de las actividades productivas. Esta política plausible es utilizada por los autores para montar el ardid o engaño defraudatorio que lleva a provocar un desprendimiento patrimonial del Estado”.

En ese sentido, Manonellas considera que la estructura típica de este delito es “similar al delito de estafa, por lo que esta figura constituye “el verdadero estereotipo del fraude tributario”⁹⁵⁴; igualmente Catania, dice: “El aprovechamiento indebido de subsidios contiene a todos y cada uno de los elementos de la estafa y también aquellos contenidos por la figura cualificada del art. 174, inc. 5º del Código penal, cuya característica –en estos últimos– es que el sujeto pasivo se trata de la Administración Pública.”⁹⁵⁵

Para la jurisprudencia argentina, tanto el delito previsto en el art. 3º de la Ley Penal Tributaria y Previsional como el del art. 4º de la misma, “prevén como medio comisivo el «ardid o engaño», que debe tener virtualidad suficiente para provocar el error en el destinatario de la maniobra”.⁹⁵⁶

Ese comportamiento especialmente pernicioso, consistente en declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, no está presente en el tipo penal básico del art. 250-A CP salvadoreño, inciso 1º, pero sí en el tipo calificado, previsto en el inciso 2º, el cual requiere que la conducta nuclear del inciso primero, se realice a través de comportamientos maliciosos, ordenados en seis supuestos que denotan una maniobra engañosa, a los que, en conjunto, el tipo penal les denomina medios, o sea, modalidades de la acción delictiva.

⁹⁵⁴ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 123-124. La autora agrega: “En efecto, en los supuestos generales de la estafa, el engaño se proyecta sobre la disminución patrimonial, cuya ocultación al disponente es lo que permite afirmar su idoneidad como conducta lesiva del patrimonio, lo cual, a su vez, sirve para la exclusión de aquellos engaños cuya relevancia no traspasa el ámbito de protección de la norma”.

⁹⁵⁵ Catania, *Régimen Penal Tributario*, 135, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 124.

⁹⁵⁶ Sentencia de Cámara Nacional de lo Penal Económico, Sala B, causa “P.S.A”, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 122-123.

Los supuestos tipificados en los literales a) a c), claramente se refiere a medios maliciosos o engañosos: a) Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones; b) Documentos obtenidos en forma fraudulenta; c) Documentos que reflejan actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado.

En cambio, los supuestos indicados en los literales d) a f), más que medios denotan acciones o comportamientos⁹⁵⁷ también de carácter malicioso: d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos; e) Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes; f) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.

Todos o la mayoría de estos modos de cometer el delito se prestan a confusión entre sí, puesto que están redactados de tal manera que unos están incluidos en otros, como se explicará infra en el apartado “1.3.3.2 Dificultades de distinción entre los supuestos del tipo agravado”.

A pesar de que en el inciso primero del art. 250-A CP salvadoreño, expresamente no se habla de un comportamiento especialmente engañoso, dado que este delito es una modalidad de la defraudación al Fisco (art. 249 CP), el primero requiere de un comportamiento defraudatorio, que no consiste en una conducta maliciosa, ocultamiento, ardid o engaño como lo establece el artículo 250 Código tributario, que tipifica la infracción de

⁹⁵⁷ No obstante se aclara que para la doctrina penal, el concepto “medios” significa los “modos de cometer el delito”, siendo doctrinariamente correcto denominar “medios” a ciertos comportamientos. En ese sentido vid. Haddad, *Ley penal tributaria*, 106, quien con respecto al tipo penal del art. 3º, Ley 26.735, considera que el ardid o engaño son medios genéricos, mientras que las declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas son medios específicos o ejemplificativos.

defraudación.⁹⁵⁸ Basta con la infracción al deber tributario expresada en el hecho de obtener indebidamente, es decir, contrario a la norma jurídica, los reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas.⁹⁵⁹

En conclusión, tanto en el tipo penal básico, inciso 1º, art. 250-A CP, como el tipo penal calificado, inciso 2º, art. 250-A CP, la acción típica consiste en obtener un provecho económico indebido, para sí o para otro, por una cuantía superior a US\$ 2,857.14, en perjuicio del derecho del Fisco a cobrar completamente los tributos. Provecho que se obtiene mediante un comportamiento defraudatorio, consistente en el incumplimiento del deber de no engañar a la administración tributaria, aunque solo en el segundo se exija una maniobra engañosa.

1.3.1 Principales elementos normativos. Semejanzas y diferencias entre reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos tributarios

Devolución, es el derecho que tiene el contribuyente a solicitar al Fisco le devuelva una determinada cantidad de dinero, por saldos a su favor en liquidaciones tributarias o por el pago en exceso o en forma indebida de tributos, accesorios (multas, intereses), anticipos, retenciones o percepciones

⁹⁵⁸ Código tributario. Infracción de defraudación

“Artículo 250.- Constituye defraudación 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 Código”.

⁹⁵⁹ En otras palabras, se acepta en este caso la tesis de la defraudación entendida no como engaño, sino como infracción al deber extra penal, concretamente a la obligación o deberes tributarios previos. Entre los principales autores españoles que plantean esta tesis se menciona a Gimbernat, Bacigalupo, Pérez Royo y Gracia Martín, vid. al respecto Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 623; él mismo, “El delito de defraudación tributaria”, 57; en la misma línea Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 14.

(Arts. 101 y 212 CT). El inciso 5º del art. 151 CT dice: “Si en esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, éste podrá solicitar la devolución del excedente”.

En complemento a tal disposición, se advierte que solicitar una devolución o reintegro en exceso, es constitutivo de infracción tributaria (art. 251, No. 9, CT) y si su cuantía es superior a US\$ 2,857.14 se convierte en delito, al menos en grado de tentativa. El procedimiento a seguir para las devoluciones o compensaciones, se encuentra en los artículos 212 a 216 CT.

Reintegro, en términos generales es sinónimo de devolución; por tanto puede entenderse como un derecho del contribuyente similar al de la devolución; es decir, pedir al Fisco le reintegre una determinada cantidad de dinero por saldos a su favor en liquidaciones tributarias por pagos en exceso de tributos, anticipos, accesorios como intereses, multas, etc.

Sin embargo, a diferencia de la devolución, que sólo corresponde al contribuyente, el Código tributario salvadoreño, en el art. 80, reconoce que el reintegro de una suma de dinero también puede ser solicitado por el Fisco al contribuyente cuando por algún error se haya aplicado un saldo a favor de éste.

En el caso de El Salvador, el reintegro indebido también puede ser con relación al subsidio al gas licuado, de conformidad a lo establecido en el art. 173-B, inc. 6º, del Código tributario, siempre que el provecho económico obtenido exceda de US\$ 2,857.14

Compensación, es una institución tributaria consistente en que el Fisco puede igualar el pago total o parcial de tributos que corresponden a un contribuyente, a cambio de no pagar a éste último, en la misma proporción, alguna devolución o crédito tributario al que tiene derecho al haber pagado impuestos en exceso que genera un saldo a favor del contribuyente (Art. 101 y 151 inc. 5º; y 79 CT)

El Art. 77 CT, estipula que “La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria”.

Acreditamiento, según los arts. 69 y 70 del CT, es un medio de pago de la obligación tributaria, consistente en acreditar retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto por ese Código. En el impuesto del IVA las cantidades retenidas de dicho impuesto, constituyen crédito fiscal para el agente de retención (Art. 65, inc. 6 Ley del IVA). El art. 65 de la LITBMPS (IVA) establece los créditos fiscales no deducibles.

Acreditamiento es también cuando la administración tributaria en lugar de devolver una cantidad de dinero que obra como saldo a favor del contribuyente por un pago excesivo de tributos, abona o acredita esa cantidad al pago de impuestos de renta pasados o futuros a opción de aquél. (art.151, inciso 5º CT). También se entiende como el derecho que tiene el contribuyente al que se le haya retenido un impuesto en exceso, a abonarlo en la liquidación o autoliquidación que corresponda. (art.158 in fine CT).

1.3.2 Tipo básico

El tipo penal básico, consignado en el inciso 1º del art. 250-A, CP salvadoreño, consiste en obtener para sí o para otro, en perjuicio del Fisco, un provecho económico mayor a 25,000 colones o US\$ 2,857.14, al que no se tiene derecho u obtenerlo en exceso al que le correspondiere.

Dicha cuantía aparentemente no está sujeta a un período determinado pues no aparece en el tipo; sin embargo, tratándose de un delito tributario, se encuentra sujeto al período de liquidación de cada tributo, por lo tanto la referida cuantía, si bien no está vinculada a un ciclo determinado, el delito se realiza en el momento en que se alcanza la misma, de la suma de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos por cada tributo y dentro del período de liquidación del respectivo tributo; o sea, si la liquidación es anual, la cuantía se calculará por un año; si es mensual, se computará por cada mes, sin que puedan sumarse períodos diferentes ni tributos distintos.

Este tipo básico, según su estructura típica, no exige que la obtención fraudulenta del provecho económico, se realice mediante conductas engañosas o maliciosas, a diferencia del tipo penal tipificado en el art. 3º de la Ley Penal Tributaria de Argentina, Ley 26.735, que requiere expresamente que los beneficios se obtengan “mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.” O como, según algunos autores españoles, se requiere en el delito de defraudación tributaria tipificado en el art. 305.1 CP español.

Sin embargo, debido a que el delito de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, art. 250-A CP, es una

modalidad de defraudación al Fisco, la conducta sí debe ser fraudulenta, pero no en el sentido de que debe realizarse mediante un comportamiento malicioso, engañoso o cualquier forma de ardid o engaño; el comportamiento defraudatorio consistiría el quebranto de las normas tributarias que supone el hecho de obtener un provecho económico indebido al que no se tiene derecho o en exceso del que corresponde, según reza dicho tipo penal.

En otras palabras, en cuanto a la interpretación del verbo rector “Defraudar”, en lo que toca al tipo penal básico, se descarta que le sea aplicable la tesis del engaño, siendo correcto aplicar la teoría de la infracción del deber, para la cual defraudar se entiende como la realización de un perjuicio patrimonial al Fisco sin requerirse que esté acompañado de otros elementos, particularmente sin necesidad de engaño, ya que para esta tesis, el desvalor del injusto tributario consiste en la infracción de deberes formales tributarios preexistentes.⁹⁶⁰

1.3.3 Tipo calificado

El tipo calificado de este delito se tipifica en el inciso 2º, del art. 250-A CP, y consiste en obtener, para sí o para otro, en perjuicio del Fisco, un provecho económico mayor a 25,000 colones o US\$ 2,857.14, al que no se tiene derecho u obtenerlo en exceso al que correspondiere, a través de alguno de los medios o acciones indicadas en los seis ordinales que aparecen en la estructura del tipo, las cuales son asimilables a maniobras fraudulentas

⁹⁶⁰ Según Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 623; él mismo, “El delito de defraudación tributaria”, 57, entre los principales autores españoles que plantean esta tesis se menciona a Gimbernat, Bacigalupo, Pérez Royo y Gracia Martín. En la misma línea Blanco Cordero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 14. Para un desarrollo más amplio de este tema, vid. Capítulo III, apartado 1.4 Acción Típica, de este trabajo.

consistentes en ocultamientos, ardides o engaños. Se encuentra sancionado con pena de prisión de seis a ocho años.

En este tipo calificado, claramente el legislador salvadoreño, para su configuración típica se inclinó por la teoría del engaño, ya que cada uno de los medios o acciones contenidos en los seis ordinales que aparecen en el tipo, constituyen formas de conducta engañosa, ocultaciones maliciosas, ardides o engaños, siendo precisamente tales circunstancias el criterio de agravación del tipo, como se explica a continuación.

1.3.3.1 Criterio determinante del tipo penal agravado e insignificancia de la cuantía económica

El tipo penal se agrava en razón de los medios utilizados o acciones realizadas, que para este caso son los comportamientos enumerados de la letra a) a la f), inc. 2º, art. 250-A.

Se trata de maniobras fraudulentas orientadas a engañar a la administración tributaria o hacerla cometer errores: a) Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones; b) Documentos obtenidos en forma fraudulenta; c) Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado; d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos; e) Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes; f) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.

En los casos que el delito se cometa haciendo uso de los medios previstos en los literales a), b), c) y e), se aplica el criterio de *prejudicialidad*, según el cual, en el momento que la Administración Tributaria, ejerciendo su atribución de fiscalización, descubra indicios de la comisión de un comportamiento constitutivo de delito, deberá suspender cualquier trámite, incluyendo las Diligencias Administrativas de Tasación de Impuestos, elaborar un informe y presentar el aviso a la Fiscalía General de la República (Art. 251-A, inc. 2 y 3; CT: art. 23, inc. 2 y 3; 28, in fine; 150, in fine; 175 inc. 2º; 183 in fine).

Es probable que la aplicación de este mecanismo administrativo que indica la voluntad del legislador de buscar una pronta reacción en el sistema penal, se debe a que la utilización de los medios referidos revelan un mayor grado de peligrosidad del autor y de ofensividad al bien jurídico protegido, en los que la acción defraudatoria es más intensa e incluso puede concurrir con otros delitos como la falsificación documental.

La cuantía del provecho económico en favor del autor y en detrimento del Fisco, es relevante para el tipo penal básico, en la medida que si dicha cuantía es menor o igual a US\$ 2,857.14, se considera una defraudación tributaria constitutiva de infracción administrativa. En el tipo penal agravado no se establece otra cantidad; pero en todo caso el tipo agravado, al responder a la estructura del tipo básico, sólo se tipifica si la suma defraudada excede de la suma indicada.

1.3.3.2 Dificultades de distinción entre los supuestos del tipo agravado (Art. 250-A, inciso 2º CP)

Los supuestos enumerados en este tipo penal, a los que en la estructura del tipo se les llama, medios, se prestan a confusión. En una misma conducta pueden hacerse concurrir dos o más de ellos o asimilarse entre sí. Ejemplo: la utilización de documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones [literal a)], implica usar documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado [literal c)] y ambos se asimilan a declarar valores provenientes de operaciones inexistentes [literal e)].

Asimismo, aumentar las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden [literal e)] se asemeja a usar documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado [literal c)].

1.4 Formas de acción

Al analizar el tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, tipificado en el art. 250-A CP salvadoreño, en lo que atañe a las formas de acción, aparece la pregunta siguiente: ¿Está prevista una sola forma de acción de comisión o estamos ante una forma de comisión y omisión a la vez? En lo que sigue se responderá a esa interrogante.

En la legislación alemana, el § 370 AO (1), defraudación tributaria, enumera tres formas o variantes de la conducta típica: “1º quien comunique a las autoridades financieras o de otra clase datos inexactos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes; 2º quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos tributariamente relevantes; o 3º quien infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar”⁹⁶¹. Evidentemente, el tipo penal admite una forma de acción activa (1º); y dos formas de acción omisivas (2º y 3º).

Esas tres formas de acción, conllevan un comportamiento defraudatorio, en el primero, modalidad activa, la defraudación consistente en la presentación de datos inexactos o incompletos, mientras que en los otros dos supuestos omisivos, la conducta defraudatoria estriba en el incumplimiento de deberes tributarios de declaración o de colaboración y todas ellas, para configurar la defraudación deben producir como resultado bien la reducción de impuestos o bien la obtención ilegítima de ventajas o beneficios tributarios.⁹⁶²

En otras palabras, la modalidad de defraudación tributaria, consistente en la obtención de ventajas tributarias ilegítimas, admite tanto la forma de acción comisiva descrita en el ordinal 1º, § 370 AO (1), como las formas omisivas contempladas en los ordinales 2º y 3º de dicho artículo.⁹⁶³

⁹⁶¹ Ordenanza Tributaria Alemana (1977), traducción y notas por Carlos Palao Taboada, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980, 232.

⁹⁶² Vid. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 136-137; él mismo, *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, 267.

⁹⁶³ Al respecto, Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 137, dice: “La obtención de ventajas tributarias ilegítimas se construye de igual modo por el mismo precepto, o sea, tiene que basarse en las comunicaciones inexactas o incompletas o en el omitir antijurídico”.

En la legislación española, con respecto al tipo penal de la defraudación tributaria, art. 305.1, CP español, que como una de sus modalidades comprende el “obtener indebidamente devoluciones o disfrutar beneficios fiscales de la misma forma”, la conducta puede realizarse tanto por acción como por omisión, tal como dice el tipo penal *ab initio*: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública (...)”.

Es indudable entonces que este tipo penal admite las dos formas de acción: comisión y omisión, aunque en ambos casos, debe mediar un comportamiento fraudulento, que para una parte de la doctrina se constituye a través de una maniobra engañosa, pero para otra parte de la doctrina y de la jurisprudencia, el acto fraudulento se configura simplemente mediante el incumplimiento de una obligación tributaria previa.⁹⁶⁴

Para la doctrina argentina, respecto del art. 3º, Ley Penal Tributaria y Previsional, este es un delito de comisión dolosa y de resultado⁹⁶⁵, o como dice Lalanne, “Respecto de las modalidades comisivas que se requiere no existe duda de que se trata de una conducta dolosa que implica la intención de utilizar de manera fraudulenta un beneficio fiscal (...)”.⁹⁶⁶ En esta misma línea, Haddad, sostiene “(...) no correspondería aclarar en la tipificación de la figura, que ésta puede realizarse por acción u omisión, ya que esta última resulta de imposible cumplimiento”.⁹⁶⁷

⁹⁶⁴ Al respecto hay que remitirse a lo expuesto en este subcapítulo en el apartado 1.3 relativo a la acción típica, así como al capítulo III de este trabajo, apartado “1.5 Formas de acción”.

⁹⁶⁵ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 129.

⁹⁶⁶ Lalanne, “La obtención fraudulenta de beneficios tributarios”, 532.

⁹⁶⁷ Haddad, *Ley penal tributaria*, 106, quien agrega: “Ello deriva de que estamos frente a un accionar tendiente a obtener dinero del Estado nacional o locales, mediante el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones, etc., lo que implica una conducta positiva (acción), y es virtualmente imposible obtener el fin mediante la conducta negativa, que es la omisión”. En contra Spinka, *Derecho penal tributario*, 203-204.

De lo planteado por los autores anteriores, en particular Haddad, puede asegurarse que este tipo penal no tiene una modalidad de comisión por omisión, dado que la acción del autor se expresa en falsear las condiciones requeridas que permiten disfrutar los beneficios obtenidos o de ocultar las que hubieran impedido ese disfrute.⁹⁶⁸ Sin embargo, Spinka, considera que la forma de acción negativa, omisión, sí es posible, al decir: “El art. 3º, a diferencia de lo que ocurre con el art. 1º, no se refiere explícitamente a la acción u omisión como modos propios de manifestación del fraude, de lo que no puede derivarse a priori que la omisión resulte inadmisibile (...)”.⁹⁶⁹

En lo que corresponde al delito tipificado en el art. 250-A CP salvadoreño, bajo examen, tanto el tipo penal básico como el agravado, son de acción por comisión. No admiten una forma de acción por omisión.

⁹⁶⁸ Cf. Díaz, Vicente Oscar, *La falsedad del hecho tributario*, 67, quien agrega: “Se exige una conducta del contribuyente que provenga de un accionar mendaz frente a la Administración, dado que si no hubiera existido tal engaño, los atributos antes referidos no se hubieran gozado”. Debe aclararse que este autor se refiere al tipo penal del art. 4º de la ley 23.771, que contenía el delito denominado “obtención fraudulenta de beneficios tributarios”, que como dice, Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 122, era diferente al nuevo tipo incorporado por la ley 24.769 en el art. 3º, pues éste incorpora una condición objetiva de punibilidad en cuanto al monto y período y es un delito de resultado, ambos atributos ausentes en el primero. Sin embargo, se considera aplicable las apreciaciones de Díaz, en este caso, porque dicho autor se refiere específicamente a la forma en que se realiza la acción fraudulenta –no a los elementos diferenciadores citado por Manonellas– por medio de la cual se obtiene un beneficio tributario determinado, lo que es perfectamente aplicable al nuevo delito tipificado en el art. 3º, ley 24.769, y ley 26.735, en comentario. Díaz, en la fuente citada, literalmente dice: “Aquí el accionar del agente debe provenir de falsear las condiciones requeridas para gozar de tales atributos o de ocultar las que hubieran impedido gozar de los mismos”.

⁹⁶⁹ Spinka, *Derecho penal tributario*, 203-204. Para este autor, no es satisfactorio el argumento de Haddad según el cual “estamos frente a un accionar tendiente a obtener dinero del Estado nacional o locales, mediante el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones, etc., lo que implica una conducta positiva (acción), y es virtualmente imposible obtener el fin mediante la conducta negativa, que es la omisión”, porque, “(...) como está visto, no hay mayores disensos sobre que la figura constituye una defraudación particular (art. 174, inc. 5º), (...) y es propio de ésta el engaño que se traduce en el «ocultamiento malicioso de la verdad frente a un deber jurídico de ser veraz», por qué no puede ocurrir lo mismo en la figura especial que representa el art. 3º, particularmente cuando ella admite una ocultación maliciosa?”.

En el tipo básico, inciso 1º, la redacción claramente se refiere a una conducta activa: “El que obtuviere para sí o para otro (...) un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones y acreditamientos de carácter tributario (...)”. Tanto el verbo rector “obtener”, como los medios que permiten conseguir el resultado del provecho económico, denotan una conducta activa.

Además, la obtención del referido provecho económico, por parte del contribuyente u obligado tributario, sólo es posible si éste realiza determinadas acciones propias del procedimiento administrativo, regulado en el Código tributario salvadoreño⁹⁷⁰, orientado a solicitar la entrega de una cantidad dineraria derivada del exceso de impuesto que ha pagado, en el caso de reintegros y devoluciones, o que se le compense y por ende no tenga que pagar parte o el total de impuestos que adeuda al Fisco, en el caso de compensaciones o acreditamientos.

Podría ocurrir un supuesto de aparente comisión por omisión: un contribuyente obtiene una compensación por un monto superior a US\$ 2,857.14, no solicitado por él, sino a consecuencia de una liquidación tributaria de oficio realizada por la Administración Tributaria, que también de oficio realiza la compensación, de manera equivocada por haber aplicado

⁹⁷⁰ El procedimiento a seguir para las devoluciones o compensaciones, se encuentra en los artículos 212 a 216, del Código tributario salvadoreño, capítulo V intitulado “La repetición o devolución de los impuestos”. A los efectos de ilustrar las acciones comisivas que deben ser emprendidas por el contribuyente u obligado tributario, se transcribe lo dispuesto en el art. 212: “Artículo 212.- Los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias con derecho a devolución según las normas especiales o hubieren efectuado pagos por tributos o accesorios, anticipos, retenciones o percepciones indebidos o en exceso, podrán solicitar su devolución dentro del término de dos años, contado a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original o de la fecha del pago indebido o en exceso”.

erróneamente documentos que acrediten costos, deducciones o exenciones que pertenecían a un contribuyente diferente del que se ve beneficiado.⁹⁷¹

Si el contribuyente beneficiado es consciente de que el beneficio económico recibido no le corresponde, pero omite reportarlo a la administración tributaria, podría decirse que cometió este delito por omisión, porque tenía el deber de no beneficiarse con lo que no le correspondía; asimismo, desde una interpretación literal del tipo básico, podría argumentarse que éste, a diferencia del tipo calificado, no exige que el sujeto activo despliegue un comportamiento determinado; basta con que obtenga el provecho económico indebido, por la cuantía establecida, en detrimento del Fisco.

Sin embargo, tal afirmación sería contraria a la estructura del tipo básico que si bien no establece expresamente una maniobra engañosa u otro comportamiento malicioso, sí exige que el beneficio sea obtenido de manera fraudulenta, por medio de un reintegro, devolución, acreditamiento o compensación, que, como se ha explicado, conforme al Código tributario, implica que el contribuyente debe realizar acciones para solicitarlos mediante el procedimiento establecido.

Si dicho contribuyente no solicitó tales entregas de dinero o compensaciones, pero los recibió por error de la administración tributaria, la omisión en la que incurre a continuación al no regresar al Fisco lo que no le pertenecía, es atípica penalmente y sólo podría responder por la vía civil o tributaria en sede administrativa si tal comportamiento se adecua a una falta administrativa previamente tipificada.

⁹⁷¹ De conformidad con lo dispuesto por el art. 77 del Código tributario de El Salvador, la administración tributaria puede llevar a cabo una compensación de oficio; por ende cabe la posibilidad del error indicado y que, con base en el mismo, la Administración realice una compensación a favor de un contribuyente que no la solicitó.

El comportamiento especialmente pernicioso, consistente en declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, del art. 3º, Ley 26.735 de Argentina, no está presente en el tipo penal básico del art. 250-A, inc. 1º, CP salvadoreño, como ya antes se explicó.

Pero sí está presente en el tipo calificado, previsto en el inciso 2º, el cual requiere que la conducta nuclear del inciso primero, se realice a través de comportamientos maliciosos o modalidades de acción engañosas, a los que en conjunto el tipo penal llama medios y los agrupa en seis categorías, las cuales han sido explicadas las secciones “1.3.3.1 Criterio determinante del tipo penal agravado e insignificancia de la cuantía económica”, en el apartado “1.3.3.2 Dificultades de distinción entre los supuestos o medios del tipo agravado (Art. 250-A, inciso 2º)”, de este subcapítulo.

Dentro de esos comportamientos o medios, uno de ellos aparentemente admite tanto la forma de acción activa como la forma de omisión, al decir: “d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos”, ya que al observarla aisladamente, el texto de la misma efectivamente expresa un comportamiento omisivo. Al respecto, un respaldo doctrinario a esta posibilidad puede ser el planteamiento de Spinka, para quien, como se explicó arriba, si el tipo penal admite medios constitutivos de ocultamientos maliciosos, entre otras razones, es posible la comisión por omisión.⁹⁷²

Sin embargo, como se explicó en el supuesto hipotético de una comisión por omisión respecto del tipo básico, la forma omisiva de acción no es posible porque para configurarse tanto ese tipo básico, como el tipo calificado que

⁹⁷² Spinka, *Derecho penal tributario*, 203-204, vid. supra la explicación de este autor sobre la posibilidad de admitir la forma de acción negativa u omisión, independientemente de que el tipo penal no la mencione explícitamente.

aquí se analiza, el sujeto activo debe desplegar un comportamiento activo consistente en solicitar la devolución, reintegro, compensación o acreditamiento, de conformidad a las acciones que impone el procedimiento tributario para tales efectos, de lo que no queda relevado por lo dispuesto en el literal d) citado, ya que esa omisión consistente en “excluir u omitir declarar ingresos”, es de carácter instrumental, o sea, sirve de medio para el despliegue de la conducta nuclear que es de naturaleza activa.

1.5 Resultado. Provecho económico sin tener derecho o en exceso del que corresponde

En lo que respecta al tipo penal básico de defraudación tributaria, tipificado en el § 370 (1), AO, como se ha expuesto antes, tiene una forma de acción activa y dos de omisión, pero las tres deben tener como resultado o bien la reducción de impuestos o bien la obtención, para sí o para otro, de ventajas tributarias ilegítimas.

Por tal motivo, Tiedemann, respecto del § 370 AO, afirma que la defraudación tributaria es formalmente un delito de resultado, aunque, debido a que el objeto de protección es el patrimonio público, dicha protección está formalizada en todo caso, a tal punto que el párrafo (4) *in fine* establece una prohibición de compensación, según la cual, quien liquida una cantidad menor del impuesto de la renta de la que debía, no puede alegar que eso se compensa porque haya pagado mucho impuesto sobre el volumen de

ventas; y por tal motivo, este autor sostiene que el § 370 AO se aplica prácticamente como un delito de peligro abstracto.⁹⁷³

En lo que atañe al delito de defraudación tributaria del art. 305.1 CP español, la doctrina española mayoritaria sostiene que este es un delito de daño o de lesión, por tanto requiere de un resultado consistente en un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.⁹⁷⁴ En opinión parecida Muñoz Conde señala que el resultado requiere la producción de un daño⁹⁷⁵ y Martínez-Buján lo secunda al decir que el resultado consiste en un “efectivo perjuicio patrimonial para las arcas de la Hacienda Pública”.⁹⁷⁶

La jurisprudencia española se adhiere a esta tesis doctrinaria mayoritaria. Al respecto, se ha dicho que el resultado consiste en “Un resultado determinado lesivo para el fisco que ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad, o como consideran otros autores de procebilidad (...)”.⁹⁷⁷

Respecto del delito de “Aprovechamiento indebido de subsidios”, art. 3º, Ley 26.735, de Argentina, para la doctrina de ese país, es un delito de resultado

⁹⁷³ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 138-139; él mismo *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*, 268.

⁹⁷⁴ Vid., entre otros, Bajo Fernández y Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública”, 81; Colina Ramírez, *La defraudación tributaria*, 291.

⁹⁷⁵ Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 966.

⁹⁷⁶ Martínez Buján, *Derecho penal económico*, 633. Ahí mismo, p. 635, este autor destaca que a diferencia del concepto de perjuicio patrimonial que caracteriza a los delitos contra el patrimonio individual, particularmente la estafa, en la defraudación tributaria el perjuicio típico no se expresa en un concreto daño patrimonial sino más bien una frustración de las expectativas de ingresos al erario público, excepto, en la modalidad de devolución indebida de impuestos, en la que sí se produce una efectiva “salida de caja”, es decir, una reducción del patrimonio del Fisco.

⁹⁷⁷ SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo, p.9-10. En línea coincidente se ha sostenido: “Es un delito de resultado, consistente en la producción de un perjuicio económico superior a la cuantía establecida en el tipo”, SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio, p.10.

de daño, consistente en un perjuicio patrimonial al fisco por una cuantía superior a la establecida en el tipo penal.⁹⁷⁸ Así, para Haddad, “(...) la acción punible es exclusivamente, en este caso, la obtención de dinero del Fisco mediante el aprovechamiento de las mencionadas figuras”⁹⁷⁹ y para Spinka, el resultado se expresa en “el perjuicio para el erario público”.⁹⁸⁰

El tipo penal del art. 250-A CP salvadoreño, es un delito de resultado dañoso, consistente en la obtención fraudulenta de un provecho económico que debe ser superior a 25,000 colones, equivalentes a US\$ 2,857.14, en perjuicio del patrimonio del Fisco. Si dicha suma fuere igual o menor a esa cantidad, se considera una infracción tributaria y se sanciona en sede administrativa, conforme a lo dispuesto por el art. 173-B, inc. 4, del Código tributario salvadoreño, donde se establece un recargo del 50% sobre el exceso cobrado en caso de subsidio al gas licuado.

Ese provecho económico indebido superior a US\$ 2,857.14, en el caso de la devolución o reintegro se concreta en la percepción efectiva de subsidios, que implica “obtener un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco”.⁹⁸¹ En otras palabras, consiste en la efectiva percepción de dinero⁹⁸² o, como dice Haddad, “Se entiende que debe haber obtenido y tener en su

⁹⁷⁸ Villegas, *Régimen penal tributario*, 282; él mismo, *Curso de finanzas*, 591, Quien sostiene que el *iter criminis* de este delito se estructura en dos etapas, la primera consiste en desplegar maniobras engañosas y la segunda consiste en la obtención del provecho económico por una suma mayor a la cuantía establecida en el tipo, con lo cual se consuma el delito.

⁹⁷⁹ Haddad, *Ley penal tributaria*, 105, quien dice que por tal motivo la acción tiene un inicio y una culminación extra penal, en alusión a que tanto la obtención del subsidio como su devolución se realiza en sede administrativa.

⁹⁸⁰ Spinka, *Derecho penal tributario*, 211-212, quien hace tal afirmación en el apartado referido a la consumación y tentativa.

⁹⁸¹ Spinka, *Derecho penal tributario*, 196, quien por tal razón recalca que este delito no consiste en evadir sino que es una forma especial y agravada de estafa.

⁹⁸² Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 129, citando a Catania, *Régimen Penal Tributario*, sin referencia de página.

poder el dinero proveniente de dicho subsidio (...)”⁹⁸³; mientras que en la compensación o acreditamiento (sic) se manifiesta en el abono que la administración tributaria hace a favor de la deuda tributaria del obligado, ambas situaciones en detrimento del patrimonio de la Hacienda Pública.

En cuanto a la consumación, ésta se produce en el momento que la persona beneficiaria recibe por parte de la administración tributaria la devolución o reintegro o desde que se le hace efectiva la compensación o acreditamiento. Mientras no se concrete la percepción de la cuantía tipificada o el abono a la deuda tributaria del obligado, el tipo penal no se perfecciona. Por tanto, sólo hay consumación cuando se concreta el resultado: el beneficio o provecho patrimonial al contribuyente u obligado tributario y el perjuicio en el patrimonio del Fisco.

En cuanto a la doctrina española, sobre la consumación de esta modalidad del delito de defraudación tributaria, art. 305.1 CP español, para Bajo Fernández y Bacigalupo, se concreta, “(...) al igual que en el delito de estafa, en el momento en que se produce el perjuicio a la Hacienda...En los casos de obtención de devoluciones o disfrute de beneficios, el perjuicio existe desde el momento en que la Hacienda paga”.⁹⁸⁴ En términos parecidos, Muñoz Conde señala que el resultado “(...) se consuma desde el momento en que (...) se obtienen indebidamente devoluciones o se disfrutan de la misma forma beneficios fiscales”.⁹⁸⁵

⁹⁸³ Haddad, *Ley penal tributaria*, 105, quien ahí mismo recalca: “Entendemos que la acción punible es exclusivamente, en este caso, la obtención de dinero del Fisco (...)”.

⁹⁸⁴ Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 90.

⁹⁸⁵ Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 966, autor que recalca que la conducta solo es penalizada si el monto del beneficio obtenido supera la cuantía establecida en el tipo penal.

Para Martínez-Buján, siguiendo a Pérez Royo, en la consumación de esta modalidad de defraudación tributaria, deben concurrir dos momentos o requisitos. El primero es un acto de la Administración que legitime el derecho a la devolución y el segundo es que se haga efectiva la entrega material de la cantidad solicitada por el contribuyente, con lo cual se consuma el delito.⁹⁸⁶

Esta consumación, para el caso del delito del art. 250-A CP, sería equiparable a la consumación de los reintegros o devoluciones indebidas, en los que hay un movimiento de fondos del erario público, pero no se equipara a la consumación de las compensaciones o acreditamientos, sino que ésta sería equiparable a la consumación de la modalidad de disfrute de beneficios fiscales de la defraudación tributaria española, respecto de la cual Martínez-Buján sostiene que al ser estructuralmente similar a la evasión tributaria, todo lo referido a la consumación de ésta, se aplica al disfrute indebido de beneficios fiscales.⁹⁸⁷

En la doctrina argentina, respecto del art. 3º de la Ley Penal Tributaria y Previsional, Spinka, afirma “(...) se consuma cuando se hace efectivo el subsidio que coincide con el momento de perjuicio para el erario público.”⁹⁸⁸

⁹⁸⁶ Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte especial*, 643

⁹⁸⁷ Ib., autor que lo plantea de este modo: “(...) la modalidad del disfrute de beneficios fiscales no representa un concepto sustancialmente diferente de la elusión del pago de tributos, porque esta modalidad tiene que quedar exclusivamente reservada ahora para aquellos supuestos de aplicación de una norma excepcional (materializada en exenciones, bonificaciones, deducciones, etc.) que producirá una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido. Por consiguiente, si ello es así, todo lo dicho con relación a la modalidad de elusión del pago de tributos es trasladable aquí”.

⁹⁸⁸ Spinka, *Derecho penal tributario*, 211-212, autor que afirma, citando a Macchi, *Sistema penal tributario*, 191, Villegas, *Régimen penal tributario*, 299 y Edwards, *Régimen penal tributario*, 36, que en este punto la doctrina no tiene mayor discusión.

En términos similares, Casal, Romero Victorica y Vigliero, consideran que la consumación se concreta con la efectiva percepción del dinero otorgado por el Estado.⁹⁸⁹ Esto se produce tanto si se lo cobra en efectivo como por medio de un documento negociable⁹⁹⁰, lo que lleva a Haddad a afirmar que en este delito la acción se realiza y culmina de modo extrapenal, ya que tanto el subsidio como la devolución se realiza en sede administrativa, donde también se concretan todos los actos consecuentes hasta la obtención de los fondos.⁹⁹¹

La consumación antes referida, explicada por autores argentinos, sería equiparable a la consumación del tipo penal del art. 250-A CP salvadoreño, pero sólo en lo que corresponde a la obtención indebida de reintegros y devoluciones, cuya concreción estriba precisamente en la obtención de fondos del erario público, mediante una decisión de la Administración Tributaria, a la que se ha engañado y se ha hecho incurrir en error, como consecuencia de la conducta fraudulenta del contribuyente u obligado tributario quien solicita dicho reintegro o devolución por un supuesto pago excesivo de impuestos, que en realidad no existe.

Tal consumación, explicada por la doctrina argentina, no sería aplicable en el caso de las compensaciones o acreditamientos indebidos, del art. 250-A CP, analizado, porque con ellos no hay desplazamiento de dinero del Fisco. La comparación más adecuada, sería con relación a una de las formas de acción de la evasión agravada tipificada en el literal c), art. 2º, de la Ley

⁹⁸⁹ Casal, Romero Victorica y Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 129.

⁹⁹⁰ Ib. Spinka agrega, citando a Thomas, *Régimen penal tributario*, que si el documento es no negociable, se consumará con la efectivización del documento.

⁹⁹¹ Haddad, *Ley penal tributaria*, 105. Debe recordarse que para este autor, en este delito, la acción punible es exclusivamente la obtención de dinero del Fisco, por medio del aprovechamiento indebido de los beneficios fiscales o subsidios.

Penal Tributaria Argentina, Ley 26.735, que sanciona el uso fraudulento de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales.⁹⁹²

Respecto de la consumación de ese modo de acción de la evasión agravada, Díaz sostiene: “En dicho alcance, el delito se considera consumado cuando se han obtenido indebidamente «beneficios impositivos» mediante maniobras no veraces y a sabiendas, por intermedio de ventajas de técnica tributaria, para conseguir un resultado semejante de menor pago de la obligación fiscal”.⁹⁹³

En cuanto a la tentativa, la doctrina alemana advierte, en primer lugar, que debe diferenciarse de los actos preparatorios que se consideran impunes, como el haber acordado con proveedores o clientes intercambiar facturas falsas o alteradas. Se consideran, eso sí infracciones administrativas.⁹⁹⁴

En cambio, habría tentativa, puesto que se observa una “disposición inmediata a la comisión del hecho”, según Tiedemann, en casos como la declaración de pérdidas ante la Administración tributaria, cuando sólo pueden tener efecto en períodos futuros, el escriturar un precio falso de compra de una finca, cuando el notario debe presentar el contrato a la

⁹⁹² Dicha disposición reza:

“c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000).”

⁹⁹³ Díaz, Vicente, *Ilícitos tributarios*, 155, debe recordarse que para este autor, la conducta para que sea punible debe implicar un “accionar mendaz frente a la Administración”.

⁹⁹⁴ Vid. Cordero González: 83. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 146, agrega otros ejemplos de actos preparatorios impunes: la contabilización inexacta, la expedición de documentos justificantes inexactos, los acuerdos entre amigos de negocios de hacer negocios sin factura, solicitud de un número de contribuyente.

administración tributaria para la liquidación provisional del impuesto sobre la adquisición de la propiedad.⁹⁹⁵

Sin embargo, esas figuras que según Tiedemann demuestran la disposición inminente a cometer el delito, son aplicables a la evasión de impuestos, pero no al tipo penal que se analiza; en El Salvador a lo sumo serían actos preparatorios porque, como se ha explicado, para obtener una devolución, reintegro, compensación o acreditamiento, el contribuyente debe realizar varias acciones reguladas en el CT, las cuales serían los actos ejecutivos del tipo penal en comento.

Para la mayoría de la doctrina española, el delito de defraudación tributaria, en todas sus modalidades, por ser un delito de resultado, conceptualmente siempre puede admitir como posible la tentativa⁹⁹⁶, aunque su determinación tenga complicaciones como la delimitación entre actos preparatorios y ejecutivos.⁹⁹⁷ En tal sentido, Bajo Fernández y Bacigalupo, sostienen que son posibles las *formas imperfectas de ejecución* en el delito fiscal (...).⁹⁹⁸

⁹⁹⁵ Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 146, el autor agrega como otro ejemplo de tentativa: “la constitución de un «aparato criminal» mediante la creación de una red de relaciones comerciales para vender fuel tributariamente bonificado como aparente combustible diésel”. Dice Tiedemann, que en este último caso se incurre en tentativa de una omisión, es decir, se omite la declaración del uso propuesto a la Administración tributaria.

⁹⁹⁶ Al respecto, entre otros, vid. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 77; quienes afirman: “En la medida en que estamos ante un delito de resultado, son admisibles teóricamente las formas de tentativa, tanto acabada como inacabada”. También Martínez-Buján afirma: “Al ser un delito de resultado, la tentativa será siempre conceptualmente posible”.

⁹⁹⁷ Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 643. Quien acerca de esa posibilidad de tentativa, aclara que otra cosa diferente es que, teniendo en cuenta la específica dinámica comisiva, la tentativa tenga perfiles diferentes según los casos concretos y que no es tarea fácil resolver el problema del deslinde entre preparación y ejecución.

⁹⁹⁸ Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios*, 93, quienes advierten que debe recordarse que tales formas de ejecución imperfecta exigen una culpabilidad igual a la del delito consumado, por lo que debe probarse que el dolo iba dirigido a provocar un daño al Fisco por el monto de la cuantía establecida en el tipo penal.

La jurisprudencia española admite la penalización de la tentativa en casos de devoluciones indebidas, de la manera siguiente:

(...) la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del iter delictivo como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que si la acción del agente se detuviere en ese instante podría hablarse de tentativa, pero en ningún caso de consumación (...).⁹⁹⁹

La doctrina argentina en general acepta la existencia de tentativa en este delito. Así, Villegas sostiene que este es un delito de daño y admite tentativa. De conformidad a su estructura típica, este autor identifica dos niveles de ejecución: "(...) una primera etapa consistente en el despliegue de artificios para aprovechar indebidamente subsidios nacionales directos de naturaleza tributaria. Pero en una segunda etapa se requiere también la consumación dada por el resultado de percibir por tal concepto una suma que supere los \$ 100,00, con lo que recién se perfecciona el delito".¹⁰⁰⁰

Spinka por su lado suscribe la idea de que este tipo penal admite tentativa, en el caso de que el Estado, a pesar de los actos fraudulentos del sujeto activo, como las declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, se da cuenta que se trata de un fraude y por lo tanto no efectiviza el subsidio. Este autor además plantea que esta figura es susceptible de desistimiento en el caso de que el autor obtenga el subsidio ilegítimamente, pero al final desiste

⁹⁹⁹ Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 54-55.

¹⁰⁰⁰ Villegas, *Régimen penal tributario*, 282; él mismo, *Curso de finanzas*, 591, quien ahí agrega que no comparte la tesis de quienes definen este delito como uno de peligro concreto, en razón de que si el delito se consuma con el aprovechamiento económico y la condición objetiva de punibilidad demanda que lo percibido sea superior a la cuantía tipificada, en un ejercicio anual, no se observa que la conducta se reduzca a la producción de un peligro, pues el tipo exige un desprendimiento patrimonial.

de hacerlo efectivo, o aun haciéndolo valer, de manera activa evita la consumación del delito, con lo cual queda exento de pena.¹⁰⁰¹

Catania, por su cuenta afirma que en general la doctrina argentina admite la existencia de tentativa en este delito cuando “Por el desarrollo de actos u omisiones engañosas se aprecia la existencia de una exteriorización, de una voluntad contraria a la norma de conducta, que objetivamente ventila la existencia de peligro y, por lo tanto, se aprecia el comienzo de ejecución con el despliegue de aquellas actividades. Estos casos engañosos deben encontrarse inequívocamente orientados a la percepción del subsidio”.¹⁰⁰²

En el caso del art. 250-A CP salvadoreño, puede sostenerse que, siendo un delito de resultado, de daño, concretamente de perjuicio patrimonial al Fisco, su estructura típica hace posible la tentativa. Además, esta posibilidad teórica se ve reforzada por lo dispuesto en el art. 216 Código tributario, al decir que el rechazo de una devolución o compensación solicitada por el obligado tributario, se hará sin perjuicio de las sanciones penales a que hubiere lugar, con lo cual claramente da a entender que detrás de ese comportamiento podría haber un delito en grado de tentativa.

Lo anterior ocurre cuando la suma solicitada ya hubiere sido objeto de devolución, compensación, aplicación o imputación anterior o se determine

¹⁰⁰¹ Cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 212-213. Autor que explica que, tanto en el caso de tentativa como de desistimiento de este delito, deberá tenerse en cuenta si los actos realizados terminan en consumación del tipo penal contemplado en el art. 4º de la Ley Penal Tributaria y Previsional, Ley 26.735, denominado “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales”, en el cual lo que se sanciona, no es el aprovechamiento económico concreto de un beneficio fiscal, sino el hecho de obtener, mediante comportamientos maliciosos o engañosos, un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de beneficios fiscales; es decir, es un tipo penal de peligro que anticipa la punibilidad de la conducta a un momento previo a la consumación del aprovechamiento patrimonial indebido.

¹⁰⁰² Catania, *Régimen Penal Tributario*, 130-131, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 128-129.

que las retenciones o pagos en exceso que declara el solicitante son inexistentes, bien sea porque la retención no fue practicada o porque el agente retenedor no existe, porque las sumas no fueron ingresadas al Fondo General de la Nación.¹⁰⁰³

1.5.1 La cuantía. Aspectos generales. Sus semejanzas y diferencias con la cuantía del delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias

Como ya se ha expuesto supra, el tipo básico del delito en comento, tipificado en el inciso 1º, art. 250-A, CP salvadoreño, exige, para su configuración y/o punibilidad, que la cuantía de lo defraudado exceda de 25,000 colones, equivalentes a US\$ 2,857.14. Ya se ha explicado también, que las defraudaciones que resulten de esta conducta, cuyo monto sea igual o inferior a esa cifra, quedan descriminalizadas, pero pueden ser sancionadas como infracciones tributarias, conforme al art. 173-B, incisos 4º, 5º y 6º, del Código tributario salvadoreño.

El dilema acerca de si tal cuantía es un elemento del tipo objetivo y por ende abarcado por el dolo; o si es una condición objetiva de punibilidad, y en consecuencia no abarcada por el dolo, así como sus consecuencias en el error¹⁰⁰⁴, se mantiene en este tipo penal como en el de evasión de impuestos y en el de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.

¹⁰⁰³ Cf. art. 216, Código tributario de El Salvador.

¹⁰⁰⁴ El aceptar una u otra teoría trae consecuencias en el error. Para quienes la cuantía es un elemento del tipo objetivo, el error invencible sobre ella excluiría el dolo por falta de conocimiento por parte del autor de dicho elemento. Sería un caso atípico e impune. Si el error fuese vencible, la conducta se vuelve imprudente, pero como el delito fiscal no admite la modalidad culposa, también quedaría impune. Al contrario, si la cuantía se valora como una condición objetiva de punibilidad, no abarcable por el dolo, el error resultaría irrelevante.

Por consiguiente, se ratifica lo expresado en los capítulos anteriores, es decir, en adherencia a la opinión de la mayoría de la doctrina y jurisprudencia española y argentina, se afirma que dicha cuantía es una condición objetiva de punibilidad que no tiene que ser abarcada por el dolo y, en consecuencia, cualquier error en dicha cuantía, es irrelevante.¹⁰⁰⁵

En la doctrina argentina, Haddad¹⁰⁰⁶, en lo que atañe al art. 3º de la Ley Penal Tributaria y Previsional, se opone a la delimitación del alcance de este tipo penal mediante la imposición de una cuantía legal, como condición objetiva de punibilidad, porque a su criterio, en este tipo penal, u otros en los que se configure un aprovechamiento indebido del patrimonio del fisco, realizado mediante el uso fraudulento de beneficios fiscales¹⁰⁰⁷, no merecen tal condición objetiva de punibilidad para excluir a nadie, porque se trata de comportamientos altamente perniciosos para la Hacienda Pública y para la sociedad.¹⁰⁰⁸

Al respecto vid. Bajo Fernández, “Algunas cuestiones del delito tributario”, 131; Berdugo y Ferré, “Estimación indirecta y delito fiscal”, 796; Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 31.

¹⁰⁰⁵ Vid., en este trabajo, capítulo III, apartado “1.7 Resultado”, y capítulo IV, sección “1.5. Resultado. La cuantía de la suma apropiada como condición objetiva de punibilidad”.

¹⁰⁰⁶ Haddad, *Ley penal tributaria*, 107, 112.

¹⁰⁰⁷ Como también es el caso de la modalidad de evasión agravada, literal c, art. 2º Ley 26.735, a cuyo análisis en su obra remite el autor, por ser ahí donde plantea sus argumentos que considera igualmente aplicables al art. 3º en comento.

¹⁰⁰⁸ Haddad, *Ley penal tributaria*, 107, con remisión a páginas 74 y 75 de la misma obra, donde el autor expone sus argumentos mediante los cuales se opone a la condición objetiva de punibilidad (Cuantía superior a 800,000 pesos argentinos), tipificada en la modalidad de evasión agravada, literal c), art. 2º Ley 26.735. Para este autor el carácter de comportamiento altamente pernicioso de esta conducta radica en que, en primer lugar defrauda al Fisco, al aprovecharse personalmente de un beneficio fiscal que se le otorga en función social y, además, defrauda doblemente a la sociedad, ya que, por una parte se frustra la expectativa social en los proyectos o actividades de beneficio colectivo, que no son cumplidos; y, por otra parte, la sociedad se ve obligada a tributar más para cubrir los gastos sociales, pues las personas favorecidas con beneficios fiscales pagan menos impuestos, por reducción de los mismos o por exoneración completa de ellos.

Otro asunto a considerar es si dicha cuantía debe ser computada exclusivamente por cada uno de los conceptos tributarios (reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos), o si tal monto se refiere a la suma de las cantidades de varios o todos ellos y si pueden sumarse los montos de diferentes períodos.

En lo que corresponde al delito de defraudación tributaria y todas sus modalidades, tipificado en el art. 305.1 CP español, podría sostenerse, con base en el principio de estanqueidad tributaria¹⁰⁰⁹, que el cómputo de la cuantía fijada en el tipo penal, debe ser referida a un mismo impuesto y por un mismo período fiscal; en otra palabras, no se pueden sumar cantidades de impuestos diferentes o de un mismo impuesto pero de períodos fiscales diferentes. En consecuencia, puede sostenerse que esta misma fórmula es aplicable a la modalidad de devolución indebida de impuestos.

Para el caso del art. 3º de la ley 26,735, de Argentina, referido al aprovechamiento indebido de subsidios, para Macchi, siguiendo un criterio de congruencia sistemática de la referida ley, considera que si para el delito de evasión tipificado en el art. 1º, la cuantía se computa por cada tributo, igualmente debe serlo para el art. 3º; es decir, debe ser por cada subsidio.¹⁰¹⁰

En cambio, Haddad, sostiene que como la ley no establece el modo de calcular la cuantía, es válido que la misma se compute de la suma de varios de los subsidios o beneficios tributarios incluidos dentro del tipo penal, siempre que corresponda a un mismo período anual ya que, además, como

¹⁰⁰⁹ Vid. Capítulo III, apartado "1.7 Resultado", donde se explica el principio de estanqueidad tributaria o impositiva.

¹⁰¹⁰ Macchi, *Sistema penal tributario*, 189, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 207-208.

el delito se consuma al recibir un monto dinerario mayor que el tipificado en el ley, no importa que proceda de diferentes subsidios o de distintos beneficios.¹⁰¹¹

Spinka, se suma a la posición de Haddad, bajo el argumento de que si la ley no distinguió, como lo hizo en el art. 1º, no es competencia del intérprete que lo haga, a lo que suma una razón de naturaleza sistemática en el sentido de que, si bien, la ley se refirió a cada tributo para el cómputo de la cuantía en la evasión, en la modalidad del tipo calificado, art. 2º, inc. c., la evasión por más de 200,000 pesos puede conformarse del uso indebido de uno o varios beneficios fiscales. Por consiguiente, si en la art. 3º la ley no establece cómo computar la cuantía, nada impide que a ella se llegue con la suma de subsidios diferentes, incluso si corresponden a distintos tributos.¹⁰¹²

Igualmente se suma a la tesis anterior, Manonellas, al decir: “El monto mínimo que supera la suma de \$100.000¹⁰¹³ se entiende por la totalidad de la sumatoria de todos los beneficios fiscales percibidos en el ejercicio anual” .¹⁰¹⁴

¹⁰¹¹ Hadda, *Ley penal tributaria*, 107. Autor que lo expone así: “La norma no aclara la composición del monto, por ende, corresponde la sumatoria de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio para alcanzar el mínimo, siempre que se le obtenga en un ejercicio anual entendiendo como tal el presupuestario nacional o local, toda vez que es una entrega de dinero del Estado nacional a un contribuyente, con lo que el período es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año”.

¹⁰¹² Cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 208, autor que fundamenta su afirmación basado en una referencia a Alberto R. Dalla Via y Marcos G. Gutman, *Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada* (Buenos Aires: Némesis, 1997), 95, quienes dicen: “(...) la forma de cómputo es la sumatoria de los subsidios obtenidos durante el año, con la independencia de la vinculación al tributo a que se refieren”.

¹⁰¹³ Este monto es el que estaba en la Ley 24.769, reformado por la Ley 26.735 que lo elevó a \$ 400,000.00.

¹⁰¹⁴ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 124, quien sobre este asunto cita a Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, Tomo I (Buenos Aires: Depalma, 2001).

Con relación al delito tipificado en el art. 250-A CP salvadoreño, en cuanto a este asunto de cómo se computa la cuantía mínima, de US\$ 2,857.14, en primer lugar se observa que el tipo penal no establece un período determinado, ni nada dice del modo como se debe realizar el cómputo respectivo.

Respecto al período debe entenderse que si el legislador no vinculó el monto mínimo a un ciclo en específico, el delito se configura en el momento en que alcance la cuantía mínima, por los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, y ese momento estará vinculado al período de liquidación de cada tributo. Es decir, si aquel es de liquidación mensual, el monto se computará por mes; y si es anual, se calculará por dicho período.

En cuanto a si es posible sumar los montos de varios o todos los conceptos tributarios: devoluciones, reintegros, compensaciones y acreditamientos, se sostiene, asimilando parte de la doctrina argentina explicada arriba (Haddad, Spinka y Manonellas), que sí es admisible tal sumatoria siempre que se refieran a un mismo impuesto y un mismo período tributario, con base en el principio de estanqueidad referido en varios apartados previos de este trabajo, que proscribía la suma de impuestos diferentes y por períodos diferentes del tributo o impuesto de que se trate.¹⁰¹⁵

¹⁰¹⁵ Esta afirmación se sostiene no obstante que, en lo que corresponde a la compensación, el Código tributario salvadoreño permite la compensación que surja de la sumatoria de diversos tributos, al decir: “Artículo 77.- La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por ésta, respetando el orden de imputación señalado en este Código”. Se considera que esa sumatoria de diferentes impuestos que conforman una sola compensación, se refiere a la obligación que tiene la administración tributaria de acreditarlos al contribuyente que tiene derecho a ellos, pero esto no tiene relevancia alguna para la configuración del tipo penal. En otras palabras, esta regla del Derecho tributario, no es aplicable a los efectos de la configuración del tipo penal del art. 250-A, en lo que

Es decir, la cuantía superior a US\$ 2,857.14 dólares puede ser por la suma de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos pero referidos a un mismo tributo y en el periodo de liquidación de cada impuesto específico.

Con todo lo expuesto, en cuanto a la comparación de este tipo penal con el de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, art. 250, CP salvadoreño, puede afirmarse las siguientes semejanzas y diferencias.

Semejanzas: a) Es la misma cuantía superior a US\$ 2,857.14, la que se exige para la tipicidad de ambos delitos; b) En aplicación del principio de estanqueidad impositiva, tanto en uno como en otro delito, para el cómputo de dicha cuantía no se pueden sumar los montos de los conceptos tributarios (retenciones y percepciones, por un lado; reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos, por el otro) de impuestos distintos, ni tampoco cantidades de un mismo concepto tributario pero de diferentes períodos fiscales.

Diferencias: a) Para la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, la cuantía mínima se computa por mes; para el delito de Reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos la cuantía no se liga a periodicidad alguna, aunque debe entenderse que se refiere al respectivo período tributario del tributo de que se trate; es decir, puede ser mensual o anual por lo que la cuantía indebidamente obtenida debe ser de US\$ 2,857.14 por año o por mes.¹⁰¹⁶

corresponde al cómputo de la cuantía mínima, con base en el principio de estanqueidad impositiva.

¹⁰¹⁶ A diferencia de lo que ocurre con el tipo penal del art. 3º Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, que explícitamente dice que la cuantía debe ser en un ejercicio anual.

b) Otra diferencia es que el tipo penal de “apropiación indebida de retenciones tributarias”, a pesar de su título, en la estructura del tipo se refiere a impuestos, no a tributos, por lo que serían atípicas las apropiaciones indebidas de retenciones o percepciones de tasas o contribuciones especiales; lo que no sucede en este delito puesto que el tipo penal expresamente se refiere a Reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos “de carácter tributario”, incluyendo lo dispuesto por el art. 173-B, inc. 6º del Código tributario, que agrega al tipo penal el reintegro indebido del subsidio al gas licuado, siempre que el provecho económico obtenido exceda de US\$ 2,857.14.

1.5.2 Proporcionalidad de la pena. Comparación con el delito de evasión de impuestos y con el delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias

En comparación al delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, es proporcional la sanción prevista para el delito de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebidos, ya que la pena de cuatro a seis años de prisión es común para el primero, que sólo tiene un tipo básico, misma pena que tiene el tipo básico del segundo.

Consecuentemente, las consideraciones realizadas en este capítulo IV, subcapítulo “A. El tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, apartado “1.5.1 Proporcionalidad de la pena. Comparación con el delito de evasión de impuestos”, son aplicables al tipo penal objeto de estudio en esta sección, por lo que, para el análisis en esta

materia, del tipo penal del art. 250-A, CP salvadoreño, es aplicable lo expuesto en el referido apartado.

En cuanto a la figura agravada del tipo penal en cuestión, su pena mayor de seis a ocho años de prisión, también es proporcional, tanto en comparación al tipo básico del mismo delito como en relación al delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones, porque ese agravamiento se debe a la mayor peligrosidad y dañosidad social que se expresa al hacer uso de medios de mayor intensidad defraudatoria.

Con respecto al tipo penal de aprovechamiento indebido de subsidios, tipificado en el art. 3º de la Ley Penal Tributaria y Previsional, argentina, sancionado con prisión de tres años y seis meses a nueve años, Villegas considera que es una pena de extrema gravedad, pero no la califica expresamente como desproporcionada, porque debe considerarse el grado de ofensividad de la conducta que, a su juicio, es doblemente repudiable, primero porque el autor se aprovecha del error del fisco o de medio de solidaridad como los subsidios y segundo porque la evasión consiste en impedir al Estado el cobro de tributos pero no se afecta su patrimonio, mientras que con este delito sí se daña ese patrimonio.¹⁰¹⁷

En similares términos, aunque no precisamente con relación a la pena de este delito, pero sí en un aspecto vinculado como es la exigencia de una condición objetiva de punibilidad, expresada en la cuantía mínima, Haddad resalta también el carácter altamente pernicioso de este delito que causa no

¹⁰¹⁷ Cf. Villegas, *Curso de finanzas*, 591; también, del mismo autor, *Régimen penal tributario*, 284, donde agrega que, en todo caso, hay una opinión muy extendida en la doctrina acerca de que las penas de tanta gravedad son desproporcionadas e irrazonables, en especial al compararlas con los rangos penales que tiene otros delitos en el Código penal, relativos a bienes jurídicos de mucha relevancia.

sólo un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, sino que daña doblemente a la sociedad.

Ese doble daño social se manifiesta en que, por una parte, se frustran las expectativas de las obras de beneficio social que son el objetivo de los subsidios o beneficios fiscales y, por otro lado, los ciudadanos deben pagar más impuestos debido a que quienes gozan de beneficios fiscales pagan menos o nada de impuestos. En razón de ellos, este autor se opone a la existencia de dicha cuantía como condición objetiva de punibilidad o como elemento del tipo objetivo.¹⁰¹⁸

Contrario a la relativa justificación que Villegas y Haddad hacen de la pena de este delito, para Chiara Díaz, la sanción que va de tres años y seis meses a nueve años, es un supuesto de arbitrariedad legal, al considerar que ese mínimo tiene la función de evitar la libertad durante el proceso y beneficios procesales como la suspensión del proceso a prueba o beneficios penales como la condena condicional.¹⁰¹⁹

Spinka coincide con el planteamiento de Chiara Díaz que califica el rango de penas de este delito como una arbitrariedad legal, e incluso agrega que es inconstitucional al violar los principios constitucionales de proporcionalidad y de igualdad ante la ley, puesto que esa escala penal es superior a la que el Código penal argentino, art. 174, inc. 5º, establece para el delito de defraudación a una Administración pública.

¹⁰¹⁸ Cf. Haddad, *Ley penal tributaria*, 74-75. Quien lo expresa de esta manera: “Esto no merece una condición objetiva de punibilidad para excluir a nadie (...)”.

¹⁰¹⁹ Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria*, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 213-214.

La vulneración al principio de igualdad estriba en que el tipo penal de la referida defraudación, no tiene un límite cuantitativo, por lo que la cuantía del perjuicio causado al Fisco podría ser igual o superior a la cuantía que se tipifica en el art. 3º de la Ley Penal Tributaria; no obstante, la pena de esa defraudación, cuya reprochabilidad debiera ser igual o mayor al primero, es de dos a seis años, o sea, el delito tributario en comento tiene una pena 40% mayor en su mínimo penal inferior y 33% mayor en el límite máximo.¹⁰²⁰

2. Elementos del tipo subjetivo

2.1 Dolo

Ya se ha explicado, en el capítulo III de este estudio, que en la legislación alemana la diferencia entre delito de defraudación tributaria e infracción administrativa de defraudación fiscal, no reside en la cuantía, sino en el elemento subjetivo del tipo. Si la conducta del autor es dolosa se configura el delito; pero si es imprudente se tipifica como infracción tributaria administrativa.¹⁰²¹

En otras palabras, en la legislación penal tributaria alemana sólo existe el tipo penal doloso de defraudación tributaria; no se concibe una modalidad imprudente del mismo, y así lo reconoce también la doctrina. El dolo del autor, según Tiedeman, debe abarcar el conocimiento de sus obligaciones tributarias, así como la específica pretensión tributaria del Estado.¹⁰²²

¹⁰²⁰ Cf. Spinka, *Derecho penal tributario*, 214.

¹⁰²¹ Cf. Cordero González, "El delito fiscal", 73, 84 y 91-93; Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 135.

¹⁰²² Tiedemann, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte especial*, 147-148; él mismo, *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y especial*, 274, quien ahí agrega que

En cuanto a la legislación y la doctrina española, como ha sido expuesto a lo largo de esta obra, el delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 305.1 del Código penal respectivo, abarca varias modalidades del tipo. Dos de ellas, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales, son compatibles o equiparables con el delito de reintegros, devoluciones compensaciones y acreditamientos indebidos, art. 250-A CP salvadoreño.

En lo que corresponde al tipo subjetivo, cabe recordar que la doctrina española siempre ha sido unánime en que el delito de defraudación tributaria sólo puede ser sancionado en su modalidad dolosa, dado que el Código penal español no prevé una versión imprudente de este delito.¹⁰²³ Entonces, para la doctrina y jurisprudencia española, los elementos del tipo subjetivo de la defraudación al fisco, son, por regla general, los mismos para las diversas modalidades abarcadas por la conducta nuclear.

Consecuentemente lo que en el capítulo III, relativo a la evasión de impuestos, apartado 2. Elementos del tipo subjetivo, de este trabajo ha sido desarrollado acerca de dichos elementos subjetivos del delito de evasión de impuestos, y en el Capítulo IV., subcapítulo A. “El tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, apartado 2. Elementos del tipo subjetivo, también es aplicable al tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos indebido, art. 250-A CP salvadoreño, por lo que, para evitar repeticiones, remitimos a tales capítulos y apartados.

un error sobre tales elementos normativos, es un error de derecho pero se considera un error de tipo, cuya comprobación tendrá como consecuencia la atipicidad de la conducta.

¹⁰²³ Vid., por todos, Martínez-Buján, *Derecho penal económico*, 638.

Respecto del tipo penal del art. 3º, Ley 24.769¹⁰²⁴, Ley Penal Tributaria de Argentina, que expresamente indica que el aprovechamiento indebido de subsidios debe ser obtenido mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, para la doctrina argentina, es evidente que un sujeto que utiliza dichas maniobra para obtener fondos del patrimonio del fisco, “actúa dolosamente y no tiene cabida la comisión imprudente”.¹⁰²⁵ En conceptos parecidos, Haddad expresa: “(...) al ser el medio o modo utilizado el ardid o engaño, ello implica, de por sí, el conocimiento concreto del fin buscado, lo cual viene, forzosamente, acompañado de la figura del dolo”.¹⁰²⁶

También Catania coincide con el planteamiento apuntado arriba, al decir que el aspecto subjetivo de este delito, “deberá contener el conocimiento y la voluntad de realización de una maniobra ardidosa, el conocimiento de los elementos de la autoría (la calidad de obligado), el conocimiento de la

¹⁰²⁴ Estos medios comisivos y constitutivos de la defraudación, se mantienen en el tipo penal que actualmente está vigente en la Ley 26.735.

¹⁰²⁵ Villegas, *Régimen penal tributario*, 282. Autor que ahí mismo agrega: “Se requiere un dolo que no sólo preside el despliegue de maniobras fraudulentas, sino también el conocimiento y la voluntad de percibir un monto superior a los \$100,000, sin cuya acreditación en el proceso no será posible la conducta”. Con tal afirmación, este autor se inclina por la tesis de que la cuantía mínima establecida es un elemento del tipo objetivo, que debe ser abarcado por el dolo; con ello incurre en una contradicción puesto que en su misma obra, página 283, asume que dicha cuantía es una condición objetiva de punibilidad, no un elemento del tipo. Para una crítica coincidente, vid. Spínka, *Derecho penal tributario*, 209-210, quien lo dice de este modo: “A esta compleja gama de opiniones se añade una particularidad, puesto que entre quienes sostienen que la cuantía debe quedar captada por el dolo, algunos, previamente, dan por cierto que se trata de una condición objetiva de punibilidad”. Spinka, agrega: “De esto último nos hemos ocupado al tratar la evasión, donde afirmamos que no resulta entendible cuál sería el interés en distinguir entre tales condiciones objetivas de punibilidad y los elementos del tipo, si, admitido que la cuantía es lo primero, luego se exige su captación por el dolo del autor”. Entre los autores citados que consideran que la cuantía debe ser abarcada por el dolo, citados por Spinka, además de Villegas, están Edwards, *Régimen penal tributario*, 36, y Chiara Díaz, *Ley penal tributaria*, 261.

¹⁰²⁶ Haddad, *Ley penal tributaria*, 102.

finalidades a las cuales estaba destinado el régimen específico y la voluntad de frustrarlos”.¹⁰²⁷

En cuanto a qué tipo de dolo se exige, la mayoría de autores argentinos coinciden en que se trata de un dolo específico y directo. Así, Manonellas, afirma “Dadas las características particulares de la acción típica, no cualquier dolo es suficiente, sino que se requiere el dolo específico”¹⁰²⁸; como también dice Haddad: “Dadas las características particulares de la acción típica plasmada, consideramos que no cualquier dolo es suficiente, sino que se requiere el dolo específico, o sea, «el despliegue intencional de alguna actividad» tendente a obtener específicamente el dinero del Estado nacional o local, en base al aprovechamiento de cualquier subsidio”.¹⁰²⁹

Spinka, igualmente se suma a los autores que consideran que esta figura delictiva exige dolo directo, al decir: “Dado que el agente se vale de un fraude, no resulta objetable la afirmación de que la conducta es sólo compatible con el dolo directo, a lo que se añade el hecho de que el art. 3º se estructura sobre la base de un «aprovechamiento» de subsidios, esto es, supone que el agente se vale, que abusa de aquéllos, con el consiguiente significado –evidente y unívoco– que ello tiene en este ámbito”.¹⁰³⁰

¹⁰²⁷ Catania, *Régimen penal tributario*, 133, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 128.

¹⁰²⁸ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 128, quien hace referencia a la obra de Haddad, *Ley penal tributaria comentada*, 5ª edición (Bueno Aires: Lexis Nexis, 2005).

¹⁰²⁹ Haddad, *Ley penal tributaria*, 108. Autor que añade que ese dolo específico debe ser suficientemente probado por la Administración Tributaria, a través de medios de prueba claros y concretos, lo que implica la exclusión de presunciones, sean estas *iuris tantum* (presunción legal) o *iuris et de iure* (presunción de Derecho). En el mismo sentido, Villegas, *Régimen penal tributario*, 282, afirma que el dolo, que debe abarcar tanto el despliegue de una maniobra fraudulenta, como el conocimiento y voluntad de obtener un provecho económico superior a la cuantía legalmente establecida, debe ser probado: “(...) sin cuya acreditación en el proceso no es posible la condena”.

¹⁰³⁰ Spinka, *Derecho penal tributario*, 210, para quien, este tipo de dolo surge como consecuencia de caracterizar a este delito como una defraudación particular.

Por su parte, Edwards siguiendo la tesis del dolo directo, hace una precisión referida a que el autor debe tener efectivo conocimiento de los elementos objetivos del tipo penal, en otras palabras, “que está realizando una maniobra de estafa; a su vez se requiere la voluntad de actuar con el fin de percibir una suma superior a los \$ 100.000”.¹⁰³¹

Para Spinka, no obstante, a diferencia de lo que plantea Villegas, considera que ese dolo directo no abarca la cuantía, porque la maniobra engañosa y el aprovechamiento de subsidios, tiene como fin claro y concreto, conseguir un desplazamiento indebido de fondos del Estado, es decir, percibir una suma dineraria, bastando para ello que el autor se represente una cifra que pueda exceder de la cuantía fijada en el tipo. Es decir, este autor, para quien la cuantía es un elemento del tipo, no habría problema en exigir dolo directo respecto de la conducta y dolo eventual respecto del resultado.¹⁰³²

En lo que corresponde al tipo penal bajo análisis, art. 250-A CP salvadoreño, para hacer acopio de los anteriores planteamientos doctrinarios, hay que partir de diferenciar el tipo penal básico, tipificado en el inciso 1º y el tipo agravado, tipificado en el inciso 2º.

El primero no contempla expresamente un comportamiento especialmente malicioso, pero como este delito es una modalidad de la defraudación al Fisco (art. 249 CP), sí requiere de un comportamiento defraudatorio, el cual, siguiendo la tesis del incumplimiento del deber¹⁰³³, no consiste en una

¹⁰³¹ Edwards, *Régimen penal tributario*, cit. por Spinka, 209.

¹⁰³² Ib. Otro autor que también plantea que este delito exige dolo directo pero sin abarcar a la cuantía, sino que para ésta basta el dolo eventual, es Thomas, *Régimen penal tributario*, 55, cit. por Spinka, *Derecho penal tributario*, 209.

¹⁰³³ Según esta tesis, la defraudación es entendida no como engaño, sino como infracción al deber extra penal, concretamente a la obligación o deberes tributarios previos. Entre los principales autores españoles que plantean esta teoría se menciona a Gimbernat,

conducta maliciosa, ocultamiento, ardid o engaño como lo establece el tipo penal del art. 3º, Ley 26.735, de Argentina.¹⁰³⁴ Basta con la infracción al deber tributario que implica el hecho de obtener los reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas.

El segundo, en cambio, sí requiere que la conducta nuclear del inciso primero, se realice a través de comportamientos o medios maliciosos y los agrupa en seis categorías todas las cuales denotan un comportamiento mendaz o una maniobra engañosa y a los que en conjunto el tipo penal les llama medios.¹⁰³⁵

No obstante esa diferencia, como ambos tipos requieren de un comportamiento defraudatorio, es claro que ambos deben ser dolosos. El autor debe conocer los elementos objetivos del tipo y querer su realización. En el primer inciso, debe querer y saber que con la conducta fraudulenta que realiza, con el incumplimiento del deber tributario consistente en solicitar de manera fraudulenta un beneficio a la administración tributaria, obtendrá un provecho económico personal o favor de otro y producirá con ello un perjuicio patrimonial al Fisco.

Bacigalupo, Pérez Royo y Gracia Martín. Vid. al respecto, Martínez-Buján Pérez, Derecho penal económico. Parte especial, 623; él mismo, "El delito de defraudación tributaria", 57; en la misma línea Blanco Cordero, "Delitos contra la Hacienda Pública", 14.

¹⁰³⁴ Así lo establece también el art. 250 del Código tributario salvadoreño, que tipifica la infracción de defraudación tributaria, al decir: "Artículo 250.- Constituye defraudación 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 Código".

¹⁰³⁵ Debe aclararse que para la doctrina penal, el concepto "medios" hace referencia a los "modos de cometer el delito", por lo cual es técnicamente apropiado designar como medios a ciertos comportamientos. Al respecto vid. Haddad, *Ley penal tributaria*, 106, para quien en el tipo penal del art. 3º, Ley 26.735, el ardid o engaño son medios genéricos, mientras que las declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas las define como medios específicos o ejemplificativos.

En el tipo penal calificado, establecido en el inciso 2º, además del dolo específico o directo que exige la acción típica del inciso 1º, se exigirá que el autor conozca y quiera realizar al menos uno de los medios o comportamientos engañosos o maliciosos enumerados en los literales a) a f), y que a través de ellos obtendrá un beneficio patrimonial personal o favor de otro y producirá un perjuicio patrimonial al Fisco.

Por otra parte, siguiendo a Manonellas, dicho autor debe tener un grado de conocimiento equiparable al de una persona común o profana, de los elementos normativos del tipo o de las normas jurídicas aplicables (tributo, obligado tributario, devolución, reintegro, compensación, acreditamiento, etc.). En otras palabras, no es exigible el conocimiento profundo de un experto como puede ser el de un contador, auditor contable, abogado tributario u otro especialista; pero sí se requiere que tenga un conocimiento adecuado del significado y consecuencias de solicitar y obtener, indebidamente, una devolución, compensación etc.¹⁰³⁶

También siguiendo a Manonellas, y demás autores argentinos citados, dadas las particularidades del tipo, se requiere no de cualquier dolo sino uno específico y directo consistente en la realización intencional de determinada actividad dirigida a conseguir una devolución o reintegro monetario de parte del Fisco; o no pagar a éste una cuantía determinada de tributos por la obtención de una compensación o acreditamiento, a sabiendas de que esto

¹⁰³⁶ Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 128. Autora que lo expresa de este modo: "(...) deberá tener un conocimiento paralelo a la esfera del lego o del profano, de los elementos normativos que componen el tipo penal (tributo nacional, sujeto obligado, subsidios, reintegros; según el caso). Esto quiere decir que no resulta necesario que sepa que se trata de un impuesto o de una tasa, ni un conocimiento exhaustivo sobre la significación jurídica-tributaria del subsidio o la devolución".

último es indebido y por lo tanto debe haber conciencia del comportamiento fraudulento.

En el caso concreto del tipo penal agravado tipificado en el art. 250-A CP salvadoreño, inciso 2º, también se debe tener conocimiento de que los medios ahí enumerados, utilizados para obtener indebidamente el beneficio fiscal, son falsos o de carácter engañoso o que propician una ocultación maliciosa y no obstante tener la voluntad de querer utilizarlos para obtener un provecho económico propio o ajeno.

El elemento volitivo, será la voluntad del autor de realizar el tipo objetivo; no basta que conozca los elementos objetivos del tipo sino que debe querer realizarlos. En especial se requiere probar la intención de obtener un provecho económico y causar un perjuicio patrimonial al Fisco.¹⁰³⁷

2.2 Error de tipo

Respecto de la defraudación tributaria, ya se expuso en el Capítulo III, apartado “2.3 Error de tipo”, que ésta se basa en esencia en el quebrantamiento de un deber jurídico extrapenal, en cuya configuración se hace uso de muchos elementos normativos. Entonces, es altamente posible que el autor incurra en error sobre esos elementos del tipo o del significado jurídico de los mismos o sobre ese deber extrapenal. Martínez-Buján, dice que inicialmente la doctrina trataba esto como un error de prohibición pero en la actualidad un amplio sector doctrinario lo considera un error de tipo.¹⁰³⁸

¹⁰³⁷ Id., 102.

¹⁰³⁸ Martínez-Buján, “El delito de defraudación tributaria”, 62, donde refiere que entre los autores que defienden esta tesis están: Roxin y Bachmann en Alemania, y Muñoz Conde,

Muñoz Conde, por su parte, considera que por razones de dogmática jurídica y de política criminal, es mejor tratarlo como error de tipo, aunque en la defraudación tributaria el error podría ser tratado como error de prohibición, dado que quien actúa erróneamente creyendo que no está obligado a pagar un impuesto (o que no existe el deber u obligación tributaria de no solicitar indebidamente una devolución u otro beneficios fiscal, como sería en este caso), no sólo comete un acto atípico, sino que tampoco tiene conciencia de que su proceder es antijurídico.¹⁰³⁹

En Alemania, Tiedemann, considera que el error sobre el dolo, que comprende el conocimiento de la obligación tributaria del autor y la concreta pretensión tributaria del Fisco, debe ser entendido como un error de tipo.¹⁰⁴⁰

También se expuso en el referido apartado, que en la doctrina española el delito de defraudación tributaria no presenta problemas específicos en cuanto a la admisión del error invencible, sea de tipo o de prohibición, puesto que ambos excluyen la responsabilidad penal; los problemas se dan con relación al error vencible porque no existe posición doctrinaria unánime acerca de su naturaleza como error de tipo o de prohibición en algunos casos.¹⁰⁴¹

Mir, Díaz y G. Conledo o Martínez Buján, en la española; vid. también, Martínez-Buján, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, 639. Para un análisis más amplio y detallado sobre la caracterización específica del error en el Derecho penal económico y en particular en el delito de Defraudación tributaria, vid. Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte general*, 413-440.

¹⁰³⁹ Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 969.

¹⁰⁴⁰ El autor alemán lo explica así: "El error sobre esto (que es de derecho) es error de tipo. Esta consecuencia resulta de la clasificación del art. 370 AO como tipo penal con elementos normativos desde el punto de vista tanto de la acción como del resultado típicos". Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte especial*, 148.

¹⁰⁴¹ Cf. Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 88-89. Vid también al respecto, Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 968.

Si el error vencible se define como un error de tipo y no como error de prohibición, la consecuencia es que la acción se vuelve atípica, por lo tanto impune, porque, como dicen Bajo Fernández y Bacigalupo, siendo un error de carácter *vencible*, obligaría en su caso a castigar por imprudencia (...) pero no resulta posible debido a que (...) no se encuentra la modalidad imprudente del delito fiscal (...).¹⁰⁴²

Con un enfoque parecido la doctrina argentina plantea que aun en el caso de error vencible, sea porque el obligado desconoce una norma tributaria o porque la interpreta de manera incorrecta, se configura el error de tipo que excluye el dolo y, por ende, la conducta se vuelve atípica.¹⁰⁴³

Puede darse por establecido entonces, que conforme la corriente doctrinaria mayoritaria, respecto del delito de defraudación tributaria, el error debe ser tratado como un error de tipo, por lo que si dicho error es invencible, se excluye totalmente el tipo; si el error fuese vencible, daría lugar a la responsabilidad penal por imprudencia, pero como el tipo penal de este delito no incluye la modalidad culposa o imprudente, el efecto sería el mismo: se excluye la responsabilidad penal.¹⁰⁴⁴

¹⁰⁴² Bajo Fernández y Bacigalupo, *Delitos tributarios y previsionales*, 89. En una perspectiva similar, Martínez-Buján afirma que en materia de error los delitos socioeconómicos, se caracterizan por una absoluta distinción entre la operatividad de lo que se considere un error de tipo y un error de prohibición, debido a que tales ilícitos penales, por regla general no admiten la modalidad imprudente, y por tanto, la presencia de un error vencible conllevaría necesariamente a la absolución, puesto que al no ser punible la comisión por imprudencia, se excluye la responsabilidad penal, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte general*, 413-440.

¹⁰⁴³ Díaz, Vicente, *La falsedad del hecho tributario*, 34-35, para quien los delitos tributarios son delitos especiales, porque son tipificados a partir de la legislación tributaria a que él llama "una ley especial extra muros" del Código penal.

¹⁰⁴⁴ Muñoz Conde: 968-969, para quien si el error fuera vencible, es decir, que el contribuyente se hubiese informado adecuadamente para saber si estaba obligado o no a declarar y pagar el impuesto, su conducta se vuelve imprudente la cual no es punible en este delito. Vid. también, Martínez-Buján, *Derecho penal económico. Parte general*, 413.

En lo que corresponde al delito de aprovechamiento indebido de subsidios, art. 3º, Ley 24.769 y 26.735, de Argentina, Manonellas sostiene que el error sobre cualquier elemento del tipo objetivo, incluyendo los normativos, es un error de tipo y por ende excluye el dolo.¹⁰⁴⁵

En el caso del tipo penal del art. 250-A, Código penal de El Salvador, puede sostenerse, de conformidad con la doctrina extranjera mayoritaria, que un error en los elementos normativos del tipo, debe considerarse como un error de tipo; por tanto si el error es invencible, se excluye el dolo, la conducta se vuelve atípica y por lo tanto impune; si el error es vencible, sólo podría ser punible una forma imprudente del delito, pero como dicha forma no está tipificada, dicho error también tiene como consecuencia la eliminación del dolo y la impunidad de la conducta.

Sin embargo, debe advertirse, como lo señalan algunos autores con respecto a la determinación del error respecto del tipo nuclear de defraudación tributaria, art. 305.1 CP español, que habrá de considerarse cada caso, valorando adecuadamente las circunstancias personales del autor, de su entorno económico-social y de la concreta figura tributaria de que se trate.¹⁰⁴⁶

¹⁰⁴⁵ Cf. Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 128.

¹⁰⁴⁶ Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 53. También Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 969. quien advierte que el argumento del error sólo tendrá credibilidad en la medida en que por el contexto, profesión y circunstancias personales del autor, pueda ser admisible que realmente desconocía sus obligaciones tributarias. En la jurisprudencia española, un pronunciamiento que va en ese sentido, es el de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla, Sección 3ª, de 16 de febrero de 2006, al decir: “La antijuridicidad de la conducta omisiva y la existencia de responsabilidad penal por la omisión de obligaciones tributarias, es un hecho de sobra conocido. Pero es que además, dice la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 5-03-02, dando relevancia al nivel cultural del allí acusado (frente a la postura de la defensa, que considera irrelevante la condición de Notario del Sr. del Olmo) que era ingeniero de caminos, «por lo que de su nivel cultural no puede deducirse en su descargo la falta de conocimiento apuntada, sino todo lo contrario»”, vid. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 52-53.

Un ejemplo de error de tipo que podrían ocurrir con respecto al art. 250-A, bajo análisis, sería el caso de una persona, natural o jurídica, que presenta una solicitud de devolución, reintegro, compensación o acreditamiento, por una cuantía superior a US\$ 2,857.14, creyendo que tiene ese derecho, según su interpretación legal, usando facturas o documentación verdadera y sin maniobra alguna que evidencie la intención de engañar o defraudar al Fisco; no obstante, la Administración Tributaria, mediante una interpretación legal diferente determina que a su criterio tal solicitud es improcedente.

En el caso anterior, es obvio que el presunto delito no llega a consumarse, pero, tal como se ha expuesto, por su estructura típica y por tratarse de un delito de resultado, admite tentativa, lo que implicaría que el supuesto autor podría ser procesado y eventualmente condenado por ese grado imperfecto de ejecución del delito; sin embargo, puede sostenerse que en la referida situación, el comportamiento se vuelve atípico porque el autor no tuvo la intención de engañar al Fisco, sino que desconocía el deber tributario que le impedía realizar tal conducta o incurrió en un error de interpretación de dicho deber, lo que lleva a una ausencia de dolo.

La jurisprudencia argentina, ha emitido un criterio similar al planteado en este ejemplo. Así, según una cámara nacional, si la empresa investigada presentó como fundamento para pedir el recupero del IVA por exportaciones, ante la agencia tributaria, facturas verdaderas, por gastos realmente realizados y abonados, pero al pedir el recupero dijo que se trataba de un suministro, no puede entenderse que hubo una presentación engañosa con la intención de

vincular el gasto mencionado a operaciones de exportación, sino que puede tratarse de un criterio equivocado o erróneo del peticionario.¹⁰⁴⁷

Otro ejemplo, una persona natural o jurídica que presente una solicitud de devolución o compensación, por una cuantía superior a US\$ 2,857.14, en la creencia de que tiene derecho a ello y sin evidenciar un comportamiento engañoso o malicioso para defraudar al Fisco; no obstante, la Administración Tributaria, rechaza la solicitud porque dicha devolución o compensación ya se había realizado con anterioridad, habiendo sido solicitada de nuevo por error.

En ambos casos por aplicación del art. 216 del Código tributario salvadoreño, la administración tributaria debe presentar el aviso a la Fiscalía. Sin embargo, puede afirmarse que ambos pueden resolverse como una situación atípica por error de tipo, siempre que no pueda probarse el dolo de la persona solicitante.

2.3 Elementos subjetivos especiales

En la doctrina española, desde las posturas que consideran que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, del concepto “defraudación”, que forma parte del tipo penal básico, configurado en el art. 305.1 CP español, se deriva el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del tipo de injusto.¹⁰⁴⁸

¹⁰⁴⁷ Cf. Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala “B”, caso “P.S.A”, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 122-123.

¹⁰⁴⁸ Bajo Fernández y Trallero, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 50. En términos similares se dice que el carácter defraudatorio del delito fiscal exige un ánimo de lucro en el autor, vid. Boix Reig y Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 58; Berdugo explica que

En cuanto a la concreta modalidad de obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, Bajo Fernández y Bacigalupo expresan: “Aunque no lo diga expresamente la ley, como no lo dice tampoco el delito de estafa, la doctrina entiende que de la expresión “defraudar” se deriva la exigencia de *ánimo de lucro*, como elemento subjetivo del tipo de injusto. El lucro perseguido consiste en una ventaja patrimonial que, si en los delitos de hurto y estafa se persigue obtener con la apropiación de una cosa con valor económico o de tráfico, en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda o **de la obtención de la devolución o beneficio**”.¹⁰⁴⁹

En una posición contraria, quienes conciben al bien jurídico protegido como la función o funciones del tributo y no el patrimonio del Fisco, el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial no es requerido por el dolo.¹⁰⁵⁰ Posición parecida es la que sostiene que no se requiere un específico dolo reduplicado o especial ánimo de defraudar; basta sólo el ánimo genérico de dejar de cumplir las obligaciones tributarias para que se configure el comportamiento defraudatorio.¹⁰⁵¹

En la doctrina argentina, con relación al delito de evasión, en su momento se apuntó que Manonellas, siguiendo a Bajo Fernández y Bacigalupo,

la idea de requerir en el dolo la concurrencia del ánimo de lucro como un elemento subjetivo especial, es una consecuencia de la concepción del delito de defraudación fiscal como un delito contra la propiedad, con un tratamiento similar al de la estafa respecto de la cual se requiere, como elementos constitutivos del tipo el engaño, la *mise en scene* y el ánimo de defraudar. Vid. Berdugo, "Consideraciones sobre el delito fiscal, 74.

¹⁰⁴⁹ Bacigalupo y Bajo Fernández, *Delitos previsionales y tributarios*, 88. Lo destacado en negritas es del autor de este trabajo.

¹⁰⁵⁰ Bal Francés, "Estudio Jurídico", en *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, 191 y 200. En esa línea vid. también Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 79.

¹⁰⁵¹ Cf. Lombardero Expósito, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 51-52, quien, con fundamento en varias sentencias de los tribunales españoles, expone que el sólo hecho de ocultar hechos imponibles o presentar deducciones falsas sobre el mismo, constituyen una acción fraudulenta.

considera que de la categoría “defraudación” se deriva el ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto. Esta autora también sostiene que el tipo penal del art. 3º, Ley 24.769/26.735, de Argentina, es el “verdadero estereotipo del fraude tributario”, ya que la estructura típica del mismo, es similar al delito de estafa”.¹⁰⁵²

Para Catania “El aprovechamiento indebido de subsidios contiene a todos y cada uno de los elementos de la estafa y también aquellos contenidos por la figura cualificada del art. 174, inc. 5º del Código penal, cuya característica – en estos últimos– es que el sujeto pasivo se trata de la Administración Pública.”¹⁰⁵³ En parecidos términos se refiere Villegas, quien se refiere a este delito como una estafa en perjuicio de una víctima calificada.¹⁰⁵⁴

Similar es la posición de Spinka, para quien “el delito no consiste en evadir, sino en una forma especial y agravada de estafar (...) constituye lisa y llanamente en una verdadera defraudación porque la ley vigente no tolera vincular el aprovechamiento indebido de subsidios con maniobra evasora alguna, pues está claro que no es eso a lo que aquella apunta, sino a la represión de quien percibe fraudulentamente del fisco cualquier «subsidio nacional directo de naturaleza tributaria»”.¹⁰⁵⁵

Haddad, por su parte, aunque no se pronuncia en específico sobre este elemento subjetivo especial, puede sostenerse que en su definición de aprovechamiento, implícitamente reconoce ese ánimo de lucro, pues para él

¹⁰⁵² Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 123.

¹⁰⁵³ Catania, *Régimen Penal Tributario*, 135, cit. por Manonellas, *Manual de Derecho penal tributario*, 124.

¹⁰⁵⁴ Villegas, *Régimen penal tributario*, 278-279, quien ahí mismo también define a este delito como una forma especial y agravada de estafar.

¹⁰⁵⁵ Spinka, *Derecho penal tributario*, 196.

“no sólo implica la utilización o el disfrute, sino, también el abuso que realiza un sujeto al estar en una situación especial (...) Se entiende que debe haber obtenido y tener en su poder el dinero proveniente de dicho subsidio y que éste sea una suma mayor a los \$ 100.000 por año”¹⁰⁵⁶.

Con base en lo anterior puede afirmarse que para un número importante de autores argentinos, el delito de aprovechamiento indebido de subsidios, art. 3º Ley 24.769/26.735, exige el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del dolo.

Sin embargo, los autores que consideran que el bien jurídico protegido no es el patrimonio de la Hacienda Pública, sino las funciones del tributo, concuerdan en que debe existir un perjuicio patrimonial al Fisco por la conducta del contribuyente que actúa fraudulentamente; pero no exigen el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del dolo porque no se requiere para consumar la lesión al bien jurídico tutelado que es la función del tributo.¹⁰⁵⁷

En lo que respecta al delito de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, art. 250-A CP salvadoreño, objeto de análisis en este subcapítulo, es evidente que la estructura típica del mismo sí exige el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del dolo, puesto que textualmente la norma dice: “El que obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, **un provecho económico** al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere (...)”.¹⁰⁵⁸

¹⁰⁵⁶ Haddad, *Ley penal tributaria*, 105.

¹⁰⁵⁷ Vid. al respecto Bal Francés, “Estudio Jurídico...”, en *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, 191 y 200; Gracia Martín, *Las infracciones de deberes contables*, 79.

¹⁰⁵⁸ Art. 250-A CP salvadoreño. Lo destacado en negritas es autoría de quien escribe.

En consecuencia, puede sostenerse que, independientemente de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de si el dolo requiere o no del especial elemento subjetivo consistente en el ánimo de lucro en los delitos semejantes al del art. 250-A CP, que se analiza, para el legislador salvadoreño dicho ánimo de lucro indiscutiblemente sí es exigible.

Por lo tanto, no basta con el dolo directo consistente en saber y querer obtener una ventaja económica al solicitar indebidamente un reintegro, devolución, compensación o acreditamiento, sino que debe probarse la existencia de ese provecho económico o ánimo de lucro, tanto para el tipo penal básico, inciso primero, que no requiere la concurrencia de medios especialmente maliciosos, como para el tipo penal agravado, inciso segundo, que sí demanda de los referidos medios.

En el caso de este tipo penal, ese ánimo lucrativo se expresa en la obtención de un beneficio económico sea mediante la recepción de una cuantía de dinero a título de devolución o reintegro, o el abono que la administración tributaria realiza a favor de una deuda impositiva del obligado, en el caso de la compensación o acreditamiento, con lo que el beneficiado no paga impuestos o paga menos de lo debido; siendo así, debe probarse la intención de obtener ese beneficio económico en perjuicio de la Hacienda Pública, como dice Villegas.¹⁰⁵⁹

¹⁰⁵⁹ Villegas, *Régimen penal tributario*, 282, quien con relación al delito del art. 3º, Ley 24.769, dice: “Se requiere un dolo que no sólo preside el despliegue de maniobras fraudulentas, sino también el conocimiento y la voluntad de percibir un monto superior a los \$ 100.000, sin cuya acreditación en el proceso no será posible la condena”.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones y recomendaciones del capítulo I “Enfoque dogmático e histórico de los delitos relativos a la Hacienda Pública”

1.1 Conclusiones del capítulo I

El Salvador es uno de los países latinoamericanos con una de las cargas impositivas más bajas; para los años noventa, en promedio era de 10.5% con relación al PIB; a partir del año 2000 se observa un crecimiento, aunque lento y gradual. Para 2014 la presión fiscal era de 15.8% con respecto al PIB. Pero el promedio de la región para el año 2010 era del 20.66% y los países con más desarrollo como Argentina, Brasil, Uruguay, tenían una carga impositiva de 33,5%, 32,4% y 25,2%, respectivamente.

Los principales impuestos adolecen de altas tasas de defraudación, calculándose la evasión anual del impuesto sobre la renta en un promedio de 49%, y la evasión del IVA en 36.86%.

En El Salvador se recauda poco y se evade mucho, siendo ésta una de las principales razones de la deficiencia de los presupuestos para el cumplimiento efectivo de las funciones estatales y las políticas públicas como la seguridad, la justicia, la salud, la educación y otras.

Una de las debilidades del sistema penal en cuanto a los delitos tributarios en general, y la evasión de impuestos en particular, es la forma como están tipificados en el Código penal; es decir, su falta de efectividad en parte se debe a problemas dogmáticos jurídicos o de técnica legislativa, por lo que, en

este estudio, se presentan algunas posibles soluciones mediante propuestas de reformas legales.

Los delitos relativos a la Hacienda Pública en El Salvador son de reciente data; aparecieron por primera vez a inicios de los años noventa del siglo XX, mediante las reformas de 1993 al Código penal de 1973; por lo tanto puede afirmarse que en este país tales ilícitos carecen de raigambre jurídica, sociológica y cultural, por lo que el defraudador tributario no es visto como un delincuente y quizá este sea un motivo de su poca persecución penal.

Uno de los problemas dogmáticos jurídicos de tipificación más obvios en el CP salvadoreño, es la asimilación de la categoría delitos relativos a la Hacienda Pública al tipo penal de defraudación al Fisco (Art. 249), ya que según esta disposición son delitos de defraudación al Fisco la evasión de impuestos (art. 249-A), la apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias (art. 250), los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A), más algunas modalidades la falsedad material; falsedad ideológica; y uso y tenencia de documentos falsos (283 inc. 3º y 4º; 284 inc. 3º y 4º; y 287, inc. 2º, 3º y 4º CP).

1.2 Recomendaciones del capítulo I

Es necesario realizar una revisión de la estructura típica de cada uno de los delitos relativos a la Hacienda Pública, comenzando por la figura nuclear de defraudación al Fisco (art. 249 CP), basada en la doctrina penal, la legislación comparada y la jurisprudencia nacional y extranjera. El capítulo II de este

estudio realiza dicha revisión y de ella se derivan algunas propuestas de reforma legal.

2. Conclusiones y recomendaciones del capítulo II “Relación entre los delitos relativos a la Hacienda Pública y el delito de defraudación al Fisco”

2.1 Conclusiones del capítulo II

La equiparación del tipo penal de defraudación tributaria o fiscal con los delitos relativos a la Hacienda Pública que aparece en el Código penal de El Salvador, es un problema dogmático jurídico de tipicidad que no se encuentra en la Ordenanza Tributaria Alemana, ni en el Código penal alemán; tampoco está en el Código penal español, ni en la Ley Penal Tributaria de Argentina.

La defraudación tributaria regulada en la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), es un tipo penal con varias conductas; y, a su vez, es uno más de varios delitos tributarios dentro de los cuales está el contrabando y la estafa de subvenciones, con la particularidad de que éste se encuentra tipificado en el § 264 del Código penal como parte de los delitos de Estafa y deslealtad.

En España, además del tipo penal nuclear que es la defraudación tributaria, se tipifican otros delitos tributarios autónomos en el mismo Código penal; la legislación penal tributaria y previsional de Argentina comprende tanto a los delitos tributarios, a los relativos a la seguridad social y los llamados delitos fiscales comunes, cada categoría con tipos penales autónomos, pero ninguno con el *nomen iuris* de defraudación tributaria o fiscal.

En consecuencia, conforme a la doctrina y la legislación comparada, de los tres países analizados en este estudio, el tipo penal de defraudación al Fisco y los delitos relativos a la Hacienda Pública no son equiparables ya que éstos son un conjunto de delitos dentro de los cuales la defraudación es uno más, aunque con diferentes comportamientos o modalidades de conducta.

Equiparar ambos conceptos es un error, aunque también puede considerarse sencillamente como una peculiar clasificación legal, sustentada en la potestad soberana del legislador salvadoreño.

En cuanto al bien jurídico protegido en la defraudación tributaria tipificada en el § 370, numeral 1, de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), la doctrina alemana con mayor frecuencia señala a la recaudación tributaria completa y oportuna como interés público. No obstante, también se menciona como bien jurídico los deberes de colaboración del obligado tributario, así como los fines económicos y político-sociales de la recaudación impositiva.

Respecto al delito de defraudación tributaria (art. 305.1 CP español) existen dos corrientes teóricas principales sobre el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria: una patrimonialista para la cual el bien jurídico es la Hacienda Pública como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público o el interés patrimonial de la Hacienda Pública en obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos.

La otra es la corriente funcionalista para la cual el bien jurídico es la función o funciones del tributo, entendidas o bien como actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos o como “la posibilidad de realización

efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo”.

En la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina no existe un tipo penal con el nombre de defraudación tributaria o fiscal. El delito tipificado en dicha ley que más se asemeja, pero sólo parcialmente, al delito de defraudación tributaria del art. 305.1 CP español, es el delito de Evasión simple, tipificado en el art. 1º de la referida ley argentina.

La doctrina argentina, en cuanto al bien jurídico protegido por ese delito, en general se adhiere a la doctrina española al considerar que dicho bien jurídico es la Hacienda Pública, aunque entendida de diversas maneras como la integridad de los ingresos tributarios, la “actividad financiera del Estado” o como “el mantenimiento del normal flujo de ingresos y egresos”.

Otro problema dogmático jurídico es que el art. 249 CP no tiene bien jurídico alguno, no porque no aparezca en el tipo, lo que es común a todos los tipos penales, sino porque dicho artículo es un enunciado mediante el cual el legislador enumera los delitos que constituyen la categoría de defraudación al Fisco, pero técnicamente no configura un tipo penal porque no hay conducta típica, elementos normativos, sujetos activo y pasivo, resultado ni objeto de protección.

No obstante, los delitos relativos a la Hacienda Pública contemplados en el Capítulo V, Título IX Delitos relativos al orden socioeconómico, del Código penal, sí tienen como bien jurídico protegido a la Hacienda Pública, por lo que surge el problema dogmático jurídico de determinar en qué consiste dicho bien jurídico.

En primer lugar no es toda la Hacienda Pública porque los delitos de ese capítulo se refieren a tributos o impuestos, retenciones, percepciones, reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario; mientras que la Hacienda Pública, en sentido objetivo, según el art. 223 CN, está conformada por sus fondos y valores líquidos, sus créditos activos, sus bienes muebles e inmuebles, así como los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

En consecuencia, desde la perspectiva patrimonialista y desde la concepción objetiva de la Hacienda Pública, puede afirmarse que, en general, el bien jurídico protegido por los delitos relativos a la Hacienda Pública tipificados en el Código penal salvadoreño, es la parte de la Hacienda Pública comprendida por los ingresos, créditos y derechos tributarios.

Esa tesis patrimonialista es seguida por la jurisprudencia salvadoreña, pues entiende a la Hacienda Pública “como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que constituye el erario público, con el cual El Estado dirige su actividad financiera que está compuesto de los diversos activos del Estado, entre ellos los tributos, impuestos, multas, etc.”.

En discrepancia con la citada jurisprudencia, desde una concepción ecléctica, en este trabajo se afirma que el bien jurídico protegido por los delitos en cuestión no es el patrimonio del erario público, sino la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado.

Tal idea se fundamenta en el bien jurídico señalado por la doctrina alemana mayoritaria y en la tesis funcionalista de la doctrina española, ambos en armonía con lo dispuesto en el art. 224 CN, inc.1º, que ordena: “Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado”, más lo dispuesto por el art. 250 CT que, al definir la infracción de defraudación, proclama el derecho del Fisco “a una percepción íntegra del impuesto”.

En 2004, mediante reformas al CP salvadoreño, se añadieron varios incisos a los artículos 283 falsedad material, 284 falsedad ideológica y 287 uso y tenencia de documentos falsos, incorporándoles unos subtipos penales consistentes en falsedades de documentos relativos al control del IVA, con lo que, según el bien jurídico protegido, se generó una especie de subtipos mixtos, puesto que las falsedades documentales se mantienen dentro de los delitos relativos a la fe pública, pero este bien jurídico cede su esfera de protección a otro bien jurídico que en este caso es la Hacienda Pública.

Cada una de estas modalidades de defraudación al Fisco, con respecto al tipo nuclear del delito de falsificación de documentos del que se derivan, son subtipos penales agravados, puesto que, por ejemplo, la falsedad material está sancionada con pena de prisión de tres a seis años, mientras que dicha falsedad en su modalidad de defraudación tributaria tiene dos subtipos, uno castigado con pena de prisión de cuatro a seis años y el otro con pena de cuatro a diez años.

Este agravamiento representa un discutible problema dogmático penal, considerando que estas conductas están criminalizadas independientemente de si alcanzan o no la cuantía que se exige en la configuración típica de los

otros delitos tributarios, en los que, toda infracción por debajo de tales cuantías, se vuelve atípica penalmente y se sanciona como una infracción tributaria. Es decir, la penalización más severa de estos subtipos penales, se contradice con el hecho de que dentro de dichos subtipos caben supuestos de infracciones tributarias que serían penalmente irrelevantes por estar debajo de la cuantía referida.

Otro problema dogmático jurídico que se plantea con respecto a la tipificación que hace el referido Código penal, es si las modalidades de defraudación tributaria consistentes en falsedades de documentos relativos al control del IVA, pueden realizarse de manera autónoma y dar lugar al concurso ideal o concurso real con el delito de evasión tributaria u otro delito contra la Hacienda Pública; o si dan lugar a un concurso aparente de leyes.

La doctrina española mayoritaria en cuanto a la relación concursal entre el delito de defraudación tributaria y las falsedades documentales, fundamentalmente facturas, cuando son utilizadas como instrumentos para la comisión del primero, considera que hay un concurso real entre el delito fiscal y cualquier otro de los tipos de falsedad documental.

En la doctrina argentina, respecto a la relación entre la forma agravada del delito de evasión tributaria mediante el uso de facturas u otros documentos equivalentes falsos (art.2, literal d, LPT) y el de falsificación y/o utilización de documentos privados falsos, algunos autores consideran que existe un concurso aparente de leyes, que se resuelve mediante el criterio de especialidad, dado que el delito de evasión agravada se tipifica en una ley especial, por lo tanto el delito de falsedad documental, sea material o ideológica, queda absorbido dentro de la evasión.

En la jurisprudencia salvadoreña, en cuanto esa relación concursal, algunos tribunales aplican el concurso aparente de leyes y lo resuelven mediante el criterio de la consunción, al considerar subsumido el uso y tenencia de documentos falsos en el tipo penal de evasión de impuestos, bajo las modalidades de declarar información falsa o inexacta (art. 249-A, no. 3 CP) o la de declarar costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido (art. 249-A, no. 7 CP).

En cuanto al bien jurídico protegido, como problema dogmático penal, las modalidades de defraudación al Fisco consistentes en falsedad de documentos relativos al control del IVA, tipificados en el Código penal salvadoreño, tienen como bien jurídico protegido a la Hacienda Pública, definida como función tributaria entendida como actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, puesto que su construcción típica tiene como propósito criminalizar falsedades documentales que tienen trascendencia tributaria.

En lo que corresponde a la modalidad de defraudación al Fisco consistente en uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, incisos 2º, 3º y 4º CP), la conducta típica es tener en su poder o haber utilizado documentos relativos al control del IVA, teniendo conocimiento de su falsedad, sin haber intervenido en ella, por acreditarse como emisor a un contribuyente inscrito en el Registro de la A.T., sin que dichos documentos hayan sido emitidos ni ordenada su impresión por dicho contribuyente.

Esta modalidad o subtipo penal, como es evidente, tiene dos formas de acción típica: usar y tener documentos falsos relativos al control del IVA. En lo

que corresponde al uso de documento falso, el delito se consuma al presentar la declaración jurada, con el documento de que se trate, agregado como anexo –aunque su consumación recién se descubra en una etapa posterior de la recaudación como es el de la comprobación–, o bien al exhibir o comunicar el uso del documento en cuestión.

En la forma de la acción consistente en tener documentos falsos relativos al control del IVA, la conducta típica consiste en que el sujeto tenga al menos uno de los referidos documentos; tener debe ser entendido en su acepción de poseer, que significa “tener en su poder”, según el Diccionario de la Real Academia Española.

En lo que atañe a los delitos de falsedad material (art. 283 CP), falsedad ideológica (art. 284 CP) y la relación de éstos con el delito de uso y tenencia de documentos falsos (art. 287 CP), para algunos tribunales salvadoreños existe un concurso aparente de leyes que se resuelve mediante el criterio de consunción (art. 7, núm. 3, CP) en el que el delito de uso y tenencia de documentos falsos, absorbe a los delitos de Falsedad material e ideológica.

Otro problema dogmático penal es la posibilidad de que las modalidades de acción de estos subtipos penales admitan o no tentativa. Al respecto se concluye que tanto la defraudación al fisco consistente en falsedad material, como falsedad ideológica de documentos relativos al control del IVA (art. 283, inc. 3º y 4º y 284, inc. 3º y 4º CP), son tipos penales de acción. Por lo tanto, ambos subtipos penales admiten tentativa.

La dificultad mayor para la admisibilidad de la tentativa se presenta con relación al tercer subtipo de modalidad de defraudación tributaria consistente

en uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, inc. 2º CP), dado que el tipo básico tiene dos variantes de acción con respecto al autor: tener en su poder y haber utilizado los documentos relativos al control del IVA.

Tal dificultad no está con respecto al “haber utilizado” porque en ella está claro que se describe una acción. El problema lo presenta la variante “tener en su poder”, en términos de qué significado tiene el verbo “tener”, puesto que no es claro si denota una acción, omisión o un simple estado, condición o situación.

Eso sitúa a este subtipo penal en el problema dogmático penal de los llamados delitos de tenencia, cuyo tratamiento en la doctrina jurídico penal es relativamente reciente y cuyos primeros tratadistas han tenido una posición bastante crítica ante la mayoría de esos tipos penales de mera posesión o tenencia. No obstante, existe un amplio consenso doctrinario acerca de que muchos tipos penales de tenencia o posesión, deberían ser descriminalizados y, de considerarse necesaria alguna tutela jurídica, remitidos al derecho administrativo sancionador o al derecho de policía.

Es evidente que esa tipificación incurre en un uso excesivo de mecanismos de anticipación de la intervención penal, no compatible con los principios de lesividad, de subsidiariedad y de *ultima ratio*. Atenta también contra los principios de proporcionalidad y de necesidad porque penalizar la simple tenencia de estos documentos falsos, no es necesaria dado que ya está penalizado su uso, e incluso, tal utilización puede concurrir con otros delitos contra la Hacienda Pública como la evasión de impuestos bajo la modalidad de presentación de declaraciones tributarias falsas.

Respecto del elemento subjetivo, todos estos subtipos penales son dolosos. Ninguno está configurado como un tipo penal imprudente. En otras palabras, se exige que el autor tenga conocimiento de todos los elementos del tipo objetivo, elementos descriptivos y normativos, más la voluntad dirigida a realizarlos. La naturaleza de estos subtipos penales como delitos de mera actividad no obsta para nada en la exigencia del dolo.

2.2 Recomendaciones del capítulo II

El art. 249 del CP debe ser reformado. No puede denominarse defraudación al Fisco, por dos razones. Primero, porque técnicamente no configura un tipo penal, pues no hay conducta típica, elementos normativos, sujetos activo y pasivo, resultado, objeto de protección, ni bien jurídico protegido, aunque la ausencia de éste último es común a todos los tipos penales.

En segundo lugar, al denominar a esta disposición como defraudación al Fisco y enumerar dentro de ese delito a cada uno de los tipos penales tipificados en el capítulo de los delitos relativos a la Hacienda Pública, esta categoría se asimila al concepto de defraudación al Fisco, lo cual, como se ha explicado arriba, es jurídicamente incorrecto, porque son dos categorías diferentes según la doctrina y la legislación comparada.

Por lo tanto, el art. 249, de *lege ferenda*, debe denominarse: Delitos relativos a la Hacienda Pública, tal como se llama el capítulo respectivo. Asimismo su redacción debe comenzar diciendo: “Son delitos relativos a la Hacienda Pública los siguientes: (...)”, y no: “Son delitos de defraudación al Fisco (...)”

como aparece actualmente. De esta manera no se incurrirá en la imprecisión de confundir ambos conceptos.

Los subtipos penales de falsedad material y falsedad ideológica (art. 283, inc. 3º y 4º; art. 284, inc. 3º y 4º) incluidos en la categoría de delitos de defraudación al Fisco según el art. 249 CP, deben ser excluidos de los delitos relativos a la Hacienda Pública ya que ese tratamiento como subtipos penales tributarios autónomos, no existe en la legislación comparada y doctrinariamente resultan cuestionables por la mixtura que se hace de dos bienes jurídicos diferentes como son la Hacienda Pública y la fe pública. Además de que en esencia son delitos comunes, no especiales propios.

Al sacarlos de la categoría de delitos contra la Hacienda Pública, los referidos subtipos penales pueden permanecer como figuras agravadas de los delitos relativos a falsedades documentales, de manera que puedan ser tratados bajo las reglas del concurso real con los delitos tributarios, dada la gravedad que reviste la falsificación material o ideológica y el uso de documentos falsos relativos al control del IVA.

Sin embargo, para mantenerlos como modalidades agravadas de falsedades documentales, tales comportamientos deben asociarse a la comisión efectiva de una defraudación tributaria, con las cuantías establecidas para cada tipo penal, llámese evasión, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias o reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos y, en los casos que no alcancen la cuantía mínima, sean sancionados como infracciones tributarias.

En cuanto al subtipo penal de uso y tenencia de documentos falsos (art. 287, inc. inc. 2º, 3º y 4º CP), siguiendo un amplio consenso doctrinario acerca de los tipos penales de tenencia o posesión, debe ser descriminalizado y remitirse al derecho administrativo sancionador como una infracción tributaria, sancionada con multa u otras sanciones administrativas. Este subtipo debe salir de la esfera del derecho penal, no sólo dejar de ser una modalidad del delito de defraudación fiscal.

3. Conclusiones y recomendaciones del capítulo III “Tipicidad del delito de evasión de impuestos regulado en el Código penal salvadoreño”

3.1 Conclusiones del capítulo III

En cuanto al problema dogmático penal relativo a que la tipificación de la evasión del art. 249-A del Código penal salvadoreño, es de impuestos, no de tributos, en principio, en este aspecto ese tipo penal de evasión de impuestos coincide con el tipo penal configurado en la Ordenanza Tributaria Alemana, que se refiere también a la evasión de impuestos.

Por el contrario, el tipo penal de defraudación fiscal tipificado en el art. 305 del Código penal español, se refiere explícitamente a la evasión de tributos, no de impuestos como lo hace la Ordenanza Tributaria Alemana y el Código penal de El Salvador.

En cuanto a la Ley Tributaria y Previsional, Ley 26.735, de Argentina, el tipo penal nuclear se denomina evasión simple, sin hacer mención a tributos ni a

impuestos, pero en la estructura típica se evidencia que este delito se refiere a la evasión de tributos, no de impuestos.

Con relación al bien jurídico protegido como problema dogmático jurídico, según la doctrina alemana el § 370 AO, protege el interés público en una recaudación tributaria completa y oportuna para el buen funcionamiento del sistema tributario, pero, como se ha explicado en este estudio, el tipo penal abarca sólo a determinados impuestos, a los que la Ordenanza Tributaria Alemana define como tales en su § 3, y no a los tributos en general.

Para la doctrina española el bien jurídico protegido en la evasión tributaria como modalidad de la defraudación fiscal, es, o bien la Hacienda Pública como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público, o como interés patrimonial en obtener recursos públicos tributarios; o la función o funciones del tributo, entendidas como actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos o como “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo”.

Para la doctrina argentina, el bien jurídico protegido por el delito de evasión simple previsto en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria, es la Hacienda Pública, entendida como la integridad de los ingresos tributarios. No obstante hay quienes coinciden en la Hacienda Pública como el bien jurídico tutelado, pero no como patrimonio del Fisco, sino como “sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado”.

En el caso de El Salvador, para la jurisprudencia salvadoreña el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública entendida como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que constituye el erario público, con el cual el Estado dirige su actividad financiera que está compuesta de los diversos activos del Estado, entre ellos los tributos, impuestos, multas, etc.; es decir, se adhiere a la corriente patrimonialista.

No obstante, en coherencia con lo expuesto en el Capítulo II, Apartado 2, a partir del art. 224 CN, inc.1º, así como la proclamación del derecho del Fisco “a la percepción íntegra del impuesto”, según el art. 250 CT, en este trabajo se concluye que el bien jurídico protegido por el delito de evasión de impuestos, art. 249-A, inc. 1º CP, es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, pero limitada a la recaudación del impuesto sobre la renta, el IVA y a los “impuestos que se declaran mensualmente”.

Un problema dogmático jurídico, en cuanto a la autoría, es que la estructura típica aparentemente admite como autor a cualquier persona, al decir “El que (...)”; sin embargo, siguiendo la interpretación sistemática expuesta en este estudio, puede afirmarse que en sujeto activo o autor del delito de evasión de impuestos no puede ser cualquiera. Cuando se dice “El que”, no se refiere a cualquier individuo, sino sólo a quien tiene la calidad de contribuyente u obligado tributario; o sea, la autoría se limita a un determinado círculo de individuos que reúnan ciertas características.

Por tanto, sujeto activo del delito de evasión de impuestos, art. 249-A, CP, solamente puede ser el contribuyente o deudor tributario principal; también el

obligado tributario, que además del primero incluye a los obligados formales, responsables y representantes legales o apoderados de una persona natural o jurídica, tal como los definen los artículos 30 y 32 del Código tributario salvadoreño.

La jurisprudencia salvadoreña acoge este planteamiento al sostener que éste "(...) es un delito especial por ser cometido únicamente por el obligado tributariamente, (...)" lo que implica que "El tipo penal requiere la concurrencia de ciertos elementos, el primero que el sujeto activo sea obligado por la ley (...)".

En conclusión, el tipo penal de evasión de impuestos previsto en el CP salvadoreño (Art. 249-A) admite autoría directa, autoría mediata y coautoría en cuanto al contribuyente y obligados tributarios; los terceros, como asesores financieros, contables o legales, notarios, testaferros etc., pueden responder como partícipes en calidad de inductores, cooperadores o cómplices, dependiendo del grado o nivel de participación que hayan tenido; pero en algunos casos podrían también responder como autores o coautores, como cuando más que asesorar el sujeto sugiere realizar una defraudación.

En cuanto a la autoría de los directivos empresariales en el delito de evasión de impuestos y los delitos tributarios en general, existen cuatro tesis principales de imputación, las cuales han sido explicadas en este estudio y cualquiera de ellas, dependiendo de las circunstancias de cada caso, puede ser aplicada para la respectiva imputación. Tales tesis son: La teoría de la autoría mediata por dominio de aparatos de poder organizados, la imputación

por coautoría, autoría o coautoría por omisión o por infracción de un deber y el actuar en lugar de otro.

En lo que corresponde al sujeto pasivo configurado en el art. 249-A del CP salvadoreño, éste es el Estado de El Salvador, titular de la Hacienda Pública independientemente si a ésta se le concibe en su dimensión patrimonialista como conjunto de bienes y derechos pertenecientes al Fisco, o bien en su dimensión de función tributaria consistente en la recaudación de tributos para el cumplimiento de sus obligaciones y funciones.

Un problema dogmático en esta materia es si el Municipio puede ser sujeto pasivo. Al respecto, la Ley General Tributaria Municipal, en su art. 128, prescribe que el ejercicio impositivo en materia de impuestos municipales podrá ser mensual o anual o por períodos de diferente extensión, según se determine en la ley respectiva; disposición que permitiría, en el caso de impuestos sujetos a un período de declaración y liquidación mensual, que el Municipio sea sujeto pasivo del delito de evasión de impuestos, siempre que se cumpla con las cuantías establecidas en el inc. 3º, art. 249-A, C.P.

Pero en las leyes de impuestos municipales, por regla general, el período impositivo que se establece es anual, por lo que la evasión de impuestos municipales se volvería atípica de conformidad con el tipo penal actualmente vigente, dentro del cual solamente caben tres clases de impuestos: impuesto sobre la renta, IVA y los impuestos que se declaran mensualmente. En consecuencia, hoy por hoy, el Municipio no es sujeto pasivo del delito de evasión de impuestos.

La acción típica del delito de evasión tributaria, para la legislación y doctrina española consiste en defraudar, es decir, en incumplir las obligaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, eludiendo el pago de tributos; o como lo expresa en síntesis la doctrina argentina: evadir fraudulentamente.

El art. 249-A CP de El Salvador, pese a su autonomía y a que su estructura típica no usa el verbo defraudar, al ser considerado como una modalidad de defraudación al Fisco, según el art. 249 CP, la conducta típica consiste en defraudar, bajo la modalidad de evadir impuestos. Criterio compartido por algunos tribunales del país que han dicho: “(...) la conducta típica consiste en «defraudar» (...)”.

La acción típica abarca tanto la omisión: omitir declarar hechos generadores; como la comisión: declarar fraudulentamente costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes (Art. 249-A, inc. 1º y 23 CT). Un problema dogmático jurídico de esta tipificación es la exigencia o no de un comportamiento engañoso en alguna de las formas de acción de este tipo penal.

Al respecto, en este estudio se ha concluido que la omisión sólo exige la previa existencia del deber jurídico de presentar la declaración y su incumplimiento, para realizar el comportamiento defraudatorio; no requiere actos de ocultamiento, ardides o engaños, porque no lo establece el tipo penal. La forma activa, sí enumera varias conductas engañosas u ocultamientos, como las descritas en los numerales 3), 4), 5), 7) y 8).

El tipo penal del art. 249-A CP salvadoreño, está repleto de elementos normativos: impuesto, contribuyente, hecho generador, crédito fiscal,

declaración tributaria, obligación tributaria, deducciones, etc. En su mayoría son instituciones del Derecho tributario cuyas definiciones se encuentran en el Código tributario, en las leyes de cada impuesto o en la doctrina tributaria. Por consiguiente es un tipo penal en blanco.

En cuanto al problema dogmático penal relativo a qué tipo de error constituye un error sobre tales elementos normativos, existe una opinión doctrinal mayoritaria para la cual, en las leyes o tipos penales en blanco, en este caso la evasión de impuestos, la normativa que les complementa es un elemento del tipo, por tanto, un error sobre dicha normativa, es un error de tipo, con la consecuencia de que si es un error invencible la conducta se vuelve atípica y por ende impune; si el error es vencible, la conducta se vuelve imprudente pero también queda impune porque no hay delitos tributarios imprudentes.

El tipo penal del art. 249-A CP, enumera ocho medios o modos de acción típica, cada uno con capacidad de configurar autónomamente el delito de evasión de impuestos. Un evidente problema dogmático penal de tipicidad es que esa multiplicidad de medios vuelve sumamente complejo y confuso a este tipo penal porque, entre otras cosas, en el núcleo de la acción –párrafo inicial– se describen actos que después aparecen repetidos en algunos de los medios de acción.

El núcleo de la acción consiste en omitir declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, ambas modalidades de acción –omisión y comisión– deben realizarse con el propósito de evadir impuestos, y a través de al menos uno de los ocho medios que se enumeran en la descripción típica.

Otro problema dogmático penal es que los numerales uno y dos describen comportamientos que en otras legislaciones no forman parte del tipo penal de defraudación ni de evasión tributaria, sino de un tipo penal tributario conocido como delito contable, puesto que se refiere a omisiones y acciones de naturaleza contable. El numeral uno es una omisión que consiste en no llevar libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; el numeral dos es una acción que se manifiesta en llevar doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación.

La inclusión de estas dos modalidades de acción típica, olvida que, tal como lo establece el inciso primero del art. 249-A, el núcleo de la acción consiste en omitir hechos generadores o declarar costos u otros hechos relevantes. Es decir, conforme a esta disposición, la evasión fiscal se realiza en el momento inicial del proceso de gestión tributaria como es el de la declaración, cuya presentación no exige legalmente que se haga acompañar de comprobantes o documentos contables.

Por lo tanto, para que se realice la evasión no se necesita omitir la presentación de instrumentos contables ni la alteración de éstos; entonces, incluir este comportamiento como uno de los medios para cometer evasión se vuelve innecesario. La exigencia y revisión de esos documentos o registros se realiza en la fase de comprobación del proceso de gestión tributaria.

El tipo penal básico o simple del delito de evasión de impuestos, consiste en evadir el impuesto sobre la renta o el impuesto del IVA, en éste último tomando como base 12 períodos mensuales, por una cuantía de 300.000 a 500,000 colones, que convertido al tipo de cambio fijo con respecto al dólar

estadounidense que es de 8.75 colones por cada dólar, equivalen a US\$ 34,285.71 a US\$ 57,142.85.

También forma parte del tipo básico la evasión de impuestos que se declaran mensualmente, como el impuesto a productos del tabaco y a bebidas alcohólicas, por una cuantía de 100,000 a 300,000 colones, equivalentes, según el tipo de cambio antes referido, a un monto de US\$ 11,428.57 a US\$ 34,285.71.

Otro problema dogmático por resolver es si dentro de esa cuantía pueden sumarse diferentes impuestos. En este trabajo se concluye que tales cuantías se refieren a un mismo impuesto y en un único período fiscal. No pueden sumarse distintas figuras impositivas, ni distintos períodos fiscales porque cada ejercicio impositivo y cada figura impositiva son “estancos”, según el principio de estanqueidad impositiva. El tipo penal básico, en cualquiera de las modalidades antes referidas, está sancionado con pena de cuatro a seis años de prisión.

El tipo cualificado de evasión de impuestos consiste en evadir el impuesto sobre la renta y del IVA, en este caso tomando como base 12 períodos mensuales, que exceda de 500,000 colones, es decir US\$ 57,142.85; así como también la evasión de impuestos cuya declaración se hace mensualmente, que excedan de 300,000 colones, o sea US\$ 34,285.71. La pena es de seis a ocho años de prisión.

Si lo evadido no supera las cuantías mínimas establecidas en el tipo básico para cada impuesto, se considera una infracción de evasión intencional, sancionada con multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que

dicha cuantía sea menor a nueve salarios mínimos mensuales y se tramitarán conforme a las reglas del Código tributario (Art. 254, inc. 1).

Un problema dogmático de tipicidad es que comparado con la legislación extranjera, el CP salvadoreño tiene vacíos por no contar con tipos penales agravados del delito de evasión de impuestos, que van más allá de una cuantía determinada, sino que establecen un mayor desvalor de acción por determinadas condiciones o comportamientos del autor que dificultan más el cumplimiento de las funciones tributarias y repercuten en una baja recaudación fiscal, por lo que, de *lege ferenda*, se vuelve necesario presentar algunas reformas para llenar tales vacíos.

En cuanto al objeto material, para la doctrina mayoritaria y el derecho comparado (Alemania, España y Argentina) éste se constituye por los ingresos tributarios; los provenientes de la recaudación de impuestos, tasas y contribuciones especiales, excluyéndose a otros ingresos del erario público que no sean tributos, como los ingresos por empréstitos, rendimientos por depósitos bancarios, donaciones, etc.

En el caso del delito de evasión de impuestos, art. 249-A CP de El Salvador, como se refiere a tres tipos de impuestos: impuesto sobre la renta, IVA y la categoría de “impuestos que se declaran mensualmente”, su objeto material se limita a los ingresos del erario público provenientes de esas tres clases de impuestos; no abarca otros impuestos como los que se cobran en un solo acto por cada hecho generador; tampoco los ingresos provenientes de otros tributos como tasas y contribuciones especiales.

Otro problema dogmático penal se refiere al resultado típico, pues para la mayoría de la doctrina este es un delito de daño o de lesión que requiere de un resultado consistente en un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, en las cuantías establecidas. Otros autores sostienen que el daño no es de carácter patrimonial, sino que radica en el error en el que se hace incurrir al Fisco, mediante conductas fraudulentas o maniobras engañosas que constituyan ardid o engaño, lo cual no requiere de una reducción o desapoderamiento del patrimonio estatal.

No obstante, para una parte de la doctrina española el tipo penal del art. 305 CP español, es un delito de peligro concreto, que se configura desde el momento en que el contribuyente u obligado tributario presenta ante la administración tributaria una declaración impositiva incorrecta o desde que incurre en la omisión de la misma.

Un problema dogmático penal recurrente en la doctrina y la jurisprudencia comparadas, es la naturaleza de la cuantía establecida en el tipo como requisito para la configuración del delito. Para la mayoría de la doctrina española es una condición objetiva de punibilidad, no abarcada por el dolo. Otro sector doctrinal la considera parte del tipo objetivo pues exige que el dolo comprenda no sólo el conocimiento de los deberes tributarios defraudados, sino la conciencia del monto defraudado, aunque no exactamente la cifra establecida en la ley.

Las consecuencias de aceptar una u otra teoría se expresan en el error. Si la cuantía es un elemento del tipo objetivo, el error invencible sobre ella excluiría el dolo. Se estaría ante un caso atípico e impune. Si el error fuese vencible, la conducta se vuelve imprudente, pero como el delito fiscal no

admite la modalidad culposa, también quedaría impune. Si la cuantía se valora como una condición objetiva de punibilidad, no abarcable por el dolo, el error resultaría irrelevante. En Argentina, para la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia la cuantía también es una condición objetiva de punibilidad.

En el caso de El Salvador, tomando posición acerca de la naturaleza de la cuantía en el tipo penal de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A, del Código penal de El Salvador, puede afirmarse, siguiendo a la doctrina y jurisprudencia española y argentina mayoritaria, que dicha cuantía es una condición objetiva de punibilidad, no abarcada por el dolo y, por ende, cualquier error en dicha cuantía es irrelevante.

Sobre la relación de causalidad, para quienes el resultado es un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, aquella se entabla entre la conducta fraudulenta y ese perjuicio patrimonial o reducción de impuestos. Para quienes el resultado es el error en el que se hace incurrir al Fisco, la relación de causalidad se da entre las maniobras o conductas fraudulentas y el error del Fisco que deja impune al evasor.

En cuanto a la imputación objetiva, como en todos los delitos, en el de evasión de impuestos tipificado en el art. 249-A de CP, para que la conducta sea típica no basta con comprobar la relación de causalidad entre la acción y el resultado. Habrá que verificar, tanto en la acción como en el resultado, la existencia o inexistencia de determinadas condiciones para que el resultado pueda ser atribuido a la acción.

En consecuencia, en el delito de evasión de impuestos y en los demás delitos tributarios, una vez establecido que la acción realizada no estaba

comprendida dentro de un riesgo permitido, que no estaba cubierta por una prohibición de regreso y que no puede imputarse al ámbito de responsabilidad de la víctima, el resultado será típico si se reúnen tres circunstancias: a) Creación de un riesgo no permitido o jurídicamente desaprobado; b) Realización del riesgo no permitido en el resultado; y c) Que el resultado se encuentre dentro del ámbito de protección de la norma jurídica.

En cuanto a los problemas dogmáticos penales del elemento subjetivo, el tipo penal de evasión de impuestos, art. 249-A CP, es eminentemente doloso. Para la jurisprudencia salvadoreña, “el dolo como elemento subjetivo, debe abarcar los distintos elementos descriptivos y normativos, los primeros indican las circunstancias relativas a la acción típica que se le atribuye y los últimos basados en comprobar que el sujeto activo ha obrado con el necesario conocimiento del origen delictivo, (evasión de impuestos), constituyendo en su conjunto el tipo objetivo”.

También con respecto al art. 249-A CP, la estructura del tipo se limita a exigir el conocimiento y la voluntad de evadir impuestos al expresar literalmente: “con el propósito de evadir impuestos”, es decir, basta con tener “la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber”, tal como lo sostiene la jurisprudencia española; no requiere el especial elemento volitivo de causar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, ni el ánimo de lucro del sujeto activo.

En el caso del tipo penal del art. 249-A CP, puede afirmarse que el contribuyente que por error crea que no está obligado a pagar un impuesto determinado, no actúa “con el propósito de evadir impuestos”, realiza una

conducta atípica y por tanto se excluye el dolo. Pero la alegación de dicho error sólo puede tener credibilidad si según el entorno, las condiciones particulares del autor como son su profesión y otras circunstancias específicas, puede admitirse el desconocimiento de sus deberes tributarios.

3.2 Recomendaciones del capítulo III

El tipo penal tipificado en el art. 249-A CP, llamado evasión de impuestos, debe cambiar de nombre a “evasión tributaria” y dentro de la estructura típica referirse a la evasión de tributos, no de impuestos, aunque puede conservar la diferenciación que actualmente realiza de las cuantías en función del período tributario para la liquidación de cada tributo. Propuesta que coincide con el anteproyecto de reformas presentado por el Órgano Ejecutivo a la Asamblea Legislativa en agosto de 2016.¹⁰⁶⁰

La referida reforma también debe incluir la evasión de tributos municipales cuya declaración sea mensual o anual, siempre que alcancen la cuantía mínima establecida para cada período, de manera que la evasión tributaria abarque la evasión de tributos municipales, en cuyo caso el sujeto pasivo sería el Municipio.

Como parte de dicha reforma deberá modificarse las cuantías establecidas ya que actualmente están fijadas en colones, moneda que ya no circula en El Salvador y expresarse los montos en dólares de los Estados Unidos de

¹⁰⁶⁰ Asamblea Legislativa. Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales. Expediente 1001-8-2016-1. Contenido: Iniciativa del Presidente de la República por medio del Ministro de Hacienda, en el sentido se reforme el Código penal, 17 de agosto de 2016, art. 1 y 2.

América, que es la moneda de curso legal en este país, o establecer otro parámetro sin hacer mención a moneda alguna.

En el referido anteproyecto de reformas, se incluye una modificación de las cuantías en ese último sentido. Concretamente, de acuerdo a cada tipo penal y al período tributario de la liquidación del tributo, se proponen los siguientes montos: de cien a doscientos salarios mínimos, si el tributo corresponde al impuesto sobre la renta; cuarenta a ochenta salarios mínimos por período, si el tributo defraudado corresponde a aquellos que se declaren por período mensual o instantáneo.

Para el tipo agravado el proyecto propone: evasión excedente de doscientos salarios mínimos mensuales, cuando corresponda a los que se declaren por ejercicio de imposición, y evasión excedente a ochenta salarios mínimos mensuales, cuando corresponda a los que se declaren por período mensual. Asimismo, el tipo agravado de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, con sanción de seis a ocho años de prisión, será cuando la cuantía supere los cuarenta salarios mínimos mensuales.

La modificación de las cuantías en el sentido de actualizarlas y expresarlas sin mencionar moneda alguna es correcta; pero no lo es el parámetro de “salarios mínimos mensuales” por ser indeterminado, ya que el salario mínimo mensual en El Salvador tiene dos grandes categorías: urbano y rural; y el primero tres subcategorías, todas con distintos valores según el área de trabajo: Maquila e Industria Textil; Industria; Comercio y Servicio.

Dicha imprecisión podría conllevar una inconstitucionalidad como ocurrió con respecto a la pena de multa establecida en los artículos 31, 33 y 34 de la Ley

Reguladora de las Actividades Relativas a las Drogas (LRARD), cuyo parámetro era el de salarios mínimos mensuales urbanos vigentes.

Debido a esa imprecisión, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia del nueve de octubre de 2007, declaró inconstitucional, en lo relativo a la consecuencia jurídico-penal de multa, el art. 34 (Posesión y Tenencia) de la LRARD, por inobservancia del principio constitucional de legalidad penal, en la medida que el reenvío para su complementación no tiene existencia alguna en el Decreto Ejecutivo que establece el salario mínimo vigente.¹⁰⁶¹

Posteriormente, mediante sentencia de 29 de julio de 2009, la Sala de lo Constitucional, en los mismos términos y por los mismos motivos, declaró inconstitucional la multa establecida en el art. 33 (Tráfico Ilícito) de la LRARD¹⁰⁶², y por medio de la sentencia de 11 de octubre de 2013, de igual manera declaró inconstitucional la multa prevista en el art. 31 (Siembra y Cultivo) de la LRARD.¹⁰⁶³

Se recomienda, en consecuencia, que la propuesta de reforma de la cuantía contenga un parámetro más concreto como puede ser el menor salario mínimo mensual vigente en el territorio de la república, de manera similar a lo

¹⁰⁶¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Constitucional. Sentencia de 9 de octubre de 2007, Inconstitucionalidad 27-2006/30-2006/31-2006/38-2006/39-2006/41-2006/42-2006/49-2006/54-2006/56-2006/61-2006. En esta sentencia la Sala, entre sus considerandos expuso que el tema de análisis referido a la imprecisión de la multa contemplada en el art. 34 LRARD, versa sobre una "ley penal en blanco al revés", es decir, en aquella donde se determina el complemento de la sanción conforme a un Decreto Ejecutivo; un supuesto raro, no muy estudiado por la doctrina, pues ésta es unánime en afirmar que la sanción penal debe encontrarse nítidamente establecida en el "tipo garantía".

¹⁰⁶² Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Constitucional. Sentencia de 29 de julio de 2009, Inconstitucionalidad 92-2007/97-2007/98-2007/99-2007/100-2007/101-2007

¹⁰⁶³ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Constitucional. Sentencia de 11 de octubre de 2013, Inconstitucionalidad 45-2010

que establece el art. 51 del Código penal, según el cual el día multa importará como mínimo una tercera parte del menor salario mínimo diario vigente en el lugar al tiempo de la comisión del hecho punible y como máximo cinco veces dicho salario.

Los medios comprendidos en los numerales uno y dos, del art. 249-A CP, referidos a infracciones contables, deben ser sustraídos de la configuración típica del delito de evasión de impuestos y pasar a formar parte de un nuevo delito contra la Hacienda Pública que podría denominarse “Delito contable” o “Contabilidad fraudulenta”, con una estructura típica similar al llamado delito contable tipificado en el art. 310 del CP español.

El tipo penal agravado de la evasión de impuestos, que por ahora establece como único criterio de agravamiento una mayor cuantía de lo evadido, según el tipo de impuesto y su respectivo período de liquidación, debe ser ampliado mediante la inclusión de otros criterios, tomando como fuentes las disposiciones pertinentes de la legislación de Alemania, España y Argentina.

Concretamente se recomienda, además de adecuar la cuantía exigida para el tipo penal básico, los criterios de agravamiento siguientes:

- a) Que el autor abuse de sus facultades o de su posición como funcionario
- b) Que el autor se beneficie de la cooperación de un funcionario que abuse de sus facultades o de su posición.
- c) Que el autor utilizando justificantes falsos reiteradamente deduzca impuestos u obtenga ventajas tributarias ilegítimas.

- d) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- e) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

4. Conclusiones y recomendaciones del capítulo IV “Tipicidad de otros delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código penal salvadoreño”

4.1. Conclusiones del tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias

La estructura típica del delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, art. 250 CP, inciso 1º, exige que el autor “retenga o perciba impuesto (...), no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto”, con lo cual, en esta parte, se asemeja al art. 6, de la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina. Pero se diferencia de éste en que además exige la “apropiación” de lo retenido o percibido, al decir: “(...) y las sumas apropiadas indebidamente (...)”.

En cambio, en el inciso 2º del art. 250 CP, no aparece la exigencia de la apropiación, sino que el tipo penal sanciona a quienes “(...) retengan o perciban impuesto total superior a veinticinco mil colones (US\$ 2,857.14) por mes y no lo enteren al Fisco”; por lo tanto, el nombre de este subtipo penal

es equívoco, como sostiene parte de la doctrina argentina con respecto al tipo penal del art. 6, de la Ley Penal Tributaria y Previsional, puesto que no se exige la “apropiación indebida”.

La Ordenanza Tributaria Alemana no tipifica como delito tributario una conducta similar a la que se analiza, por lo que dicha conducta, en caso de que ocurra, es tratada como una apropiación indebida tipificada en el § 246 del CP alemán.

Una figura similar está tipificada como una de las modalidades del delito de defraudación fiscal, en el art. 305 del CP español, que en lo pertinente dice: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de (...) cantidades retenidas o que se hubieran debido retener (...)”.

Por lo tanto, para la doctrina española las dos diferentes corrientes explicativas del bien jurídico protegido en la defraudación fiscal, la patrimonialista y la funcionalista, le son aplicables a esta modalidad consistente en no enterar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

En la doctrina argentina, respecto al bien jurídico protegido, desde una posición evidentemente patrimonialista, se afirma que es el patrimonio del Tesoro nacional, puesto que la conducta penalizada corresponde a fondos que han ingresado a dicho patrimonio. No obstante hay algunos autores que, pese a adscribirse a la tesis patrimonialista, definen al bien jurídico protegido como el ingreso puntual de las sumas retenidas por el agente de retención o de percepción.

En cuanto al tipo penal del art. 250 CP salvadoreño, al igual que el de la evasión de impuestos (art. 249-A CP) es también un tipo penal limitado porque, independientemente de su título: “Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, en su texto se refiere a impuesto: “El que retenga o perciba impuesto (...)”, no a tributos.

En consecuencia, un problema dogmático penal de la tipicidad, es que no abarca las retenciones y percepciones indebidas de tasas y contribuciones especiales aunque fueran por una cuantía igual o mayor a la establecida como delito para los impuestos. Sin embargo, a diferencia de la evasión, este tipo penal no menciona impuestos específicos, por lo que su objeto de protección es todo impuesto, incluyendo los municipales y los impuestos que se pagan en una sola liquidación por cada hecho generador como el impuesto sobre la transferencia de bienes inmuebles.

El bien jurídico protegido por el tipo penal del art. 250 CP, es la función tributaria entendida como la actividad estatal encargada de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado, pero limitada a la apropiación indebida de retenciones y percepciones de impuestos, no de tributos.

En cuanto al sujeto activo del tipo penal, el tipo penal del art. 250 CP, inciso 1º, no presenta problema dogmático alguno respecto del autor, ya que éste siempre tiene que ser un obligado tributario. Si es retención, el contribuyente que paga por la prestación de un servicio, retiene el impuesto y por tanto funge como agente de retención; si es percepción, la persona contribuyente que vende el bien mueble o servicio y además cobra el impuesto (IVA), fungiendo como agente de percepción.

El problema dogmático se revela en el subtipo penal del inciso 2º del art. 250 CP, puesto que, si bien tiene el mismo *nomen iuris*, es diferente porque en este inciso no se hace referencia a una cualidad especial del autor; al contrario, se excluye explícitamente tal cualidad, al decir: “La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total o superior a veinticinco mil colones por mes y no lo entere al Fisco”.

En consecuencia, según el autor, el problema dogmático jurídico es que existen dos tipos penales diferentes. Uno es un delito especial propio, tipificado en el inciso primero del art. 250 CP, que sólo puede ser cometido por el agente de retención o de percepción nombrados así por la ley o por la Administración Tributaria; y otro es un tipo penal común, que puede ser cometido por cualquier persona; ambos consistentes en retener o percibir impuestos por una suma igual o mayor a veinticinco mil colones (US\$ 2,857.14) por mes, sin enterarlos al Fisco.

La acción típica, el art. 250 CP de El Salvador, aparentemente tiene dos conductas, pero en realidad tal acción es una sola, tanto para el inciso 1º como para el 2º: no enterar al Fisco la retención o percepción de impuesto, dentro del plazo legal estipulado para cada impuesto, siempre que “las sumas apropiadas indebidamente” “excedieren en total de veinticinco mil colones por mes” (US\$ 2,857.14). En ambos casos se trata de una omisión.

Esa cuantía debe referirse a un mismo impuesto, en un mismo período tributario que en este caso se ha fijado en un mes; no pueden sumarse las cuantías de dos o más impuestos a cargo del mismo sujeto obligado en el mismo mes, ni menos en diferentes meses, en virtud del principio de

estanquedad impositiva; y además, porque la configuración típica de este delito se refiere claramente a percepción o retención de “impuesto”, en singular, no “impuestos”, en plural.

Conforme al art. 250 CP, la obligación de enterar al Fisco lo retenido o lo percibido, está sujeta a que el impuesto respectivo haya sido efectivamente retenido o percibido. Esto es coincidente con la Ley Penal Tributaria (Ley 26,735) de Argentina, pero diferente a lo dispuesto por el art. 305 CP español, en el que la conducta es típica tanto si se omite enterar al Fisco lo efectivamente retenido o percibido, como si se omite enterar lo no percibido o retenido pero que “hubieran debido retener (...)”.

Otro problema dogmático jurídico expuesto por este tipo penal, es que esa omisión, el no retener o percibir lo que legalmente debía haberse efectuado, en El Salvador está considerada una infracción tributaria administrativa sancionada con multa equivalente al setenta y cinco por ciento sobre la cuantía que se dejó de retener o percibir, según el art. 246, letra b), Código tributario salvadoreño.

Otra diferencia del tipo penal regulado en el art. 250 CP, con del art. 305.1 del CP español, es que la cuantía de las cantidades retenidas y no enteradas en este último, es la misma que para las otras modalidades de defraudación como la evasión de tributos, o sea, 120,000 euros; mientras que en el caso de El Salvador esa cuantía es de US\$ 2,857.14 por mes, diferente a las cuantías y períodos fiscales establecidos para el delito de evasión de impuestos (art. 249-A CP). Se observa así, otro problema dogmático jurídico consistente en la falta de unificación de la cuantía configuradora del ilícito en los tipos penales nucleares de los delitos tributarios.

El tipo penal del art. 250 CP, si bien configura una defraudación contra el Estado su tipificación no requiere la existencia de una maniobra ardidosa o engañosa, sino que el injusto del comportamiento prohibido se fundamenta en un abuso de confianza o en el incumplimiento de un deber extra penal, en este caso, enterar al Fisco las cantidades de impuestos retenidas o percibidas en la cuantía y dentro del plazo establecido en el tipo penal.

La única forma de acción que admite este delito según lo tipifica el art. 250 CP, es la omisión; es decir, es un delito de omisión propia u omisión pura, tal como lo establece también la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, y de similar configuración a la establecida en el art. 305.1, del Código penal de España.

En cuanto al resultado, para la doctrina mayoritaria, al igual que la evasión, este es un delito de daño, requiere de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, equivalente al impuesto o tributo retenido o percibido no pagado que supere la cuantía mínima establecida en el tipo para la configuración del delito que es más de 25,000 colones, o sea US\$ 2,857.14 por mes.

Respecto al *iter criminis*, la doctrina es mayoritariamente coincidente en que este delito se consuma desde el momento en que se deja de entregar o depositar al Fisco los tributos retenidos. Como se trata además de un delito instantáneo, que no da lugar a pasos diferentes y sucesivos, este tipo penal no admite tentativa, ya que la omisión de entregar el dinero retenido o percibido consuma el delito.

En cuanto a la naturaleza de la cuantía de 25,000 colones o US\$ 2,857.14 establecida en el art. 250 CP, es una condición objetiva de punibilidad.

En cuanto a los problemas dogmáticos penales del elemento subjetivo, el tipo penal del art. 250 CP es doloso; pero el conocimiento de la obligación de enterar al Fisco lo retenido y percibido no requiere ser un conocimiento técnico, jurídico o contable, sino que basta con que el agente de retención o percepción sepa que el dinero que retrae en la retención o el que recibe como adicional en la percepción, no le pertenece y debe entregarlo a la administración tributaria, dentro del término que la ley exige.

En el caso del delito tipificado en el art. 250 CP salvadoreño, el dolo deberá comprender: a) el conocimiento de los elementos de la autoría o sea la calidad de agente de retención o agente de percepción; b) el conocimiento del deber extra penal (en este caso tributario) que le obliga a enterar al Fisco las sumas retenidas o percibidas; y c) el conocimiento de la posibilidad de realizar la acción debida. Es decir, se requiere del dolo directo.

Un problema dogmático específico de este tipo penal, en cuanto al dolo, es que como parte de éste deberá comprobarse la clara intención de no entregar los montos que se debieron depositar a la administración tributaria, de modo que no se confunda con otras circunstancias en que esa falta de depósito responda a otros motivos que volverían atípica la omisión. Lo importante es que no basta con comprobar solamente la falta del pago al Fisco.

En cuanto al error relativo al art. 250 CP de El Salvador, un clásico caso de error de tipo sería que el agente de retención o percepción, desconozca o conozca de manera incompleta su rol de agente de retención o percepción, por tratarse de una persona sin experiencia en el cargo, de manera que no sepa el procedimiento y el plazo para realizar el depósito.

Como error de tipo puede considerarse también la situación en la que el autor, a pesar de conocer su obligación de realizar el depósito de lo retenido, cree que puede tomarlo como compensación, sin la autorización de la AT, por una devolución de impuestos u otro beneficio fiscal que el Fisco le debe.

Respecto de los elementos subjetivos especiales, al igual que en el delito de evasión de impuestos, el problema dogmático penal que se presente es que, desde la óptica de quienes consideran que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, de la categoría “defraudación” se deriva el ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto. En otras palabras debe demostrarse la intención de apropiarse del dinero o intentar hacerlo en detrimento del Erario público.

Por el contrario, para los autores de la doctrina española que sostienen que el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, art. 305 CP español, no es el patrimonio de la Hacienda Pública, sino las funciones del tributo, el ánimo de lucro no es exigido en el dolo.

En cuanto al art. 250 CP de El Salvador, la intención de apropiación claramente es exigible en el inciso primero; es decir, en la apropiación indebida por agente de retención o percepción, pues en su descripción típica el legislador exige tanto el no ingreso de las sumas retenidas o percibidas en el plazo legal, como la apropiación indebida propiamente, al expresar: “y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de (...)”.

Dicha intención de apropiación no es exigible en el inciso segundo del art. 250 CP salvadoreño, ya que a pesar de que la denominación del tipo sigue siendo “apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, en la

descripción típica el legislador sólo exige el no ingreso al Fisco, incluso sin sujetarlo a un plazo determinado, a diferencia de lo exigido en el inciso primero.

4.2. Recomendaciones del tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias

El subtipo penal del art. 250 CP, inciso 2º, tiene un nombre equivocado, pues el sancionado no es el que se apropia de lo retenido o percibido, sino “el que retenga o perciba impuesto (...), no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto”. En consecuencia, siendo éste un tipo penal de omisión propia, se recomienda que dicho subtipo penal se convierta en un tipo penal autónomo con el nombre de “Omisión de enterar o depositar tributos retenidos o percibidos”.

Este delito no describe exactamente al bien jurídico protegido ni el objeto de protección. Pese a denominarse “Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias”, no abarca la protección de los tributos en general, sino de impuesto, dejando por fuera a las tasas y contribuciones especiales.

Se recomienda o bien reformar el nombre del art. 250 inciso 1º a “Apropiación indebida de retenciones o percepciones de impuestos” que lo haría coherente con la descripción típica, o reformar el contenido del tipo penal y en lugar de usar el concepto “impuesto” usar el de “tributo”, que sería lo más conveniente para ampliar el ámbito de protección del bien jurídico.

El tipo penal no sanciona la omisión de retener o percibir el impuesto al que el agente de retención o de percepción está obligado; la descripción típica de este delito es clara en que la conducta solo es punible si efectivamente se realizó la retención o percepción y ésta no fue transferida al Fisco.

A efecto de ampliar el ámbito de protección del bien jurídico protegido, de *lege ferenda*, el tipo penal debe ampliar sus efectos y abarcar también la conducta del agente de retención o de percepción que omite realizar la retención o percepción a la que estaba obligado, como lo hace el tipo penal del art. 305 CP español.

En cambio, con base en el principio de intervención mínima y con el fin de que los delitos relativos a la Hacienda Pública guarden entre sí una relación unificada, en lo que se refiere a la cuantía mínima de este delito, se recomienda que la misma se eleve de 25,000 colones a 100.000 colones, equivalentes a US\$ 11,428.57 dólares, por mes, que es la cuantía mínima con la que se configura el delito de evasión de impuestos cuando éstos sean de aquellos que se declaran mensualmente (art. 249-A CP, inc. 3°).

En caso de que el parámetro de la cuantía sea modificado, como se pretende en el proyecto de ley presentado a la Asamblea Legislativa, el 17 de agosto de 2016, por otro método como puede ser el del menor salario mínimo vigente en el país, sin hacer mención a moneda alguna, la cuantía de este delito deberá ser la misma cuantía mínima con que se configure el delito de evasión de impuestos cuando éstos sean de aquellos que se declaran mensualmente.

También se recomienda incorporar en este tipo penal y en los demás delitos contra la Hacienda Pública, el sistema de pena conjunta de multa y prisión como lo hace el Código penal español y reducir el límite inferior de la pena que actualmente está en cuatro años de prisión, a dos años de prisión, manteniendo el límite superior en seis años, pero agregar la pena de multa del tanto al séxtuplo del monto defraudado.

4.3. Conclusiones del tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos tributarios

En la legislación alemana, el tipo básico de la defraudación tributaria del § 370 AO, tiene tres modalidades de conducta típica, referidas en este trabajo. Cualquiera de ellas debe tener como consecuencia o bien una reducción de impuestos, lo que en otras legislaciones, como la nuestra, se conoce como evasión, o bien la obtención para el autor o para otro de “ventajas tributarias ilegítimas”.

En cuanto al concepto de “ventajas tributarias”, la sección (4), § 370 AO, expresamente dice: “Los reembolsos de impuestos son ventajas tributarias. Se obtienen ventajas tributarias ilegítimas siempre que aquellas se concedan o mantengan indebidamente”.

Partiendo de esa disposición, puede sostenerse que el tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A CP salvadoreño), es asimilable a uno de los resultados del delito de defraudación tributaria tipificado en la Ordenanza Tributaria alemana.

En cuanto al problema dogmático jurídico referido al bien jurídico protegido, según la doctrina alemana mayoritaria, dicho bien jurídico en el tipo penal bajo examen, es el interés público en una recaudación tributaria completa y oportuna; o la pretensión del Fisco de una recaudación íntegra y puntual.

En el delito de defraudación tributaria del art. 305.1, CP español, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales, son dos modalidades de dicha conducta, ambas equiparables al tipo penal del art. 250-A CP. La obtención indebida de reintegros y devoluciones, se asimila a la primera modalidad y las compensaciones y acreditamientos indebidos, se equiparan a la segunda.

Consecuentemente, las dos corrientes doctrinarias explicativas del bien jurídico protegido, según la doctrina y la jurisprudencia española, aplicables a la defraudación tributaria, la patrimonialista y la funcionalista, se aplican al delito que se analiza. Dado que el objeto de protección de este tipo penal claramente es o bien los fondos del erario público, en el caso de reintegros o devoluciones, o el crédito tributario, en el caso de las compensaciones o acreditamientos, el bien jurídico protegido por este tipo penal es el patrimonio de la Hacienda Pública.

En cuanto al art. 250-A CP, el tipo penal comprende tanto reintegros o devoluciones que, según el CT son sumas de dinero que el Fisco entrega al obligado o contribuyente, debido a que éste realizó pagos de impuestos en exceso; pero también abarca las compensaciones o acreditamientos que no son entregas de dinero sino condiciones que inhiben al Fisco a cobrar una cuantía de tributos, constitutivo de créditos a su favor, igualables a los

adeudos que tiene con determinados obligados o contribuyentes, originados también en pagos excesivos de impuestos al Fisco.

Entonces, preliminarmente puede afirmarse que en este delito el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública y éste se refiere tanto a los fondos del Fisco por el lado del gasto (reintegros y devoluciones) en el sentido que se produce un desplazamiento patrimonial del Erario público hacia particulares; como por el lado de los ingresos (compensaciones y acreditamientos), en el sentido de que el Fisco se abstiene de recaudar una cantidad de dinero que se le debe en concepto de tributos, en razón de que adeuda una cantidad similar, es decir, el Fisco deja de ingresar fondos.

En la legislación Argentina no existe un tipo penal exactamente igual al delito contemplado en el art. 250-A, CP salvadoreño. El que más se le asemeja es el llamado “Aprovechamiento indebido de subsidios”, tipificado en el art. 3º de la Ley 26.735, Ley Penal Tributaria y Previsional.

Para un importante sector doctrinario de ese país, el bien jurídico protegido es el patrimonio del Fisco, pero dentro del mismo se protege específicamente el gasto público realizado mediante subsidios o la entrega de dinero a particulares.

Por consiguiente, una clara diferencia es que en el caso de El Salvador, el bien jurídico protegido es el patrimonio del Fisco tanto por el lado de los ingresos, como por el lado de los gastos. Esto plantearía un problema dogmático jurídico de falta de coherencia con la definición de la Hacienda Pública como bien jurídico de los otros delitos tributarios analizados en este

estudio, respecto de los cuales, el contenido de la Hacienda Pública no es su patrimonio.

No obstante, ciertamente el bien jurídico protegido por este delito es la parte del patrimonio de la Hacienda Pública conformada por los ingresos tributarios que se ven afectados tanto por las compensaciones y acreditamientos indebidos, como por los reintegros o devoluciones; pero ambas situaciones afectan también a la Hacienda Pública entendida como la función de recaudar tributos de manera efectiva, puntual y completa, para destinarlos al cumplimiento de las necesidades y obligaciones del Estado.

Por otro lado, a diferencia de la evasión de impuestos (art. 249-A CP) y de la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP) que se consideran tipos penales limitados porque se refieren a impuestos, no a tributos, el art. 250-A CP no hace referencia específica a impuestos; por el contrario, se refiere a “devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario”; es decir, incluye impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Acerca del sujeto activo, la descripción típica de este delito, al igual que los tipos penales de evasión de impuestos (art. 249-A CP) y apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP), aparentemente presenta un similar problema dogmático jurídico de tipicidad al no exigir una cualidad específica para el autor; sencillamente dice “el que”, dando a entender, desde una interpretación literal o gramatical, que puede ser cualquier persona.

Además, en este tipo penal al hacer referencia a la acción realizada por el autor, se dice: “El que obtuviere para sí o para otro”, o sea, claramente el legislador establece que la conducta delictiva puede ser cometida no sólo en provecho propio sino en provecho ajeno, por lo que surge una similitud de este tipo penal con la estructura típica del delito de defraudación tributaria tipificado en el § 370, sección (1), AO, en el que la reducción de impuestos o la obtención de ventajas tributarias, pueden ser “para sí o para otro”.

Sin embargo, desde una interpretación sistemática y siguiendo a la mayoría de la doctrina española y argentina, puede afirmarse que el tipo penal establecido en el art. 250-A, es un delito especial propio, independientemente de que su estructura típica no hace referencia expresa a una calidad especial del autor y que además en el texto se dice que el beneficio obtenido puede ser para sí o para otro, al estilo del § 370 (1) AO.

Respecto de la acción típica, ésta consiste en obtener para sí o para otro un provecho económico, en perjuicio del Fisco, al que no se tiene derecho o se obtuviere en exceso al que correspondiere, mediante devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos indebidos.

La acción del tipo básico de la defraudación tributaria, tipificado en el § 370 (1) AO, siguiendo a Tiedemann, consiste en obtener para sí o para otros, ventajas tributarias ilegítimas, basadas en “comunicaciones inexactas o incompletas o en el omitir antijurídico”.

Respecto del art. 305.1 CP español, puede sostenerse, siguiendo a Muñoz Conde, que la acción típica de las respectivas modalidades de defraudación tributaria, equiparables al art. 250-A CP, “(...) consiste en defraudar, es decir,

en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, y se puede llevar a cabo (...) «obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma».

En lo que atañe al delito tipificado en el art. 3º de la Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 26.735, para la doctrina “el verbo o la acción típica y antijurídica es el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (...) mediante (...) declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”.

El inciso primero del art. 250-A CP salvadoreño, expresamente no incluye una conducta engañosa, pero como es una modalidad de la defraudación al Fisco (art. 249 CP), requiere de un comportamiento defraudatorio, que no consiste en una conducta maliciosa, ocultamiento, ardid o engaño como lo establece el artículo 250 Código tributario, que tipifica la infracción de defraudación. Basta con la infracción al deber tributario expresada en el hecho de obtener indebidamente, es decir, contrario a la norma jurídica, los reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas.

Entonces, en cuanto al problema dogmático penal relativo a cómo debe entenderse el contenido fraudulento de la conducta, tanto el tipo penal básico, inciso 1º, art. 250-A CP, como el tipo penal calificado, inciso 2º, art. 250-A CP, deben ser cometidos mediante un comportamiento defraudatorio, pero solo en el segundo se exija una maniobra engañosa –consistente en cualquiera de los modos de acción ahí enumerados–, por medio de la cual el autor, contribuyente u obligado tributario, obtiene el provecho económico indebido, para sí o para otro.

El monto del provecho económico sólo es relevante para el tipo penal básico, puesto que si dicha cuantía es menor o igual a US\$ 2,857.14, se considera una defraudación tributaria constitutiva de infracción administrativa. Para la figura agravada, no se establece una cantidad mayor; pero en todo caso el tipo agravado, al responder a la estructura del tipo básico, sólo se tipifica si la suma defraudada excede de la cuantía indicada para el tipo básico.

Otro problema dogmático jurídico de tipicidad es que los medios enumerados en este tipo penal se prestan a confusión. En un mismo supuesto pueden hacerse concurrir dos o más medios o asimilarse entre sí. Ejemplo: la utilización de documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones [literal a)], implica usar documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado [literal c)] y ambos se asimilan a declarar valores provenientes de operaciones inexistentes [literal e)].

En cuanto a las formas de acción del art. 250-A CP, tanto en el tipo penal básico como el agravado, son de acción por comisión. No admiten una forma de acción por omisión. El tipo básico, inciso 1º, se refiere a una conducta activa: “El que obtuviere para sí o para otro (...) un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones y acreditamientos de carácter tributario (...)”. Tanto el verbo rector “obtener”, como los medios que permiten tal resultado, denotan una conducta activa.

El inciso 2º del art. 250-A, requiere que la conducta nuclear del inciso primero se realice a través de comportamientos maliciosos o modalidades de acción engañosas, a los que en conjunto el tipo penal llama medios y los agrupa en

seis categorías, dentro de los cuales, uno, aparentemente presenta un problema dogmático jurídico porque parece que admite tanto la forma de acción activa como la forma de omisión, al decir: “d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos”.

Pese a lo antes dicho, se reitera que la forma omisiva de acción no es posible porque para configurarse tanto el tipo básico, como el calificado, el sujeto activo debe desplegar un comportamiento activo consistente en solicitar la devolución, reintegro, compensación o acreditamiento, de conformidad a las acciones que impone el procedimiento tributario, tal como se explicó oportunamente en el sub apartado específico de este trabajo, de lo que no queda relevado por lo dispuesto en el literal d) citado.

En lo que toca al resultado, puede afirmarse que el tipo penal del art. 250-A CP salvadoreño, es un delito de resultado dañoso, consistente en la obtención fraudulenta de un provecho económico que debe ser superior a 25,000 colones, equivalentes a US\$ 2,857.14, en perjuicio del patrimonio del Fisco. Si dicha suma fuere igual o menor a esa cantidad, se considera una infracción tributaria y se sanciona en sede administrativa.

El provecho económico indebido superior a US\$ 2,857.14, en el caso de la devolución o reintegro se concreta en la percepción efectiva de subsidios, que implica “obtener un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco”. Mientras que en la compensación o acreditamiento (sic) se manifiesta en el abono que la administración tributaria hace a favor de la deuda tributaria del obligado, ambas situaciones perjudican el patrimonio de la Hacienda Pública.

En cuanto al problema dogmático penal relativo a la tentativa, respecto del art. 250-A CP salvadoreño, puede sostenerse que, siendo un delito de resultado, su estructura típica hace posible la tentativa. Esta posibilidad teórica se ve reforzada por lo dispuesto en el art. 216 Código tributario, al decir que el rechazo de una devolución o compensación solicitada por el obligado tributario, se hará sin perjuicio de las sanciones penales a que hubiere lugar, con lo cual da a entender que detrás de ese comportamiento podría haber un delito en grado de tentativa.

Con relación a la naturaleza de la cuantía mínima, se ratifica lo expresado en los capítulos anteriores, es decir, en adherencia a la opinión de la mayoría de la doctrina y jurisprudencia española, se afirma que dicha cuantía es una condición objetiva de punibilidad, no abarcada por el dolo y, por lo tanto, cualquier error en dicha cuantía, es irrelevante.

Respecto a si es posible sumar los montos de varios o todos los conceptos tributarios, es decir, devoluciones, reintegros, compensaciones y acreditamientos, para computar la cuantía mínima establecida que es arriba de US\$ 2,857.14, se sostiene que sí es admisible tal sumatoria siempre que se refieran a un mismo impuesto y un mismo período tributario, con base en el principio de estanqueidad referido en varios apartados previos de este trabajo, que proscribire la suma de impuestos diferentes y por períodos diferentes del tributo o impuesto de que se trate.

Con relación a los problemas dogmáticos jurídicos relativos a los elementos subjetivos del tipo penal del art. 250-A, CP salvadoreño, se debe partir de diferenciar el tipo penal básico, tipificado en el inciso 1º y el tipo agravado, tipificado en el inciso 2º.

El primero no contempla expresamente un comportamiento especialmente malicioso, pero como este delito es una modalidad de la defraudación al Fisco (art. 249 CP), sí requiere de un comportamiento defraudatorio, el cual, siguiendo la tesis del incumplimiento del deber, no consiste en una conducta maliciosa, ocultamiento, ardid o engaño como lo establece el tipo penal del art. 3º, Ley 26.735, de Argentina. Basta con la infracción al deber tributario que implica el hecho de obtener los reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas.

El segundo, en cambio, sí requiere que la conducta nuclear del inciso primero, se realice a través de comportamientos o medios maliciosos y los agrupa en seis supuestos que denotan un comportamiento mendaz o una maniobra engañosa y a los que en conjunto el tipo penal les llama medios.

A pesar de tal diferencia, como los dos tipos requieren de un comportamiento defraudatorio, es claro que ambos deben ser dolosos. El autor debe conocer los elementos objetivos del tipo y querer su realización. En el primer inciso, debe querer y saber que con el incumplimiento del deber tributario, obtendrá un provecho económico personal o a favor de otro y producirá con ello un perjuicio patrimonial al Fisco.

En el tipo agravado, inc. 2º, además del dolo directo que requiere la acción típica del inciso 1º, se exige que el autor conozca y quiera realizar al menos uno de los medios o comportamientos engañosos enumerados en los literales a) a f), y que a través de ellos obtendrá un beneficio patrimonial personal o a favor de otro y producirá un perjuicio patrimonial al Fisco.

En cuanto al error, puede sostenerse, de conformidad con la doctrina extranjera mayoritaria, que un error en los elementos normativos del tipo, del art. 250-A CP, debe considerarse como un error de tipo; por tanto si el error es invencible, se excluye el dolo, la conducta se vuelve atípica y por lo tanto impune; si el error es vencible, sólo podría ser punible una forma imprudente del delito, pero como dicha forma no está tipificada, dicho error también tiene como consecuencia la eliminación del dolo y la impunidad de la conducta.

En cuanto al problema dogmático penal específico consistente en la exigencia del ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del tipo, es evidente que la estructura típica del mismo sí exige el ánimo de lucro como elemento subjetivo especial del dolo, puesto que textualmente la norma dice: “El que obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, un provecho económico (...)”. Entonces, más allá de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de si el dolo requiere o no del especial elemento subjetivo consistente en el ánimo de lucro en los delitos semejantes al del art. 250-A CP, para el legislador salvadoreño dicho ánimo de lucro indiscutiblemente sí es exigible.

No basta el dolo directo consistente en saber y querer obtener una ventaja económica al solicitar indebidamente un reintegro, devolución, compensación o acreditamiento, sino que debe probarse la existencia del provecho económico o ánimo de lucro, como elemento subjetivo especial, tanto para el tipo penal básico, inciso primero, como para el tipo penal agravado, inciso segundo, que demanda la concurrencia de medios engañosos.

4.4 Recomendaciones del tipo penal de reintegros, devoluciones, compensaciones y acreditamientos tributarios

Los medios enumerados en este tipo penal se prestan a confusión; en un mismo supuesto pueden hacerse concurrir dos o más de ellos o asimilarse entre sí; para el caso, la utilización de documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones [literal a)], implica usar documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado [literal c)] y ambos se asimilan a declarar valores provenientes de operaciones inexistentes [literal e)].

Por consiguiente, de *lege ferenda* se recomienda dejar uno solo de estos supuestos que sea el más genérico y abarcador; en este caso sería el “usar documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no se han realizado”.

Asimismo, aumentar las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden [literal e)] se asemeja a usar documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado [literal c)], por lo que la primera también puede quedar abarcada por este otro supuesto que es más amplio.

En la estructura típica del art. 250-A CP salvadoreño, cuya cuantía mínima es de US\$ 2,857.14, no se establece un período determinado, ni nada dice del modo como se debe realizar el cómputo respectivo, es decir, si dicha cuantía se puede computar o no de la suma de reintegros, devoluciones compensaciones o acreditamientos.

Por tanto, se recomienda reformar este delito en el sentido de que la referida cuantía debe ser por mes, tal como lo hace el tipo penal de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250 CP), y agregar que pueden sumarse las mencionadas categorías tributarias siempre que se refieran a un mismo impuesto y a un mismo período tributario.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

1. Fuentes bibliográficas

Abraldes, Sandro F. “La protección al bien jurídico en la reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional”. En *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*. Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2004.

Acevedo, Carlos y Mauricio González Orellana. *El Salvador: Diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política para incrementar la recaudación*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2003.

Altamirano, Alejandro C. y Ramiro R. Rubinska, coord. *Derecho penal tributario*. Tomo I. Madrid-Barcelona-Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Altamirano, Alejandro C. y Ramiro R. Rubinska, coord. *Derecho penal tributario*. Tomo II. Madrid-Barcelona-Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Andrade Pazmiño, Marco Gustavo. “El error como causa de inculpabilidad en el ilícito tributario”. Tesis de maestría. Universidad Andina Simón Bolívar. Ecuador, 2002.

Arroyo Zapatero, Luis. *La protección penal de la seguridad en el trabajo*, Madrid, 1981.

Ayala Gómez, Ignacio, “Delitos de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda”, *L.H. Ruiz Antón*, Valencia, 2004.

___“Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «Delito fiscal» del artículo 305 del Código penal”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*, Emilio Octavio de Toledo y Ubieto, dir. y coord. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009.

Bacigalupo, Enrique. *Estudios sobre la parte especial del derecho penal*. Madrid: Akal/lure, 1991.

___“La posición de garante en el ejercicio de funciones de vigilancia en el ámbito empresarial”. En *La responsabilidad penal de las sociedades. Actuaciones en nombre de otro. Responsabilidad de los consejos de administración. Responsabilidad de los subordinados*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 1995.

Bajo Fernández, Miguel, “Algunas cuestiones del delito tributario”. En *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*. Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. Madrid: Editorial Universitaria Centro de Estudios Ramón Areces, 2007.

___“Concepto de Derecho penal económico”, en *Diccionario de Derecho Penal económico*. Boix Reig, dir. y Lloria García, coord. (2008).

Bajo Fernández, Miguel y Silvina Bacigalupo. *Delitos Tributarios y previsionales*. Buenos Aires: Hammurabi, 2001.

Bajo Fernández, Miguel, dir., Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007.

Bal Francés, Edmundo, “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*. Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007.

Balcarce, Fabián I. *Derecho Penal Económico: Parte Especial*. Tomo 3. Córdoba: Editorial Mediterránea, 2006.

Banacloche Pérez-Roldán, Julio. *La nueva tributación de las personas físicas 2007*. Madrid: La Ley, 2007.

Baigún David y Eugenio Raúl Zaffaroni, dir. *Código penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*. Marco Antonio Terragni, coord. Artículos 275/299, Parte Especial. Marcela De Langhe, superv. Buenos Aires, Hammurabi, 2011.

Baza De La Fuente, María Lourdes. “El Delito Fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código penal”. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid. 2003.

Bellegarrigue, Anselmo. *El delito de contrabando de licores*. San Salvador: Imprenta Nacional, 1936.

Berro, Federico. *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, 2ª. Edición. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1995.

Berruezo, Rafael. *La autoincriminación en el derecho penal tributario*. Editorial B de F, 2015.

_____. *Responsabilidad penal en la estructura de la empresa. Imputación jurídico penal sobre la base de roles*. Buenos Aires: Editorial B de F, 2007.

Boix Reig, Javier y Javier Mira Benavent, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2000.

Boix Reig, Javier y Juan Bustos Ramírez, *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. Madrid: Tecnos, 1987.

Boix Reig, dir. y Lloria García, coord. *Diccionario de Derecho Penal económico* (2008).

Bolaños, Mireya, comp. *Imputación objetiva y dogmática penal*. Mérida: Universidad de Los Andes, 2005.

Borinsky, Mariano. *Derecho penal económico y de la empresa*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2004.

Borinsky, Mariano Hernán, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart, y Pablo Nicolás Turano, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 2012.

Bürger, Sebastian. *Steuerflucht*. BWV. Berliner Wiss.-Verlag, 2006

Bustos Ramírez, Juan J. y Hernán Hormazábal Malaré, *Lecciones de Derecho Penal*, v. I, 1ª ed., Madrid: Trotta, 1997.

Cancio Meliá, Manuel. “Aproximación a la Teoría de la Imputación Objetiva”. En *Imputación objetiva y dogmática penal*, compilación de Mireya Bolaños. Mérida: Universidad de Los Andes, 2005.

____“Aproximación a la teoría de la imputación objetiva”. En *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*. Dirección de José Ramón Serrano-Piedecasas y Eduardo Demetrio Crespo. Madrid: COLEX, 2008: 39-60.

Carrera, Daniel P. *Análisis de la ley tributaria y previsional. Régimen de presentación espontánea –Una trampa para los contribuyentes–*. Córdoba: Advocatus, 1992.

____“Régimen penal tributario argentino (ley 24.769)”. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Unidas, 1996.

Casal, Federico, Manuel Romero Victorica y Juan P. Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria, Ley No. 24.769*. Buenos Aires. Ediciones Técnicas Empresarias, 2008

Catania, Alejandro. *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*. Buenos Aires: Editores del Puerto, 2007.

Cerezo Mir, José. *Derecho penal. Parte general*. Montevideo-Buenos Aires: B de F, 2008.

Cesano, José Daniel. *Estudio sobre la reforma al régimen penal tributario (Una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874)*. Córdoba: editorial Mediterránea, 2006.

Chiara Díaz, Carlos Alberto. *Ley Penal Tributaria y Previsional No. 24.769*. Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 1997.

Colina Ramírez, Edgar Iván, *La defraudación tributaria en el Código penal español: Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*. Barcelona: JM BOSCH editor, 2011.

Cortés Domínguez y Martín Delgado. *Ordenamiento tributario español*. Madrid: Tecnos, 1985.

Corti, A.H. “Acerca de la política punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y previsionales de la ley 24.769”, en *Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico*, febrero de 2004.

Cox Leixelard, Juan Pablo. *Delitos de posesión. Bases para una dogmática*. Buenos Aires, B de F: 2012.

Crespo, Eduardo Demetrio. “Sobre la posición de garante del empresario por la no evitación de delitos cometidos por sus empleados”. En *Cuestiones*

actuales del Derecho Penal Económico. José Ramón Serrano-Piedecasas y Eduardo Demetrio Crespo, dirs. Madrid: COLEX, 2008: 61-87.

Creus, Carlos y Jorge E. Buompadre. *Falsificación de documentos en general*. Buenos Aires: Astrea.

Dalla Via, Alberto R. y Marcos G. Gutman. *Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada*. Buenos Aires: Némesis, 1997.

Dannecker, Gerhard. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. Deubner, 1984.

De La Peña Velasco, Gaspar. *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*. Murcia, 1984.

De Toledo y Ubieto, Emilio Octavio, dir. y coord. *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009.

____“Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas públicas”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. Emilio Octavio de Toledo y Ubieto, dir. y coord. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009.

Del Pozo, Joaquín, “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y Ley General Tributaria”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007.

Díaz, Vicente Oscar. *Ilícitos tributarios. Perspectivas jurídica y económica*. Buenos Aires: Astrea, 2006.

___ *La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal (Ley No. 23.771)*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1992.

Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de la defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal”. Tesis doctoral. Universitat Pompeu Fabra. 2012.

Edwards, Carlos E. *Régimen penal tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2000.

Escobar Vélez, Susana. *El “actuar en lugar de otro” en el Código penal colombiano. Aproximación al fundamento, ámbito de aplicación y problemas más relevantes de la fórmula del art. 29, inc. 3*. Medellín: Universidad EAFIT, 2006.

Fernández Pantoja. *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

Folco, Carlos María. “Los principios generales del Derecho penal aplicables a la materia penal tributaria”, en Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2004), 31-41

Folco, Carlos María, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2004.

García Belsunce, Horacio A. *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Depalma, 1985.

García Berro, Diego. *Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Universidad Católica de Argentina*, 2004.

García Tizón, Arturo. “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*. Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coords. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007.

García-Torres Fernández, M^a Jesús. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2001.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario. Tomo II*. Buenos Aires: Depalma, 2000.

Gelvez, Fernando Omar. *Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración Pública*. Buenos Aires: La Ley, 2004.

Giuliani Fonrouge. *Derecho financiero*, 2^a ed., t. II. Buenos Aires: Depalma, 1977.

Giuliani Fonrouge Carlos M. y Susana C. Navarrine, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, Tomo I. Buenos Aires: Depalma, 2001

Gómez López, Reynaldo Marcos. “Las consecuencias de los delitos fiscales en México”. Tesis de posgrado. Universidad Autónoma de Nuevo León. 1998.

Gómez Sabaíni, Juan Carlos y Andrea Podestá (comp.). *Evasión y equidad en América Latina*. Santiago de Chile: Naciones Unidas. CEPAL, 2010.

Gómez Sabaíni Juan Carlos, y Juan Pablo Jiménez, *Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina*. Caracas: Corporación Andina de Fomento, CAF, 2011.

Gracia Martín, Luis. “Definición de posición de garante y bajo qué condiciones se puede considerar que un sujeto es garante”. (Clases, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Maestría de Derecho Penal Económico, 10 de febrero de 2016).

___“El actuar en lugar de otro o actuar por otro”. (Clases, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Maestría de Derecho Penal Económico, 11 de febrero de 2016).

___*El actuar en nombre de otro en Derecho penal*. Zaragoza. Universidad de Zaragoza, 1985.

___“Excurso sobre los delitos económicos” (Clases, Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Maestría de Derecho Penal Económico, 9 de febrero de 2016).

___ *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*. Zaragoza: Editorial Trivium, 1990.

___ “La polémica en torno a la legitimidad del moderno Derecho penal económico”. En *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Coordinación de Francisco R. Heydegger y Athahuamán P. Jhuliana C. Lima: Centro de Estudios Penales/IDEMSA (2013): 13-75.

Haddad, Jorge Enrique. *Ley Penal Tributaria Comentada*. 9ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

Hadwa, Marcelo. “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativo a la participación criminal”. En *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Francisco R. Heydegger y Athahuamán P. Jhuliana C., coord. Lima: Centro de Estudios Penales/IDEMSA (2013): 443-464.

Hassemer-Muñoz Conde, “Viejo y nuevo Derecho penal”, en *La responsabilidad por el producto en Derecho penal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 1995.

Jakobs, Günther. *La imputación objetiva en derecho penal*. Traducción de Manuel Cancio Meliá. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2009.

Jakobs, Günther y Eberdard Struensee, *Problemas capitales del derecho penal moderno*. Marcelo A. Sancinetti, prólogo y presentación. Buenos Aires: Hammurabi, 1998.

Jescheck, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho penal. Parte General*. Granada: Comares, 2002.

Kuhlen, Lothar. *Cuestiones Fundamentales del Delito de Fraude Fiscal*. trad. de Beatriz Cruz Márquez y Juan Luis Fuentes Osorio. Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo: Marcial Pons, 2015.

Laje Anaya, Justo. *Apuntes de Derecho penal*. Córdoba: Lerner, 1995.

Lalanne, Guillermo A. “La obtención fraudulenta de beneficios tributarios y su aprovechamiento indebido”. En *Derecho penal tributario. Tomo I*. Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, coords. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Lascurain Sánchez, Juan Antonio. *La protección penal de la seguridad e higiene en el trabajo*. Madrid, 1994.

Lombardero Expósito, Luis Manuel. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Barcelona: Bosch, 2011.

Lo Monte, Elio. *Principios de derecho penal tributario*. Montevideo-Buenos Aires, IB de F.

Loucel Lucha, Carlos. “Crisis, aguardiente y café (1898-1930)”. En *Los estancos, las prácticas monopólicas y las rentas del Estado en El Salvador*. San Salvador: Superintendencia de Competencia, 2008.

Macchi, Miguel A. *Sistema penal tributario y de la seguridad social*. Buenos aires: Ábaco, 1999.

Maier, Julio B.J., Comp. *Delitos no convencionales*. Buenos Aires: Editores del Puerto, 1994.

Maiwald, Manfred. *Conocimiento del ilícito y dolo en el Derecho Penal Tributario*. Traducción de Marcelo A. Sancinetti. Buenos Aires: Ad-Hoc, 1997.

Malamud Goti, Jaime E. *Política criminal de la empresa. Cuestiones-Alternativas*. Buenos Aires: Hammurabi, 1983.

Manonellas, Graciela Nora. *Manual de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: La Ley, 2009.

Martínez-Buján Pérez, Carlos, "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria". En *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*. Miguel Bajo Fernández, dir. Silvina Bacigalupo y Carlos Gómez-Jara Diez, coord. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2007.

_____*Derecho penal económico y de la empresa. Parte General*. 5ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

_____*Derecho penal económico y de la empresa. Parte Especial*. 5ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

Martínez Pérez, Carlos. *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo S.A., 1982.

Marum, Elizabeth A. “Artículo 299. Capítulo IV. Disposiciones comunes a los capítulos precedentes”, en *Código penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, David Baigún y Eugenio Raúl Zaffaroni, dirs. Marco Antonio Terragni, coord. Artículos 275/299, Parte Especial, Marcela De Langhe, superv. Buenos Aires, Hammurabi, 2011.

Maurach, R., K. H. Gössel y H. Zipf, *Derecho penal. Parte general*. Tomo II. Buenos Aires: Astrea, 1994.

Medrano, Pablo H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”. En *Delitos no convencionales*. Julio B.J. Maier, comp. Buenos Aires: Editores del Puerto, 1994: 13-52

Meischenguiser, Ingrid. “El delito de apropiación indebida de tributos”, en *Derecho penal tributario. Tomo I*, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, coords. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008

Merino Jara y J.L. Serrano González de Murillo. *El delito fiscal*. Madrid: Edersa, 2004.

Mir Puig, Santiago. *Derecho penal, parte general*. Barcelona: PPU, 1998.

Mirto. *La falsità in atti*, terza edizione aggiornata con appendice *La falsità negli atti dello stato civile*. Milano: Dott. A Giuffrè Editore, 1955.

Morales Prats, Fermín. *Comentarios al nuevo Código penal*. Gonzalo Quintero Olivares, dir. José Manuel Valle, coord. Pamplona, 1996.

Moreno Carrasco, Francisco y Luis Rueda García. *Código penal de El Salvador Comentado*, Tomo 2. Artículos 165 al 409. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2004.

Morillas Cueva, C. Carmona Salgado, J.J. González Ruz, et al, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1994.

Muñoz Conde, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. 19ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.

___ *El error en derecho penal*. Valencia, Tirant lo Blanch, 1989.

Muñoz Conde, Francisco y Mercedes García Arán. *Derecho Penal. Parte General*. 8ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

Navas Rial, Claudio R. “El delito de apropiación indebida de tributos”, en *Derecho penal tributario. Tomo I*. Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, coords. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008

Nuñez, Ricardo C. *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed. Córdoba: Lerner, 1999.

___ *Tratado de Derecho Penal. Parte especial*, t. IV. Córdoba, Lerner, 1978.

Panelo, Julio L. *El moderno concepto de bien jurídicamente protegido y su aplicación en el derecho penal argentino*, ED, 7/11/00.

Pastor, Daniel R. “Los problemas procesales de los delitos de tenencia, en *Tendencias. Hacia una aplicación más imparcial del derecho penal*. Buenos Aires: Hammurabi, 2012.

Pastor Muñoz, Nuria. *Los delitos de posesión y los delitos de estatus: una aproximación político criminal y dogmática*. Barcelona: Atelier: 2009.

Peñaranda Ramos, Enrique. “Autoría y participación en la empresa” En *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*. José Ramón Serrano-Piedecabras y Eduardo Demetrio Crespo, dirs. Madrid: COLEX, 2008: 161-186.

Pérez Royo, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

Portillo Anchissi, Jesús Antonio. “El contrabando y la evasión de impuestos aduaneros”. Tesis Doctoral. Universidad de El Salvador. 1970

Quintero Olivares, Gonzalo, dir. José Manuel Valle, coord. *Comentarios al nuevo Código penal*. Pamplona, 1996.

Ramírez José Alfredo y Knut Walter. “Los estancos en la República del Salvador (1838-1971)”. En *Los estancos, las prácticas monopólicas y las rentas del Estado en El Salvador*. San Salvador: Superintendencia de Competencia, 2008.

Righi, Esteban. *Derecho penal económico comparado*. Madrid: Edersa, 1991.

Röckl. *Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts*. 2000.

Rodríguez López, Pedro. *Delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social*. Barcelona: Bosch, 2008

Rodríguez Turcios, Otilio Emigdio. “Breves comentarios al Código Fiscal salvadoreño”. Tesis doctoral. Universidad de El Salvador. 1975.

Rodríguez Valdez, Julio Cesar, “La nueva hacienda pública distributiva en México, año 2001 rechazada por el Congreso de la Unión”. Tesis para optar al grado de maestro en Gestión y Política Pública, Universidad de Occidente, Culiacán, 2009.

Romera, Oscar E. *Régimen penal tributario y de la seguridad social*. Buenos Aires: Ábaco, 1997.

Rossy, Juan. *El delito fiscal*. Barcelona: Bosch, 1989.

Roxin, Claus. *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*. Traducción de Joaquín Cuello Contreras y J.L. Serrano de Murillo. 7ª edición. Barcelona: Marcial Pons, 2000.

_____. *Derecho Penal. Parte general*. 1ª ed., trad. de la 2ª edición alemana. Madrid: Civitas, 1997.

___ *Los delitos de tenencia (Besitzdelikte)*, “Stanje Kriminaliteta u Srbiji i pravna sredstva reagovanja”, II Deo, Biblioteka Crimen 5, Pravni Fakultet Univerziteta u Beogradu, Belgrado, 2008.

___ *Política criminal y Estructura del delito. Elementos del delito en base a la política criminal*. Traducción de Juan Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malaree. Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A., 1992.

Ruiz Almendral, Violeta y Juan Zornoza Pérez, “Sistema tributario y Constitución”, en *Derecho Tributario Constitucional* (2004).

Rusconi, Maximiliano. *Jornadas sobre el profesional y el régimen penal tributario*, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, junio, 2004.

Saíns De Bujanda, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero I*. Madrid: 1977.

Serrano González de Murillo, José Luis, “El delito fiscal o de defraudación tributaria”, en Serrano González de Murillo-Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Edersa, 2002.

Silva Sánchez, Jesús María, dir. *¿Libertad económica o fraudes punibles?* Madrid: Marcial Pons, 2003.

Soler, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, t. 4 (Buenos Aires, Tea, 1970, reimpresión 1978)

Spinka, Roberto Emilio. *Derecho penal tributario y previsional*. Buenos Aires. Astrea, 2007.

Struensee, Eberhard. *Festschrift für Gründwald* (Delitos de tenencia), 1999

___ “Los delitos de tenencia”, en *Problemas capitales del derecho penal moderno*, prólogo y presentación de Marcelo A. Sancinetti. Buenos Aires: Hammurabi, 1998: 106-124.

Suárez González, Carlos J. “El delito de defraudación tributaria”. En *Comentarios a la Legislación Penal*. Manuel Cobo del Rosal, dir. Miguel Bajo Fernández, coord. Tomo XVIII. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Delito de apología a la discriminación de las personas y sobre las penas del genocidio. Madrid, 1997.

Sutherland Edwin H. *El delito de cuello blanco. White Collar Crime. The Uncut Version*. Buenos Aires: B de F, 2009.

Tarsitano, Alberto, “Presupuestos, límites y consecuencias de la recaracterización tributaria de actos jurídicos”. En *Interpretación económica de las normas tributarias*, José Osvaldo Casás, coord. Buenos Aires: Ábaco, 2004.

Terradillos Basoco, Juan M^a. “Concepto y método del derecho penal económico”. En *Cuestiones actuales del Derecho Penal Económico*. José Ramón Serrano-Piedecabras y Eduardo Demetrio Crespo, eds. Madrid: COLEX, 2008: 11-35.

Thomas, Ricardo G. *Régimen penal tributario y previsional. Ley 23.771.* Buenos Aires: Ad-Hoc, 1995.

Tiedemann, Klaus. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial.* Traducción de Manuel A. Abanto Vásquez et al. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

___ *Manual de Derecho Penal Económico. Parte Especial. Con importantes textos legales y reglamentos.* Traducción de Manuel A. Abanto Vásquez et al. Lima: Grijley, 2012.

___ *Lecciones de Derecho penal económico comunitario, español, alemán.* Barcelona: Promociones y publicaciones universitarias, 1993.

Tipke, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes:=(Besteuerungsmoral und Steuermoral).* Madrid: Marcial Pons, 2002.

Vezzaro Darío y Valeria Rissi. “Algunos comentarios sobre la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 y sus modificaciones”, en Balcarce, Fabián I. *Derecho Penal Económico: Parte Especial.* Tomo 3. Córdoba: Editorial Mediterránea, 2006.

Villacampa Estiarte, Carolina, *La falsedad documental: análisis jurídico-penal.* Lleida: Cedecs, 1999.

Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires: Astrea, 2014.

____*Régimen Penal Tributario argentino*. 3a ed. Buenos Aires: La Ley, 2006.

Virgolini, Julio y Mariano Silvestroni. *Derecho penal tributario. El derecho penal económico y los principios constitucionales. Ley Penal Tributaria. Delito de lavado de activos. Responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Buenos Aires: Hammurabi, 2014.

Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Tratado de Derecho penal. Parte General. Tomo III*. Buenos Aires: Ediar, 1981.

Zaffaroni E., Alagia A. y Slokar A., *Derecho penal. Parte general*. Buenos Aires: Ediar, 2000.

2. Fuentes hemerográficas

Abanto Vásquez, Manuel. “Autoría y participación y la teoría de los delitos de infracción del deber”. *Revista penal*, no. 14 (2004): 3-23.

____“Hacia un nuevo Derecho penal de las empresas. Más allá de la solución penal y meramente administrativa del «delito económico»”. *Revista penal*, no. 21 (2008): 3-23.

Acale Sánchez, María. “Los delitos de mera actividad”. *Revista de Derecho penal y criminología*, no. 10, 2ª época (2002): 11-45.

Alcácer Guirao, Rafael. "Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): el derecho a la legalidad penal y los límites de la intervención del Tribunal Constitucional". *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa, ADPE*, no. 2 (2011): 373-387.

Alcocer Huaranga, Wilmer Nino. "Teoría de la Imputación Objetiva en la jurisprudencia peruana. Desarrollo jurisprudencial a partir del año 2011". *Derecho y Cambio Social* 42, no.12 (2015): 2-56.

Ambos, Kai. "Dominio del hecho por dominio de voluntad en virtud de aparatos organizados de poder. Una valoración crítica y ulteriores aportaciones". *Justicia penal y sociedad*, no. 14 (2000): 125-160.

Arias Eibe, Manuel José. "Funcionalismo penal moderado o teleológico-valorativo versus funcionalismo normativo o radical". *Cuadernos de Filosofía de Derecho*, no. 29 (2006): 439-453.

Arroyo Zapatero, Luis. "Derecho penal económico y Constitución". *Revista Penal*, no. 1 (1997): 1-15.

Aventuroso, Alejandra Isabel. "Incorporación de las facturas apócrifas como agravante de la evasión fiscal". *Oikonomos, revista científica de ciencias económicas*, año 4, no.1 (2014): 24-61.

Bajo Fernández, Miguel. "El derecho penal económico: un estudio de derecho positivo español". *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, no. 26 (1973): 91-141.

Barrera Jorge y Andrés Hessdörfer, “El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el régimen infraccional y penal”. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo* 21, no. 11 (2012): 13-22.

Berdugo Gómez de la Torre, Ignacio. “Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español.” *THEMIS: Revista de Derecho*, no. 32 (1995): 71-79.

Berdugo Gómez de la Torre, Ignacio y Juan Carlos Ferré Olivé. “Estimación indirecta y delito fiscal”. *Anuario de Derecho penal y ciencias penales* 3, no. 43 (1990): 793-802.

Bertrán Girón, F. “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código penal: principales novedades”. *Carta Tributaria-Monografías* 20 (2012): 11-30.

Blanco Cordero, Isidoro. “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”. *Eguzkilo*, no. 14 (2000): 5-46.

Bricola, E., “L’offesa e Il danno patrimoniale nel delitto di contrabbando”, *Rivista DirittoFin. Sc. Fin.*, no. 1 (1958).

Cervini, Raúl. “Derecho penal económico. Perspectiva integrada”. *Revista de Derecho*, no. 3 (2008): 1-55.

Cesano, José Daniel. “El bien jurídico protegido en los delitos contra el orden económico: una contribución para su determinación”. *Revista Derecho y Tribunales*, no. 6 (2008): 11-24.

Choclán Montalvo, José Antonio. "Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario." *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, no. 248 (2003): 97-130.

Cordero González, Eva María. "El delito fiscal en el ordenamiento alemán". *Crónica Tributaria*, no. 123 (2007): 69-96.

De Roselló Moreno, Carlos. "Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria". *Cuadernos de Política Criminal* 92, no. 2 (2007): 93-126

De Vicente Martínez, Rosario. "Delito fiscal y principio de legalidad". *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales* 3, no. 44 (1991): 867-882.

Echavarría Ramírez, Ricardo. "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español". *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, no.16 (2014): 1-39.

Engelhart, Marc. "El desarrollo del derecho penal económico en Alemania". *Ius et Veritas* 44, no. 22 (2015): 324-338.

Faraldo Cabana, Patricia. "¿Un delito continuado de defraudación tributaria?: comentario a la SAP de Barcelona (sección 9ª) de 20 de abril de 2002 (ARP 510)". *Revista de Derecho penal y criminología*, 2ª época, no.12 (2003): 311-355.

Feijoo Sánchez, Bernardo. "Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial". *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, no. 2 (2009): 2-74

Fernández Uriel, Pilar. "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano". *Espacio, Tiempo y Forma*, serie II, H.^a Antigua, t. 8 (1995): 159-181.

Ferré Olivé, Juan Carlos. "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios". *Revista justiça e sistema criminal* 11, no. 6 (2014): 7-44.

Gallo, Jaime Alonso. "El delito fiscal tras la ley 7/2012". *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, no. 34 (2013): 15-38.

Gil Gil, Alicia. "La autoría mediata por aparatos jerarquizados de poder en la jurisprudencia española". *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, no. 61 (2008): 53-87.

Gimbernat Ordeig, Enrique. "Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual". *Poder Judicial*, no. especial 9.

___ "¿Las exigencias dogmáticas fundamentales hasta ahora vigentes de una Parte General son idóneas para satisfacer la actual situación de la criminalidad, de la medición de la pena y del sistema de sanciones?: Responsabilidad por el producto, accesoriadad administrativa del Derecho penal y decisiones colegiadas". *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, no. 52 (1999): 51-71.

Gómez Sabaíni, Juan Carlos, y Dalmiro Morán. “Política Tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas”. *Macroeconomía del Desarrollo*, no. 133 (2013).

González García. “El delito fiscal en la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal”. *RDFHP*, no. 135, mayo-junio (1978).

Govaere Vicarioli, Velia. “Construcción democrática de una cultura tributaria.” *Revista Jurídica IUS Doctrina*, no. 10 (2014).

Gracia Martín, Luis. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, no. 58 (1998): 266-290.

____ “La modernización del derecho penal como exigencia de la realización del postulado del estado de derecho (social y democrático)”. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, no. 3 (2010): 27-72.

Hadwa, Marcelo. “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Política Criminal*, no. 3 (2007): 1-18.

Hassemer, Winfried, “Perspectivas del Derecho penal futuro”. *Revista Penal* 1, no.1 (2009): 37-41.

____ “Rasgos y crisis del Derecho Penal moderno”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 1, no.45 (1992): 235-250.

Lamarca Pérez, Carmen. "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública". *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, no. 35 (1985): 743-797.

Lascano, Carlos Julio. "La insostenible 'modernización del derecho penal' basada en la 'tolerancia cero' desde la perspectiva de los países 'emergentes'". *Cahiers de Défense Sociale* (2003): 158-170.

Lopetegui Roberto D. "Tentativa de evasión fiscal: legislación, doctrina y jurisprudencia". *Periódico económico tributario*, año XXII, no. 5358, 2014.

Martínez-Buján Pérez, Carlos. "El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria". *Estudios Penales y Criminológicos*, no. 18 (1995): 123-196.

____ "El delito de defraudación tributaria". *Revista Penal*, no. 1 (1998).

López López, Hugo y Róger Campione. "La regularización tributaria en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz". *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad*, no. 3 (2012): 103-124.

Martínez Egaña, Daniel. "El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania". *Crónica Tributaria*, no. 141 (2011): 149-177.

Mendoza Buergo, Blanca. "Exigencias de la moderna política criminal y principios limitadores del Derecho penal". *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 1, no. 52 (1999): 279-322.

Mir Puig, Santiago. "Significado y alcance de la imputación objetiva en Derecho penal". *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, no. 5 (2003): 1-19

Morillas Cueva, Lorenzo. "Reflexiones sobre el Derecho Penal del futuro". *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, no. 4 (2002).

Muñoz Conde, Francisco. "¿Dominio de la voluntad en virtud de aparatos de poder organizados en organizaciones «no desvinculadas» del derecho?". *Revista penal*, no. 6 (2000): 104-114.

____ "Problemas de autoría y participación en el derecho penal económico, o ¿cómo imputar a título de autores a las personas que sin realizar acciones ejecutivas, deciden la realización de un delito en el ámbito de la delincuencia económica empresarial?". *Revista penal*, no. 9 (2002): 59-98.

Ogando Delgado, Miguel Angel. "El fraude tributario en el nuevo Código penal". *BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, no. 10 (1996): 191-218.

Ossandón Widow, María Magdalena. "El sujeto activo en los delitos tributarios". *Revista de Derecho*, no. 28 (2007).

Peñaranda Ramos, Enrique. "Sobre la influencia del funcionalismo y la teoría de sistemas en las actuales concepciones de la pena y del concepto de delito". *Doxa*, no. 23 (2000): 283-322.

Retegui, Alejandro R. "Evasión agravada mediante facturas falsas". *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. Tomo/Boletín, no. 25 (2012).

Rodríguez Collao, Luis. "Protección penal del patrimonio público: el modelo legislativo español". *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, no. 28 (2007).

Rodríguez Mejía, Gregorio. "Evasión Fiscal". *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, no. 100 (2001).

Rodríguez Mesa, María José. "Los delitos de omisión impropia como delitos especiales y de dominio positivo del hecho. Repercusiones en materia de autoría y participación". *REDUR*, no. 11, diciembre 2013.

Roxin, Claus. "Problemas de autoría y participación en la criminalidad organizada". *Revista penal*, no 2 (1998): 61-65.

Saíns De Bujanda, Fernando. "En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario: texto de la intervención en las Jornadas luso-hispanoamericanas de estudios financieros y fiscales y texto de sus Conclusiones". *Anuario de Derecho penal y ciencias penales* 1, no. 21 (1968): 77-116.

Schünemann, Bernd. "Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa". *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, no.41 (1988): 529-558

___ “El dominio sobre el fundamento del resultado, base lógico-objetiva común para todas las formas de autoría”. *Revista Derecho penal y criminología*, no. 75 (2004).

___ “Responsabilidad penal en el marco de la empresa: dificultades relativas a la individualización de la imputación”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, no. 55 (2002): 9-38.

Ulas, Gabriela. “La responsabilidad del profesional en los delitos tributarios y la imputación objetiva”. *Dixi*, no. 19 (2014), 9-18.

Simón Acosta, Eugenio. “El delito de defraudación tributaria”. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 1998.

Vallejo Pousada, Rafael. “La reforma de la Hacienda de López Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea”. *Anuario de historia del derecho español*, no. 67 (1997): 1791-1812.

3. Fuentes electrónicas

Acale Sánchez, María, “Consecuencias prácticas de la definición de los delitos de mera actividad como delitos sin resultado natural”, https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2003_07.pdf

Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo21.pdf>

____ “La Ley Penal Tributaria N° 24.769. Análisis Exegético”. Costa Rica: Centro de Estudios Tributarios, 1999, <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo14.pdf>

Arenas, Lila, “¿En qué momento se consuma el delito de falsedad documental?”, <http://legis.pe/en-que-momento-se-consuma-el-delito-de-falsedad-documental-legis-pe/>

Banco Central de Reserva, REDIBACEN, “Análisis del sistema tributario salvadoreño 1980-2014”, San Salvador, 2015, <http://www.bcr.gob.sv/esp/images/Comunicados/An%C3%A1lisis%20del%20Sistema%20Tributario%20Salvadore%C3%B1o%20202.pdf>

Bajo Fernández, Miguel y Alfonso Trallero, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, <http://docplayer.es/8339518-Delitos-contra-la-hacienda-publica-y-contra-la-seguridad-social.html>

Benedí André, Concepción, “Simulación de documentos y falsedad ideológica”, <http://cita.es/falsedad/documental/>

Castro, Anabella, “Las facturas apócrifas: Un valioso instrumento fiscal y una progresiva amenaza a las garantías del contribuyente”, http://server1.utsupra.com/site1?ID=articulos_utsupra_02A00394188783

Damarco, Jorge H. "Los Bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario", *Revista de Tributación* 1, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2004, http://www.aaef.org.ar/web/pdf/ANALES%202008-2010_B.pdf

Diep Diep, Daniel, "La evolución del tributo", *Acesso em* 21 (2003), <http://www.listinet.com/bibliografia-comuna/Cdu336-B111.pdf>

Dippel, Horst, "Constitucionalismo moderno. Introducción a una historia que necesita ser reescrita", *Historia Constitucional* 6 (2005), <http://www.historiaconstitucional.com/index.php/historiaconstitucional/article/view/69/56>

García Navarro, Edward. "Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria", <http://www.oreguardia.com.pe/media/uploads/derecho-penal/Enfoque-penal-al-tipo-basico-de-la-Defraudacion-Tributaria.pdf>.

Gimbernat Ordeig, Enrique, "Concurso de leyes, error y participación en el delito (A propósito del libro del mismo título del profesor Enrique Peñaranda)", <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:QqoUV96KTlkJ:https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/46424.pdf+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=sv>

Giner, Salvador, *Historia del pensamiento social*, 3ª edición, ampliada y revisada (Barcelona, Ariel, 1982), Cap. VII: La revolución inglesa, 264-277, <https://teoriasociologica.files.wordpress.com/2014/09/134246652-giner-salvador-historia-del-pensamiento-social-1.pdf>.

Granados Pérez, Carlos “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, acceso el 10 de abril de 2016, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:UhpLwVx6SAoJ:www.tirant.com/der echo/ actualizaciones/Tema39.pdf+&cd= 1&hl=es-419&ct=clnk&gl=sv>.

Lascano, Carlos Julio. “La posible tensión de los delitos de tenencia con los principios constitucionales del Derecho penal sustantivo”, *Revista Pensamiento Penal*, 2016, <http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/44316-posible-tension-delitos-tenencia-principios-constitucionales-del-derecho>.

López y García de la Serrana, Javier “Facturación irregular: consecuencias penales y administrativas”, *Hispanjuris*, circular Sept./10, 1, [http://g3.jurisoft.es/docftp/fi117715 Conse cuencias%20legales%20facturas%20irregulares.pdf](http://g3.jurisoft.es/docftp/fi117715_Conse cuencias%20legales%20facturas%20irregulares.pdf)

Martín, María José, “Salidas no documentadas y facturas apócrifas”, Universidad Nacional de Mar del Plata, Carrera de Postgrado de Especialista en Tributación, http://nulan.mdp.edu.ar/1961/1/ martin_mj_2013.pdf

Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, “Imputación de responsabilidad penal al asesor fiscal por la comisión del delito de defraudación tributaria (Art. 305 Código penal)”, 2007, <http://vlex.com/vid/imputacion-asesor-defraudacion-art-245354>

Messina, Alicia “La acción típica de la evasión tributaria”, http://www.terragnijurista.com.ar/ doctrina/acc_tribu.htm

Ministerio de Hacienda, Estado Actual de los Ingresos, septiembre de 2010, <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Temas/Mesa%20Fiscal%20CES/Estado%20Actual%20de%20los%20Ingresos%20fin%20al1.pdf>

Ministerio de Hacienda, Unidad de Estudios Tributarios, Dirección General de Impuestos Internos, “Estimación de la evasión del IVA en El Salvador. Preliminar”, 2012, http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC4200_ESTUDIO_DE_EVASION_A_O_2000-2010__4_.pdf

Ministerio de Hacienda, presentación del ministro Carlos Cáceres, “Acuerdo fiscal y reforma tributaria en El Salvador”, San Salvador, 2014, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/MH_INCIDE-ICEFI.pdf

Morales Prats, Fermín. “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. Barcelona: *Universitat Oberta de Catalunya*, [https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Dret/Derecho_penal_economico/Derecho_penal_economico_\(Modulo_7\).pdf](https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Dret/Derecho_penal_economico/Derecho_penal_economico_(Modulo_7).pdf)

Nieto Martín Adán. “El derecho penal económico español”. *Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional Universidad Castilla La Mancha*, http://www.ciencias_penales.net/descargas/idp_docs/doctrinas/adan%20nieto%20introduccion%20al%20derecho%20penal%20economico.pdf.

Quintero, María Eloísa, “Concurso de delitos”, <http://www.inacipe.gob.mx/stories/investigacion/descargas/CAP%C3%8DTULO%202012%20Concurso%20de%20delitos.pdf>

Satrústegui Gil-Delgado, Miguel, “La Carta Magna: realidad y mito del constitucionalismo pactista medieval”, *Historia Constitucional* 10 (2009): 243-262, <http://www.historiaconstitucional.com/index.php/historiaconstitucional/article/view/232/25>

Semachowicz, Esteban D. “Ley 26735. Aspectos modificatorios de la Ley 24769. Incorporación del inciso d) al inciso 2°. Análisis”, en <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/14simposiolegi/Semachowicz.pdf>

Soler, Osvaldo H. y Enrique D. Carrica, “Nueva Ley Penal Tributaria”, http://www.soler.com.ar/2012/nueva_ley_penal_tributaria.pdf

Turano, Pablo N., “Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria”, en *Derecho Penal Económico*, Tomo II (Buenos Aires: Marcial Pons, 2010):1659-1675, <https://es.scribd.com/document/219940461/Art-Turano-Las-etapas-en-la-ejecucion-del-delito-de-evasion-tributaria>

Urquiza Olaechea, José “El bien jurídico”, *Cathedra – Espiritu del Derecho* 2, año 2, mayo 1998, http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/cathedra/1998_n3/el_bijur.htm

Vásquez Iruzubieta, Carlos “De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/delitos-hacienda-publica-seguridad-583521158>

Virgolini, Julio E. S. y Silvestroni, Mariano H., "Ley Penal Tributaria: Un derecho penal inconstitucional", *Revista Pensamiento Penal*, http://www.vmcriminallaw.com/files/58368_238.pdf

Yacolca Estares, Daniel. "Nuevo delito tributario de facturas falsas", [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/9B97FDFAF6B3DB3505257C130052D265/\\$FILE/1_14087_35703.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/9B97FDFAF6B3DB3505257C130052D265/$FILE/1_14087_35703.pdf)

4. Fuentes históricas

Código penal de El Salvador, de 1904, D.L. de 8 de abril de 1904, D.O. de 10 de octubre de 1904.

Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, Decreto 173 del Directorio Cívico Militar de El Salvador, de 26 de julio de 1961, D.O. 147, T. 192, de 16 de agosto de 1961.

Reformas a la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, Decreto Ley 421, de 22 de noviembre de 1961, D.O. 225, T. 193, de 7 de diciembre de 1963.

Constitución Política y Códigos de la República de El Salvador. Recopilación efectuada por el Ministerio de Justicia durante la administración del Presidente de la República, Coronel Julio Adalberto Rivera, San Salvador, 1967.

Código penal de El Salvador de 1973, D.L. No. 270, de 13 de febrero de 1973, D.O. No. 63, T. 238, de 30 de marzo de 1973.

Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, de España, de 14 de Noviembre 1977.

Ley Orgánica 2/85, de reforma al Código penal de España, en materia de delitos contra la Hacienda Pública, de 29 de abril de 1985.

Reformas al Código penal de 1973, que introdujo el título de delitos relativos a la Hacienda Pública. D.L. 497, de 31 de marzo de 1993, D.O. 71, T. 319, de 20 de abril de 1993.

Reformas al Código penal de 1973, sobre delitos relativos a la Hacienda Pública. D.L. 360, de 7 de junio de 1995, D.O. 199, T. 327, de 21 de junio de 1995.

Reformas a la Ley Represiva del Contrabando y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, D.L. 714, de 16 de septiembre de 1999, D.O. 183, T. 345, de 4 de octubre de 1999.

5. Fuentes Jurisprudenciales

5.1 Jurisprudencia nacional

Sentencia de Casación 166-2002. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 18 de febrero de 2003.

Sentencia de casación 288-CAS-2004. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 28 de junio de 2006.

Sentencia de Casación 437-CAS-2004. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 8 de agosto de 2007.

Sentencia de Conflicto de Competencia 40-COMP-2006. Corte Suprema de Justicia, de 13 de septiembre de 2007.

Sentencia del Tribunal Quinto de Sentencia de San Salvador, de 21 de octubre de 2010.

Sentencia del Tribunal Segundo de Sentencia de San Salvador, de 23 de noviembre de 2011.

Sentencia de Casación 180-CAS-2007. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 25 de enero de 2012.

Sentencia de casación 288-CAS-2011. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 12 de octubre de 2012.

Resolución de audiencia preliminar por el delito de evasión de impuestos. Ref. 27-2008, contra el imputado Víctor René Cordón Pauls, representante legal de la sociedad Vifrío de El Salvador, S.A. Juzgado Noveno de Instrucción de San Salvador, 13 de julio de 2012.

Sentencia de Casación 653-CAS-2008. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 17 de julio de 2013.

Sentencia de Apelación APN-159-13. Cámara de la Tercera Sección de Occidente, de 25 de septiembre de 2013.

Sentencia de Casación 681-CAS-2008. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 25 de octubre de 2013

Sentencia de Casación 726-CAS-2010. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 13 de diciembre de 2013.

Sentencia de Casación 473-CAS-2011. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 15 de mayo de 2014.

Sentencia de Casación 11-CAS-2012. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, del 19 de septiembre de 2014.

Sentencia de Casación 192-C-2013. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 7 de enero de 2015.

Sentencia de Casación 296C2013. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 21 de enero de 2015.

Sentencia de Casación 47-C-2015. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 22 de junio de 2015.

Sentencia de Casación 183C2015. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 22 de septiembre de 2015

Sentencia de Casación 221C2016. Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Penal, de 1 de enero de 2016.

5.2 Jurisprudencia extranjera

5.2.1 Alemania

Sentencia del *Oberlandesgericht*, Stuttgart, de 21 de mayo de 1987.

Sentencia del Tribunal Federal Alemán, BGH, de 6 de junio de 1990, “caso Lederspray”.

Sentencia del Finanzgericht, Nürnberg, de 10 de diciembre de 2002.

5.2.2 Argentina

Sentencia de Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa “Parafina del Plata”, 23 de septiembre de 1968.

Sentencia de Tribunal Oral en lo Criminal Federal n° 1, causa “Adot Oscar Gabriel s/ inf. art. 8° ley 23.771”, de 22 de febrero de 1995.

Sentencia de Cámara Nacional Criminal y Correccional Federal, Sala I, causa 26.125, de 30 de mayo de 1995.

Sentencia de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “B”, caso “Frigorífico Frigollomas, S. s/ inf. Ley 23.771”, 7 de junio de 1996.

Sentencia de Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, caso “Yaguané S.A. s/Régimen Penal Tributario”, 20 de septiembre de 1996.

Sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico, TOPE, No.3, autos «Kaspersky, Francisco José», del 9 de septiembre de 1997.

Sentencia de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, CNAPE, Sala “B”, “IVA, SACIFI s/Régimen Penal Tributario”, incidente de apelación de sobreseimiento definitivo, del 21 de octubre de 1997.

Sentencia de Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, causa “Obra Social del Personal de Industria Molinera”, de 21 de abril de 1998.

Sentencia de Juzgado Federal de Córdoba No. 2, causa “Buteler, Juan M., y otro p.s.a. infr. Ley 24.769”, de 17 de mayo de 1999.

Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal. Sala I, “Sosa, Roberto O.”, de 27 de mayo de 2002.

Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal, CNCP, Sala I. “Miraldi, Roque Luis s/recurso de queja”, Causa no. 4849, de 19 de junio de 2003.

Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal. Sala III, “Moro, Francisco, y otro”, de 12 de agosto de 2003.

Sentencia de Tribunal Oral Criminal Federal de Tucumán, 13 de diciembre de 2004, “Díaz, Antonio L.”, de 12 de agosto de 2003.

Sentencia de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, CNAPE, Sala «B», causa no. 2036/03, de 10 de agosto de 2005.

Sentencia del Juzgado Penal Tributario No. 1, caso “Bottinelli”, del 12 de noviembre de 2012.

Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (CNAPE), Sala “B”, caso “Bottinelli”, del 8 de marzo de 2013.

Sentencia de Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Louis Dreyfus S.A. s/ Infracción L.24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, de 7 de febrero de 2014.

Sentencia del Juzgado Federal de Córdoba No.1, causa “Servin SA p.s.a. infracción ley 24.769”.

5.2.3 España

SAP Murcia, de 17 de noviembre de 1984.

STS, “caso de la colza”, de 23 de abril de 1992.

STS de 20 de mayo de 1996.

STS 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000.

SAP Barcelona, de 20 de abril de 2002.

STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003.

STS1590/2003, de 22 de abril de 2004.

STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005.

SAP Sevilla, de 16 de febrero de 2006.

STS 523/2006, de 19 de mayo de 2006.

STS 737/2006, de 20 de junio de 2006.

STS827/2006, de 10 de julio de 2006.

STC 952/2006, de 6 de octubre de 2006.

STS 1106/2006, de 10 de noviembre de 2006.

STS 611/2008, de 29 de mayo de 2008.

STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008.

STS 1046/2009, de 27 de octubre de 2009.

Sentencia de Juzgado de lo Penal no. 22 de Madrid, Procedimiento Abreviado 488/2007, de 23 de diciembre de 2009

STS 817/2010, de 30 de septiembre de 2010

STS 425/2012, de 19 de enero de 2012.

Sentencia del Juzgado de lo Penal número 18 de Madrid, Juicio oral 218/2011, de 25 de junio de 2012.

SAP Asturias 244/2013, de 27 de mayo de 2013.

SAP Madrid 739/2013, de 5 de junio de 2013.

SAP Madrid 316/2013, de 27 de junio de 2013.

STS 5811/2013, de 24 de octubre de 2013.

SAP Orense 469/2013, de 4 de diciembre de 2013.

STS 182/2014, de 11 de marzo de 2014.

Sentencia de Juzgado de lo Penal N°: 001, Vigo, Procedimiento Abreviado 0000311/2013, de 4 de abril de 2014.

SAP Barcelona 1077/2014, de 11 de diciembre de 2014.

SAP Alicante 49/2015, de 30 de enero de 2015.

SAP Madrid 108/2015, de 23 de febrero de 2015.

SAP Barcelona 249/2015, de 16 de marzo de 2015.

SAP Pontevedra 240/2015, de 20 de mayo de 2015.

SAP La Rioja 95/2015, de 23 de junio de 2015.

SAP Jaén 181/2015, de 1 de septiembre de 2015.

STS 523/2015, de 5 de octubre de 2015.

STS 4369/2015, de 5 de octubre de 2015.

SAP Orense 34/2012, de 13 de noviembre de 2015.

SAP Las Palmas 35/2016, de 11 de febrero de 2016.

STS 499/2016, de 9 de junio de 2016.

STS 2589/2016, de 9 de junio de 2016.

STS 665/2016, de 20 de julio de 2016.

STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016.

STS 5182/2016, de 25 de noviembre de 2016.

STS 5658/2016, de 21 de diciembre de 2016.

STS 482/2017, de 15 de febrero de 2017.

6. Fuentes legislativas

6.1 Legislación de El Salvador

Constitución de la República, D. 38, 15 de diciembre de 1983; D.O. 234, T. 281, de 16 de diciembre de 1983.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, D.L. 552, de 22 de diciembre de 1986, D.O. 239. T. 293, de 22 de diciembre de 1986.

Ley General Tributaria Municipal, D.L. 86, de 5 de diciembre de 1991, D.O. 242, T. 313, de 21 de diciembre de 1991.

Ley del impuesto sobre la renta, D.L. 134, de 21 de diciembre de 1991, D.O. 242, T. 313, de 21 de diciembre de 1991.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, D.L. 296, de 24 de julio de 1992, D.O. 143, T. 316, de 31 de octubre de 1992.

Ley de impuesto sobre productos del tabaco, D.L. 539, de 16 de diciembre de 2004, D.O. 239, T. 365, de 22 de diciembre de 2004.

Ley reguladora de la producción y comercialización del alcohol y de las bebidas alcohólicas, D.L. 640, de 26 de febrero de 1996, D.O.47, T. 330, de 7 de marzo de 1996.

Código penal de 1998, D.L. 1030, de 30 de abril de 1997, D.O. 105, T. 335, de 10 de junio de 1997.

Reformas a la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas. D.L. 714, del 16 de septiembre de 1999, publicado en el D.O. 183, T. 345, de 4 de octubre de 1999.

Ley de Integración Monetaria. Decreto Legislativo 201, de 30 de noviembre de 2000; D. O. 241, T. 349, de 22 de diciembre de 2000.

Código Tributario, D.L. 230, de 14 de diciembre de 2000, D.O. 241, T. 349, de 22 de diciembre de 2000.

Ley Especial para Sancionar las Infracciones Aduaneras, D.L. 551, de 26 de septiembre de 2001, D.O. 204, T. 353, de 29 de octubre de 2001.

Ley contra el Lavado de Dinero y de Activos, D.L. 498, de 13 de octubre de 2003, D.O. 208, T. 361, de 7 de noviembre de 2003.

Reformas al Código penal de 1998 sobre delitos relativos a la Hacienda Pública. D.L. 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, T. 365, de 22 de noviembre de 2004.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Mejicanos, Departamento de San Salvador, D.L. 211, de 21 de diciembre de 2009, D.O. 241, T. 385, de 23 de diciembre de 2009.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Ayutuxtepeque, Departamento de San Salvador, D.L. 265, de 19 de febrero de 2010, D.O. 45, T. 386, de 5 de marzo de 2010.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Antiguo Cuscatlán, Departamento de La Libertad, D.L. 293, de 19 de marzo de 2010, D.O. 61, t. 387, de 6 de abril de 2010.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana, Departamento de Santa Ana, D.L. 551, de 22 de diciembre de 2010, D.O. 241, T. 389, de 23 de diciembre de 2010.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Apopa, Departamento de San Salvador, D.L. 625, de 21 de marzo de 2011, D.O. 61, T. 390, de 28 de marzo de 2011.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Tecla, Departamento de La Libertad, D.L. 691, de 24 de mayo de 2011, D.O. 108, T. 391, de 10 de junio de 2011.

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, D.E. 83, de 22 de septiembre de 1992, D.O. 174, T.316, de 22 de septiembre de 1992

Reglamento de aplicación del Código Tributario, D.E. 117, de 11 de diciembre de 2001, D.O. 2234, T. 353, de 11 de diciembre de 2001

6.2 Legislación extranjera

Código penal alemán, del 15 de mayo de 1871, con reforma del 31 de enero de 1998, traducción de Claudia López Díaz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999.

Ordenanza Tributaria Alemana (1977), traducción y notas por Carlos Palao Taboada, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

Ley de Procedimiento Tributario de Argentina, Ley 11.683, de 13 de julio de 1988.

Ley Penal Tributaria de Argentina, Ley 23.771, de 7 de febrero de 1990.

Código penal de España, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre de 1995.

Régimen Penal Tributario o Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 24.769, aprobada el 19 de diciembre de 1996.

Ley Penal Tributaria del Perú, Decreto 883, de 19 de diciembre de 1996.

Ley General Tributaria de España, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003.

Régimen Penal Tributario o Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 26.735, de 22 de diciembre de 2011.

7. Otras fuentes

Asamblea Legislativa. Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales. Expediente 1001-8-2016-1. Contenido: Iniciativa del Presidente de la República por medio del Ministro de Hacienda, en el sentido se reforme el Código penal, 17 de agosto de 2016.