

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



**“LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL PRINCIPIO DE
SEGURIDAD JURÍDICA EN LA DESCRIPCIÓN TÍPICA DEL DELITO DE
EVASIÓN DE IMPUESTOS DEL ART. 249-A DEL CÓDIGO PENAL”.**

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

**CHIQUILLO CARCAMO, INGRID CAROLINA
HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, EVELYN YAMILETH
RAMÍREZ PAREDES, CELIA KARINA**

**DOCENTE ASESOR:
LIC. MARVIN HUMBERTO FLORES JUAREZ**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE DE 2017.

TRIBUNAL CALIFICADOR
LICENCIADO VICENTE ORLANDO VÁSQUEZ CRUZ.
(PRESIDENTE)

LICENCIADO LEVIS ITALMIR ORELLANA.
(SECRETARIO)

LICENCIADO MARVIN HUMBERTO FLORES JUAREZ.
(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Maestro Roger Armando Arias Alvarado
RECTOR

Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego
VICERRECTOR ACADEMICO

Ing. Nelson Bernabé Granados Arévalo
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
SECRETARIO GENERAL

Lic. Rafael Humberto Peña Marín
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICEDECANO

Msc. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes Bermúdez
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

Licda. María Magdalena Morales
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA
DE CIENCIAS JURÍDICAS

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por haberme dado la vida, por darme una familia maravillosa que jamás ha dudado en apoyarme, por darme sabiduría, porque me ha dado lo necesario para ser feliz, por la fortaleza para superar cualquier obstáculo que se me ha presentado, por permitirme lograr mis metas y propósitos y principalmente el de culminar mi carrera.

A mis padres, por ser mi apoyo en toda circunstancia de la vida, por ser los mejores guías y ejemplos que Dios me ha permitido tener, por los sacrificios hechos para verme triunfar en la vida, por su amor, comprensión y respeto en mis decisiones, y que sin su ayuda no hubiese sido posible estar culminando mi carrera en este momento. A mi familia; a mis hermanos y mi tío Lindo Chiquillo que siempre depositaron su confianza en mí y han estado para apoyarme en cualquier momento.

A mis compañeros de tesis, por su esfuerzo, trabajo, y diligencia que aplicaron en la investigación, por su paciencia, por su amistad, y porque sin su ayuda no hubiera sido posible la culminación de esta investigación.

A mis amigas, porque han sido un apoyo fundamental en el transcurso de mi carrera, porque han hecho que mis días en la universidad sean únicos, a Evelyn, Karla, Cindy, y en especial a Karina Ramírez que ante toda circunstancia de la vida ha sabido ser una excelente amiga, escuchándome, apoyándome, y aconsejándome, además de haberme abierto las puertas de su hogar, y recibirme con mucho cariño en todo este tiempo de la investigación.

A nuestro asesor de tesis por su paciencia y apoyo, porque jamás dudo en animarnos y guiarnos, por confiar en nuestras capacidades, por transmitir sus conocimientos, por el tiempo que nos brindó y sus palabras de aliento.

Ingrid Carolina Chiquillo Cárcamo.

A DIOS TODOPODEROSO; por ser un pilar fundamental en mi vida, le agradezco infinitamente por brindarme sabiduría, fortaleza y perseverancia para poder culminar mi carrera; ya que siempre me ha dado valentía para afrontar todos los desafíos de mi vida, porque sé que, de la mano de ÉL, todo es posible. A la Virgen María Auxiliadora, por ser una madrecita más que siempre me ha acompañado y me ha cuidado en todos los aspectos de mi vida.

A mis padres; Evelyn Maribel Martínez Naves y Edgar Danilo Hernández Medrano; que a pesar de las diferentes circunstancias de la vida siempre han estado ahí para brindarme su amor, apoyo, consejos y ánimo para seguir adelante.

A mis abuelos; Luis Alonso Martínez Cruz y María Isabel Naves De Martínez, por ser mis segundos padres, ya que siempre han estado brindándome su amor y apoyo incondicional, enseñándome que con trabajo y esfuerzo es posible superarse y porque siempre me han orientado en todo momento a superarme.

A mis hermanos; Luis Edgardo; Franklin y Daniela, porque son mis mejores amigos y porque siempre han estado ahí para mí, así como yo para ellos. Demás familia que siempre me han demostrado su apoyo y me han brindado palabras de aliento para seguir adelante.

A mis compañeras de Tesis; por confiar en mí para acompañarlas, por su amistad, comprensión y por el empeño realizado para culminar este proceso.

A nuestro asesor; Licdo. Marvin Humberto Flores Juárez, por la paciencia brindada y por su permanente disposición y apoyo incondicional para que el desarrollo de esta investigación fuese un éxito.

Evelyn Yamileth Hernández Martínez.

Primeramente, agradecer a Dios por sobre todas las cosas, por estar conmigo en cada paso que doy, cuidándome, por darme fortaleza ante las dificultades presentadas para poder continuar, por permitirme culminar mi carrera y darme una familia tan bondadosa y excepcional.

A mi familia, queriendo expresarles mi gratitud, por ser los principales promotores durante todos estos años de cada una de mis metas, por todo el amor incondicional que me han demostrado y que a lo largo de mi vida han estado velando por mi bienestar y educación, por ser excelentes personas, siendo los mejores padres y amigos, por guiarme de la mejor manera, por tenerme paciencia, por confiar en mi capacidad, y creer en mí, a mis hermanos, por estar pendiente de mí, por sus consejos, por su apoyo incondicional.

A mis compañeras de tesis, por apoyarnos mutuamente siendo este proyecto el resultado de nuestros esfuerzos.

A mis amigas, por compartir cada momento especial en nuestro estudio, apoyándonos mutuamente, sin duda son parte importante en esta etapa, y las páginas no me alcanzarían para nombrarlas a todas, a Carito Chiquillo por ser una gran amiga y demostrarme que puedo contar con su apoyo.

A nuestro asesor, Licenciado Marvin Humberto Flores, agradecer sinceramente por su dedicación en el desarrollo y finalización de nuestra tesis, llenando todas nuestras expectativas, por instruirnos con su conocimiento, orientándonos de la mejor manera y estar disponible para nosotros, y sin duda por su ejemplo profesional.

Celia Karina Ramírez Paredes

INDICE

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN.....	ii
ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	vi

CAPITULO I.

CONTEXTO HISTORICO DE LOS IMPUESTOS Y ORIGEN DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTO.

1.1. Antecedentes Históricos.....	1
1.2. Origen y Evolución de La Tributación a nivel Internacional.....	3
1.2.1. Edad Antigua	3
1.2.2. Edad Media.....	9
1.2.3. Edad Moderna.....	14
1.2.4. Edad Contemporanea.....	16
1.3. Origen del Tributo dentro del Marco Nacional.....	19
1.3.1 Evolución Histórica de Los Tributos.....	19
1.4. Evolución Histórica de La Regulación Penal del Delito de Evasión de Impuestos.....	22
1.4.1. Código Penal de 1904.....	22
1.4.2. Código Penal de 1974.....	23
1.4.3. Código Penal de 1998.....	26
1.4.4. Reforma del Código Penal en el año 2010	26

CAPITULO II.
ESTRUCTURA TIPICA DEL DELITO DE EVASIÓN
DE IMPUESTOS.

2.1. Derecho Penal Económico.....	30
2.2. Delito de Evasión de Impuestos.....	31
2.2.1. Diferencias entre la Evasión y Elusión de Fiscal.....	35
2.2.2. Utilización de la Técnica de Norma Penal en Blanco en la redacción del Delito de Evasión de Impuestos.....	36
2.3. Elementos Objetivos del Tipo.....	39
2.3.1. Objeto.....	39
2.3.1.1. Postura del bien jurídico más acertada.....	42
2.3.2. Sujeto Activo.....	44
2.3.2.1. Condición Especial del Sujeto Activo en el Delito de Evasión de Impuestos.....	46
2.3.2.2. Autoría y Participación.....	49
2.3.2.2.1. El asesor como participe en el delito de Evasión de Impuestos.....	52
2.3.2.2.2. El Asesor como Autor en el delito de Evasión de Impuestos.....	53
2.3.2.2.3 Responsabilidad en Persona Jurídicas.....	54
2.3.3. Sujeto Pasivo.....	55
2.3.4. Acción.....	56
2.4. Elementos Subjetivos.....	57

2.4.1. Dolo.....	57
2.4.2. Error de tipo.....	60
2.5. Elementos descriptivos.....	61
2.5.1. Elementos Normativos.....	62
2.6. Medios de Acción.....	62
2.7. Tipo Penal Simple.....	62
2.8. Tipo Penal Agravado.....	63
2.9. Proceso Sancionador Administrativo de Evasión de Impuestos.....	63

CAPÍTULO III.

ANÁLISIS INTERNORMATIVO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL Y LA ESTRUCTURA DEL TIPO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

3.1. Principio de Legalidad.....	67
3.1.1. El Principio de Reserva de Ley.....	69
3.1.2. Principio de Tipicidad.....	70
3.2. Principio de Lesividad.....	75
3.3. Principio de Culpabilidad.....	76
3.4. Principio de Seguridad Jurídica.....	78
3.5. Análisis del Tipo de Evasión Tributaria en El Salvador.....	79
3.5.1. Modalidades del Delito de Evasión de Impuestos.....	83
3.5.2. La Contabilidad formal como deber genérico para la configuración del Tipo Penal de Evasión de Impuestos.....	85
3.5.3 Normas Internacionales de Contabilidad.....	86

3.5.3.1 Proceso de Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador.....	87
3.6. Jurisprudencia.....	89

CAPÍTULO IV.

LA RECEPCIÓN DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL MARCO JURÍDICO INTERNACIONAL.

4.1. Marco Jurídico Internacional.....	95
4.2. Reino de España.....	95
4.2.1. Jurisprudencia Española sobre el delito de evasión fiscal.....	99
4.3. República de Paraguay.....	103
4.3.1. Jurisprudencia del delito de Evasión de Impuestos en Paraguay.....	107
4.4. Estados Unidos Mexicanos.....	109
4.4.1. Jurisprudencia sobre los delitos fiscales en los Estados Unidos Mexicanos.....	112
4.5. República de Perú.....	115
4.5.1. Jurisprudencia del delito de Defraudación Tributaria en Perú.....	119
4.6. República de Guatemala.....	120
4.6.1. Jurisprudencia sobre delitos fiscales en la República de Guatemala.....	123
4.7. República de Argentina.....	125
4.7.1. Jurisprudencia del Delito de Defraudación Tributaria	

en Argentina.....127

CAPÍTULO V.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1. Conclusiones.....130

5.2. Recomendaciones.....133

BIBLIOGRAFÍA.....135

RESUMEN

El estudio realizado surge con motivo de analizar la regulación jurídica del Delito de Evasión de Impuesto, el cual está tipificado en el art. 249- A del C. Pn, con la finalidad de dar a conocer el surgimiento y evolución de esta conducta típica; además surge la inquietud de profundizar en este tema, porque en los últimos años se ha observado un desmesurado aumento de personas que continuamente evaden impuestos al fisco, problema muy grave que no permite el ingreso total de los recursos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones del Estado, situación que al mismo tiempo afecta a toda la sociedad, debido a que impide el normal desarrollo de esta.

En este informe, se estudia la conducta típica y la relación íntima que debe existir con los principios constitucionales y penales a modo de que exista claridad para su interpretación y correcta aplicación de la ley penal.

De igual forma se ha permitido analizar la necesidad de llevar a cabo cambios en la descripción típica del delito de Evasión de Impuestos, en virtud que una conducta típica, que utiliza la técnica de normas penales en blanco; existiendo remisión de un cuerpo normativo a otro, presentando un problema de doble remisión , ya que el Código Penal se complementa con lo descrito en el Código Tributario pero a su vez este concluye la conducta en normas técnicas, en las cuales difícilmente existe control legal sobre su formación o modificación, lo que puede generar una vulneración al principio de Legalidad y Seguridad Jurídica.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado: *La Vulneración al Principio de Legalidad y el Principio de Seguridad Jurídica en la descripción típica del delito de Evasión De Impuestos Del Artículo 249-A Del Código Penal.*”, tiene por finalidad dar a conocer un análisis jurídico documental de los elementos normativos de los delitos de Defraudación Tributaria, de forma específica el delito de Evasión de Impuestos regulado en el art. 249-A, seleccionando de forma específica los numerales 1, 2 y 3 del C. Pn., ya que se considera que en estos se pueden encontrar dificultad de aplicación del tipo penal por existir una doble remisión hacia otro cuerpo normativo, es decir que se utiliza las denominadas normas penales en blanco. Si bien es cierto que los demás numerales que incorporan este artículo poseen dificultad en su aplicación, son estos los que mejor ejemplifican el desarrollo del tema planteado.

La relación de los diferentes principios que posee el Derecho Penal, pero de forma más importante el Principio de Legalidad, ya que como se estudiara; este tipo de delitos por lo general son de carácter complejo puesto que la técnica utilizada para la configuración de este tipo de conductas delictivas, es auxiliada de las denominadas normas penales en blanco, las cuales tienden a crear dificultad en su estructura e interpretación de estos, por la remisión que se genera de un cuerpo normativo a otro, al mismo tiempo que por la complejidad de estos se pueda llegar a una inaplicabilidad que generaría impunidad.

El lector podrá observar del art. 249-A numerales 1, 2 y 3 del C. Pn., se complementa con las disposiciones del CT en relación con la obligación de llevar Contabilidad; de igual forma este cuerpo normativo remite a las denominadas NIIF, siendo un conjunto de reglas a implementar en los

documentos Contables, para una mejor comprensión de estos. Por tanto, se verificará que la regulación de este tipo penal se encuentre en concordancia y respeto del Principio de Legalidad del Derecho Penal.

De esta manera se ha elaborado el presente informe de investigación bibliográfica, documental, normativa jurídica, que contiene: Capítulo uno titulado: “*Contexto Histórico de Los Impuestos y Origen del Delito de Evasión de Impuesto*”, el cual da a conocer los antecedentes, evolución histórica y generalidades de lo que actualmente y de forma institucionalizada se denomina tributo, dando a conocer la época, lugar y las formas organizativas de los pueblos que realizaron para llevar a cabo la cobranza del pago de sus ciudadanos y entregando los recaudado a sus gobernantes, con el fin de otorgar beneficios en la vida de estos. De la misma forma se desarrolla la evolución histórica y normativa jurídica de la aparición del tributo y el delito de evasión de impuestos en El Salvador.

En el Capítulo dos titulado: “*Estructura Típica del Delito de Evasión de Impuestos*” contiene generalidades de las ramas especiales del Derecho Penal como lo es el Derecho Penal Económico que se encuentra puesto que se encarga de la tutela de los bienes jurídicos de origen abstracto y de las sanciones a imponer en caso de cometer infracciones tributarias. Análisis de la diferencia de evasión y elusión fiscal que en ocasiones se tiende a confundir estos términos ya que aparentemente tienen el mismo propósito pero se ejecutan de manera diferente; se desarrollan los elementos que componen el tipo penal en estudio a fin de poseer un mejor entendimiento de este; De igual forma, se expone el tema de autoría y participación en los delitos económicos, tal es el caso del delito de evasión de impuestos, el cual posee un rango más de dificultad al momento de establecer responsabilidades, por el hecho que el obligado tributario puede recaer tanto

en persona natural como persona jurídica, siendo así, el mayor problema determinación de responsabilidad en el segundo caso, ya que muchas veces el obligado tributario es muy diferente a la persona que comete el hecho delictivo. Estudio de las diferentes posturas del bien jurídico que se encuentran en el derecho penal tributario, conforme al ámbito social en que se desarrolla la protección de esta clase de delitos; También el desarrollo del delito contable, como delito tributario basado en la falta de documentos contables que impiden constatar la situación económica de una empresa, y la diferencia notoria con respecto al delito de evasión de impuestos. Se encuentra desarrollado el tema de las normas penales en blanco y la relación que existe respecto a la tipificación de los delitos tributarios. Por último, se desarrolla el procedimiento sancionador administrativo de la evasión de impuestos, puesto que preliminarmente se realiza el proceso administrativo de fiscalización y en caso de existir sospecha de cometimiento de delito, la Administración Tributaria se abstiene de conocer y remite informe a la Fiscalía General de la República a fin de que ejerza acción judicial.

El Capítulo tres titulado: *“Análisis Internormativo de los Principios del Derecho Penal y la Estructura del tipo de Evasión de Impuestos.”* Tiene como fin conocer el contenido de cada principio primordial del Derecho Penal y su importancia al momento de analizar el delito de evasión de impuestos en relación a estos y el respeto y concordancia que debe existir en el tipo penal respecto a estos.

En relación con el principio de Legalidad, se estudiará la importancia que existe en la tipificación previa de los delitos en las leyes penales, el valor que existe para que esta sea una ley clara, precisa y concisa que no permite ambigüedad de interpretación y aplicación. Además, el principio de seguridad jurídica recae en la convicción de que el ciudadano, se le respetara su situación legal y que no se le modificara de forma inoportuna, por simple

capricho del legislador realizando modificaciones en las leyes de forma constante.

Capítulo cuatro titulado: *“La Recepción del Delito de Evasión de Impuestos en el Marco Jurídico Internacional”* con el cual se pretende dar a conocer las diferentes disposiciones normativas de carácter internacional respecto al delito de evasión de impuestos como es regulado en nuestra legislación penal, sin embargo, se observará que en otros países es denominado de diferentes formas tales como: delito contable tributario, defraudación fiscal, etc. En este apartado se estudiará las legislaciones penales y jurisprudencia emitida de los países de España, Guatemala, México, Paraguay y Perú.

Por último, el Capítulo cinco contiene las conclusiones y recomendaciones obtenidas del análisis doctrinario, normativo y jurisprudencial de los contenidos realizados en esta investigación.

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
Arts.	Artículos
C. Cm.	Código de Comercio
C. Pn.	Código Penal
C.t	Código Tributario
DL	Decreto Legislativo
Ed.	Edición
Edit.	Editorial
Inc.	Inciso
N°	Número
Ord.	Ordinal

SIGLAS

ANEP	Asociación Nacional de la Empresa Privada
CFF	Código Fiscal de la Federación
CNIC	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
DO	Diario Oficial
FGR	Fiscalía General de la Republica

IGV	Impuesto General a las Ventas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
ONG	Organización no Gubernamental
RACT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario
SA	Sociedad Anónima
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas

CAPITULO I

CONTEXTO HISTORICO DE LOS IMPUESTOS Y ORIGEN DEL DELITO DE EVASION DE IMPUESTO

En este capítulo se exponen aspectos generales del origen y evolución de los tributos, desarrollándose desde inicios de la Edad Antigua hasta llegar a lo que actualmente se conoce como la organización del sistema tributario con el fin de dar a conocer las razones que incitaron a la formación de llevar a cabo una recaudación de bienes, que permitieron el sostenimiento de los pueblos y de ejercer poder de soberanía sobre otros; de igual forma la descripción de aspectos generales de la evolución del delito de Evasión de Impuestos.

1.1 Antecedentes Históricos.

Los impuestos han estado presentes prácticamente en todos los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas; en el siglo XVIII cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son cargas indispensable para la vida del Estado, desarrollándose, paralelamente, la Teoría del Estado de Derecho por lo cual este surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí, y también con las autoridades en respuestas a las necesidades políticas y también económicas y sociales.

En función al principio de soberanía popular, se propone que sea el parlamento y, dentro de este preferente la cámara que reúne a los representantes del pueblo, quien debe autorizar el cobro de los impuestos fundamentándose su creación en la contraprestación que se paga por los beneficios que el Estado otorga y que son inherentes a la existencia de una asociación política.

Modernamente, se define el impuesto, como la parte de la riqueza que las personas físicas o jurídicas sometidas a la soberanía estatal entregan al Estado y este recibe en virtud de una autorización legal, que tiene origen en la delegación constitucional basada en el principio de la soberanía popular, que le otorga poder de coacción, y que debe servir para que dicho Estado realice los fines que le son propios.¹

Desde sus inicios los impuestos, como su nombre lo indica, fueron considerados como un signo de sometimiento al Estado, en especial por las clases más pobres, por cuanto los poderosos hallaban razones, causas y medios para eludir su pago. Hoy eso o ha variado. A ello se añade que cuando el Estado, tal cual hoy se conoce, buscaba su organización como tal (siglo XVII), Las teorías liberales de la época hacían del impuesto un mal necesario para las únicas y elementales funciones que admitían debía cumplir el Estado, entendemos ahora por que la evasión, el eludir el pago, no era mal vista por la sociedad. ²

Pero el Estado fue asumiendo nuevas funciones, las que al principio solo eran el orden interno, la defensa exterior y la organización judicial. Luego el Estado se encargó de la educación, la salud pública, la vivienda, la regulación del empleo, la necesidad de morigerar las desigualdades sociales, territoriales, etc., y si hoy preguntáramos cuáles son los más importantes, en el espectro señalado, veríamos que los tres tradicionales ya no están solas ni encabezan la consideración de la gente

¹Oswaldo H. Soler, *Derecho Tributario, Económico, Constitucional-Sustancial, Administrativo-Penal*, (Buenos Aires: Fondo Edit. de Derecho y Economía, 2ª ed. actualizada y ampliada, 2005),63.

²José Alberto Espinosa, *Manual de Derecho Tributario primera parte*, (Córdoba: edit. Abvocatus, 2ª ed., 2004), 133.

El impuesto o tributo no es solamente el medio de recaudación, de por sí sumamente importante para mantener los servicios, sino que actúa en la coyuntura económica, en la macroeconomía, en la planificación, etcétera.³

1.2. Origen y Evolución de la Tributación a Nivel Internacional.

La historia de la tributación se halla recíprocamente vinculada con el desarrollo histórico del pensamiento financiero, de modo que los acontecimientos reales (establecimiento de tributos) han influido sobre la evolución de la teoría.

Con el Advenimiento del Estado moderno aparecieron los “tributos”⁴ en sentido estricto, esto es, como manifestación del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también denominaremos “tributos”, aunque en el sentido lato del término.⁵

1.2.1 Edad Antigua.

En Mesopotamia, bajo la dominación persa existían impuestos territoriales y de capacitación (cuyo pago hacía que se considerase a una persona como ciudadano) cargas sobre transporte fluvial e importaciones, etc.⁶

³ *Ibíd.* 134.

⁴ Mario Provoste Fernández, *Principios del Derecho Tributario*, (Santiago de Chile: edit. Jurídica de Chile, Vol. 21, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, 1952), 31. Cuando hablamos de Tributos, entendemos referirnos a todos los ingresos de dinero que obtiene el Estado de los particulares, imponiéndoles en forma unilateral la correspondiente obligación.

⁵ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, “Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”, (Buenos Aires: edit. Depalma, Tomo 1, Parte General, 1996), 11.

⁶ Soler, *Derecho Tributario*, 57.

En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años A. C., se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria.⁷

En el Antiguo Egipto había ciertos gravámenes sobre consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese periodo dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos (ello fue un antecedente de la tributación extra fiscal o imposición “de ordenamiento”, pues como enseña Gerloff, en esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria).

Respecto a Atenas, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la “*eisfora*”; y la “*triarquia*”, para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuestos progresivos sobre la renta.⁸

Durante el siglo VI a. J., impuestos indirectos sobre los consumos, resistiéndose al estado-ciudad de Atenas a la utilización de gravámenes de carácter personal, en razón de la concepción imperante que realizaba la libertad individual, lo que condujo a la consecuencia que las contribuciones personales fueran voluntarias.

La carga tributaria en el Estado-Ciudad de los Griegos no era elevada en razón al carácter reducido de los gastos públicos corrientes. Además, el

⁷ Armando Giorgetti, *La Evasión Tributaria*, (Buenos Aires: edit. Depalma, 1967), 15. Sobre la historia de la tributación dice este antiguo libro “así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”.

⁸ Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 12.

Estado no debía hacer frente al pago de estipendio a sus soldados ya que el servicio militar era obligatorio, imperando un sistema de “liturgias” o prestaciones voluntarias a cargo de ciertos ciudadanos pudientes, que costaban parte del gasto público.

El elenco de recursos fiscales, en épocas de paz, estaba circunscrito a ciertos impuestos directos al consumo (derechos aduaneros o de mercado) y a tasas judiciales y de utilización de la propiedad común.

Los impuestos se acordaban a regañadientes y en caso de extraordinaria necesidad, por lo cual el tesoro público estaba casi exhausto, hasta el punto de que en ocasiones tuvo que suspenderse la administración de justicia por no contarse con dinero para el pago de los jueces.

Pero los impuestos aplicados en tiempo de guerra se fueron transformando en permanentes en razón de los frecuentes conflictos bélicos.⁹

En Roma¹⁰, hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; por ejemplo, la “vicésima hereditatum” (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas.

Durante este imperio, y particularmente con la “Lex Julia Municipalis”, surgieron localidades denominadas “fora” y “conciliabula”, las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su

⁹Soler, *Derecho Tributario*, 57

¹⁰ Cf. Valentín Letelier, *Génesis del Estado y de sus Instituciones Fundamentales* (Buenos Aires: Cabaut y Cía Edit., 1917), 734. La palabra tributo se origina debido a tres tribus que en los tiempos prehistóricos se aliaron para formar el pueblo Romano, establecieron una organización para convivir, en la cual acordaron que sostendrían por partes iguales las necesidades del Estado; por tanto, el tributo era el tercio con el que cada uno contribuía a los gastos públicos. Esta contribución únicamente era requerida en casos de guerra y por lo general era devuelto a los ciudadanos con el botín obtenido de la victoria, adquiriendo así un carácter jurídico de simple colaboración.

administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijo, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas.¹¹

Entre los cargos municipales en Roma, se menciona al “curator” que velaba por los intereses fiscales, y al “defensor civilitatis” que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el “ordo decurionum” respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales”.¹²

Bajo el signo de la República, a favor del gran incremento experimentando en las fuentes de recursos como consecuencia de conquistas bélicas se produjo el enriquecimiento técnico de los instrumentos impositivos para perfeccionarlos aún más en tiempos del imperio, bajo un manto jurídico regulatorio, cuyo objetivo apuntaba a establecer y mantener su hegemonía en el mundo bajo la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. En otras palabras, eso significa que los impuestos no se cobraran del ciudadano sino del enemigo vencido. Esta política equivocada y perversa solo se varió cuando el imperio estuvo a punto de derrumbarse.

En tiempos de Augusto se realizó una reforma fiscal asentada en el equilibrio presupuestario, dirigida a la unificación financiera y a la determinación exacta de la materia imponible. Lo primero suprimiendo los privilegios tributarios que favorecían a ciertas ciudades, incorporándolas con ello al sistema general. Lo segundo fue lo logrado gracias a la confección de los sistemas de los censos lo que permitió registrar y clasificar las riquezas

¹¹Catalina García Vizcaíno, *Los Tributos frente al federalismo. Puntos de partida y recomendaciones para la reforma constitucional.*, (Buenos Aires: Depalma, 1975). 227-228.

¹²Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 13.

territorial e inmobiliaria del imperio, la que constituyó la base de la imposición directa en las provincias.

Con el óptimo resultado obtenido por la reforma de Augusto al constituir al resurgimiento económico y estabilidad política del régimen, Sainz Bujanda¹³ extrae una lección histórica consistente en que la bondad política de una reforma fiscal no estriba exclusivamente en la adaptación cuantitativa y cualitativa de las cargas tributarias a la realidad económica del momento en que la reforma se produce, sino también en la sensación de la seguridad que sea susceptible de provocar en el ánimo de los contribuyentes lo que revela la importancia del factor psicológico en el campo de la Hacienda Pública.¹⁴

Sin embargo, al establecerse el poder en las manos del Príncipe, el Estado se convierte en despótico lesionando los principios de libertad y de igualdad desacreditándose el impuesto ante la conciencia social.

En un contexto de evasión, Diocleciano es nombrado emperador impulsando su propia región impulsiva orientada al incremento de los recursos para lo cual dio carácter permanente a los impuestos de especie (*annonae*), fijo al importe total anual que el Estado debía percibir y simplificó las bases fiscales, prescindiendo de los datos del censo y de la capacidad contributiva de las ciudades y de las demás unidades tributarias, apelando a un sistema más sencillo de valoración estableciéndose en base a la combinación de la extensión del terreno cultivado y el número de cultivadores adscritos a él (*cápita*). La distinción más profunda entre la hacienda pública bajo la dominación romana y la misma bajo la monarquía visigoda¹⁵ radica en

¹³Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, (Madrid: Centro de Inst. de Estudios., 1962), 166.

¹⁴ Soler, *Derecho Tributario*, 58.

¹⁵Monarquía popular que partió de una herencia germánica y que poco a poco fue derivando al absolutismo. La monarquía de los visigodos era una monarquía electiva en la cual la

que mientras la primera era una pieza de la hacienda imperial, bajo la segunda quiso ser un instrumento de aglutinación nacional. A pesar que los visigodos siguieron utilizando las formas de imposición romanas las características señaladas diferenciaban a ambos sistemas.

El despotismo romano había conducido a la confusión de los recursos públicos con la fortuna privada del emperador; la monarquía visigótica restableció la distinción entre patrimonio del Estado y los bienes particulares del soberano.

El sistema tributario visigótico estaba destinado a cubrir los gastos de un cuerpo nacional en gestación. Concluye Sainz de Bujanda¹⁶ afirmando que los visigodos introdujeron dos novedades importantes: la primera, la autonomía del patrimonio fiscal; la segunda, la fundamentación del deber de contribuir en el vínculo general del súbdito. Se habrían inspirado ambas en ideas políticas germánicas y eclesiásticas. Sin embargo, el sistema financiero a nivel nacional no llegó a consolidarse en España bajo la dominación visigoda debido principalmente a la debilidad del poder político y a la frágil contextura del Estado.

Durante el tiempo transcurrido desde la caída del imperio romano hasta la revolución francesa, que abarca a los dos periodos que en la historia se conocen con la denominación de edad media y edad moderna el impuesto muto su carácter de instituto de derecho público para convertirse en signo de servidumbre.

La organización política también se sometía a cambios fundamentales ya que el poder se repartía entre reyes y señores feudales, coexistiendo dos

asamblea elegía al rey y le daba el poder político, militar y el de administración de justicia.
<http://www.hisotira-del-derecho.es/2014/01/monarquiviavisigoda.html>

¹⁶Bujanda, Hacienda y *Derecho*. 166.

órdenes de exacciones las que se debían al señor feudal y las que se debían al rey como soberano, siendo la primera consecuencia de esta evolución la desaparición de los impuestos territoriales que se convirtieron en censos percibidos por los señores como propietarios del suelo.¹⁷

1.2.2 Edad Media.

En la época de la edad media cabe agregar que, a los reyes, se les permitía cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión de ésta, o impuesto sobre los consumos y su introducción, o tributos sobre formas presuntas de vida, por ejemplo, tasas basadas en el número de hogares, en la cantidad de ventas de los edificios, etc. Las palabras “tributo” e “impuesto”¹⁸.

El impuesto se establece con carácter personal privilegiado, sin tomar en cuenta a la renta. En este régimen, clases enteras no solo viven de lo que sus brazos producen los siervos, si no que están exceptuados de la obligación de concurrir con sus aportes a la manutención de las cargas comunes. En este ambiente falta, desde luego, toda proporcionalidad contributiva.¹⁹

Sin embargo, como bien señala Martín²⁰, el Medioevo es otro período de prehistoria de los recursos públicos, ya que los tributos exigidos debían

¹⁷ Soler, *Derecho Tributario*, 59.

¹⁸ Cf. Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas públicas*, (Buenos Aires, Plus Ultras, Tomo 1, 1969), 48. Las Palabras tributo o impuesto implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se apegaba a cambio de protección, en las primeras épocas medievales, los hombres libres prestaban servicios personales en las armas. El estimo y el catastro, en la republica florentina, eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta, y después sobre los capitales.

¹⁹ Juan Beneyto Pérez, *El Impuesto Sobre la Renta*, (Barcelona: 1933).

²⁰ Cf. José María Martín *Ciencias de las Finanzas Públicas, Contabilidad Moderna.*, (Buenos Aires: 1976.), 42.

ser asimilados a obligaciones privadas, “basadas en la contingencia, arbitrariedad o violencia”.²¹

En las primeras participaciones políticas, el pueblo se encuentra exonerado de pago de impuestos y contribuciones, siendo estos innecesarios porque los servicios militares y similares se realizan de forma gratuita por los ciudadanos.

La libertad es una característica de la inmunidad, la cual pierden los pueblos cuando pasan por debajo del yugo.

Entre los antiguos griegos y romanos, se mantuvo diligentemente durante varios siglos este privilegio. Para ellos solamente los pueblos subyugados eran los obligados a rendir tributo; un ideal de la antigüedad era que el Estado victorioso, tuviera la facilidad de vivir exclusivamente a costa de los vencidos.

Mismo principio que se siguió ejecutando durante los siglos medios. Particularmente desde que las ciudades empezaron a comprar peso de oro, desde el siglo XI en adelante la exención perpetua de impuestos y contribuciones, equiparándose bajo el respecto tributario a la nobleza y al clero, desapareció casi por completo la masa imponible.

En el régimen financiero de la Edad Media, el príncipe así fuese un señor feudal o el rey, aunque necesitará de ayuda pecuniaria, no podía sino únicamente en ocasiones que habían quedado establecidas por la costumbre. Por tanto, los pueblos estaban obligados a brindar al príncipe subsidios en aparecían de obsequios voluntarios en los casos de guerra, coronación y matrimonio.²²

²¹Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 13.

²² Letelier, *Génesis del Estado*, 731.

La costumbre de convertir a los pueblos vencidos, al pago de tributos, permite que las sociedades semi civilizadas logren humanizar las guerras. En lugar de incorporarlos al Estado victorioso, este les devuelve su libertad con tres condiciones que consisten en: reconocer que se encuentran dominados, de prestar auxilio en casos de guerra y de pagar un tributo permanente. Siendo estos los únicos impuestos directos de carácter permanente que antiguamente eran conocidos y que eran pagados cuando el Estado que dominaba así lo exigía.

Anteriormente, en los pueblos no existía la moneda para el pago de tributos por ende, estos se avocaban al pago con objetos de uso diario y carácter personal, que consistían en telas, bestias, polvo de oro, marfil, plumas de avestruz, armas, etc.; incluso es sabido que en países de África Occidental los impuestos eran pagados con esclavos.²³

Si bien, sobre todo desde fines del siglo XIX, el mundo vivió los efectos de un significativo movimiento de capitales, de personas y de bienes entre los países, la intensidad de esas corrientes revistió magnitudes reducidas, en comparación con las observadas en los últimos cincuenta años.²⁴

De conformidad con lo señalado por la autorizada doctrina, desde tiempos remotos han existido supuestos de imposición en los cuales, dada la ubicación de los bienes, diferente de la residencia de las personas propietarias de estos, se plantearon dilemas en razón de ser diversas la autoridad con ejercicio de poderes impositivos en uno y en otro de esos lugares: aquel donde se hallan los bienes y aquel donde residen sus dueños.

²³ *Ibíd.* 740

²⁴ Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, "Derecho Tributario", (Buenos Aires: edit. Astrea, Tomo 1, Vol. 2, 2003) 519-527.

Igual duplicidad podría verse generada en cuanto a la imposición de las rentas, tanto por la jurisdicción donde fueren producidas, de un lado, como por la jurisdicción -distinta de aquellas- donde residiere quien las obtiene, de otro lado, o bien cuando el titular de esas rentas fuese un súbdito o un nacional de un país diversos donde tales rentas con obtenidas.

Algunos antecedentes por Calderón Carrero²⁵, ya en el siglo V antes de la era cristiana, “habiéndose fundado una colonia en Léucada occidental (islas jónicas de la antigua Grecia) por habitantes de Oponte y de otras ciudades de Léucada oriental, los fundadores de esa colonia eran sujetos a imposición en la misma y en su tierra natal, aunque, posteriormente, esta última estableció su exención”.

Sin embargo, los precedentes de mayor relevancia histórica se atribuyen a los provenientes de la Edad Media, como los recordados por Sampay²⁶ y reiterados por Amorós Rica²⁷, en el sentido de que “en el XII boloñes Jacobus, uno de los “cuatro doctores” discípulos de Irnerio, se preguntó hasta qué punto un ferrares estaba obligado a satisfacer impuestos cuando poseía patrimonios simultáneamente en Ferrera y Bolonia.

Expresa Brewer Richman²⁸ que uno de los problemas de la superposición de jurisdicciones impositivas fue extensamente discutido en la Edad Media cuando, desde el siglo XIII en adelante, los canonistas y teólogos aplicaron sus conceptos de justicia y moralidad de las cuestiones fiscales, incluyendo el de la doble imposición”. Ello fue así, a raíz del advenimiento de nuevas reformas de tributación, particularmente el impuesto general de la propiedad, en las ciudades medievales de Francia e Italia.

²⁵ Véase. Calderon Carrero, *La doble imposición internacional*, 178.

²⁶ Belsunce, *Tratado de Tributación.*, 64.

²⁷ Amorós Rica, *Derecho tributario*, 2 Ed., 144.

²⁸ Brewer Richman, *Taxation of foretgn investment income*, 37.

En ese entonces, con independencia del impuesto a la tierra cuya aplicación se asignaba a la jurisdicción del lugar donde ella estuviese ubicada, se instituyeron impuestos generales a la propiedad, se entendió que estos constituían tributos que habrían de recaer sobre la persona, como su obligación a la comarca, al reinado o al país donde se hallara su domicilio.

Además, Calderón Carrero²⁹ se refiere a la adopción de “la tributación general sobre el patrimonio” en los siglos XVI, XVII, por parte de los principados alemanes, en que “la problemática de la doble imposición adquiere de nuevo destacada importancia para la comunidad jurídica”.

De esa manera tuvo inicio la evolución de los dos conceptos para hacer recaer la imposición: uno según la residencia del propietario del patrimonio tomado en su conjunto, basado sobre la fidelidad política que se consideraba debía profesar al contribuyente a la autoridad del lugar donde se hallara esa residencia, y el otro según su ubicación de la propiedad gravada basado sobre la fidelidad económica debida por el propietario.

Con el transcurso de los tiempos, cabe identificar esta última concepción con el principio del beneficio en materia tributaria, aquel en virtud del cual se procura exhibir cierta correlación entre los bienes y servicios previstos por el Estado y la obligación de los habitantes para contribuir en alguna medida a financiarlos.

El conflicto en el ejercicio de potestades impositivas se genera al observar que el país de la residencia del propietario pretende que el factor de vínculo político del contribuyente de derecho a sus autoridades a gravar todos los bienes que pertenecen a este, donde quiera que ellos se encuentren ubicados, dentro o fuera del país, en tanto que los otros países,

²⁹ Carrero, *La doble imposición internacional*, 178.

aquello en cada uno de los cuales se hallan localizados parte de esos bienes, entienden que el factor de vinculación económica que tal localización de los bienes comporta, les da derecho de gravarlos, con prescindencia del lugar de residencia de quien fuese el dueño de ellos.

Esa forma de imposición general de la propiedad perdió predicamento, y declino en su vigencia desde fines del siglo XVIII, con lo cual dicho conflicto conceptual, con las consecuencias políticas explicadas cayo en desuso. Cabe señalar, no obstante, que solo revivió hacia mediados y fines del siglo XIX.

Es efectivamente así, por cuanto la problemática alrededor de la doble imposición internacional asume caracteres definitorios de una tendencia legislativa y doctrinal, en el pleno jurídico, solamente a partir de la segunda mitad del siglo XIX. Fue cuando se suscribieron, entre gobiernos soberanos de la Europa central, los primeros convenios o tratados en los cuales fueron estipuladas algunas disposiciones con ciertos atisbos de índole tributaria. La literatura especializada suele mencionar en ese sentido, como primer precedente, el tratado firmado entre Bélgica y Francia en 1843.³⁰

1.2.3 Edad Moderna

Al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las primeras naciones europeas, organizadas en Estados. Se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.

Según manifiesta Oria³¹, no puede decirse que existía un sistema tributario verdaderamente ordenado hasta el siglo XIV comienzan a

³⁰ Belsunce, *Tratado de Tributación*, 529- 530.

³¹ Véase Salvador Oria, *Finanzas* (Buenos Aires: edit. Kraft, Tomo 1, 1948), 416.

organizarse las comunas y prestarse, en su ámbito territorial servicios que tienden a satisfacer necesidades generales como la higiene, limpieza, tránsito, etc.

El enfoque en el ejercicio del poder tributario en la península ibérica, por ser esta la Época Moderna, sede de uno de los Estados más poderosos de Europa, señalando que los reyes católicos fijaron la tributación en materia aduanera a través de las leyes de Cartagena, Granada y Murcia publicadas en 1479 y 1503, estableciendo los derechos de exportación en un 5% del valor de las mercaderías traficadas, declarando exentos a los artículos introducidos para la casa real y el oro y la plata en barra del poder tributario, mercaderías traficadas, declarando exentos a los artículos introducidos para la casa real y el oro y la plata en barra.³²

Del Reino moro conservaron los Reyes Católicos el diezmo, llamado también renta de la sede, consistente en el equivalente al 10% del valor de la sede que se vendía, e introdujeron un nuevo recurso proveniente del tributo llamado bula de la santa cruzada, formado por las contribuciones en concepto de aportes para mantener la guerra contra infieles y/o recuperar las tierras santas.

Si bien estos tributos proporcionaban a la real hacienda importantes ingresos, fueron superados por la imposición llamada “ingreso de los tesoros” y/o “caudales de América” representados por la proporción de esos tesoros que debían tributar en beneficio del erario público los particulares titulares de los mismos al ser remitidos del nuevo mundo a España.³³

³² Véase. Eduardo F. Vitola et al., *Los tributos en la Edad Moderna*, trabajo incluido en la obra *Origen, Historia y evolución de los tributos*, (4º Congreso Interamericano de la Tributación), 207.

³³ Soler, *Derecho Tributario*, 60.

1.2.4. Edad Contemporánea.

Las necesidades financieras de los reyes obligaron a los monarcas a llegar a un acuerdo con quienes aportaban los recursos financieros y los servicios, que constituía en esencia un pacto, por el que obtenían el consentimiento de proporcionarles servicios o pagarles determinadas cantidades, inicialmente de naturaleza voluntaria, aun cuando fueran contribuciones requeridas.³⁴

En Inglaterra con la cuna del Constitucionalismo se percibe claramente el origen y el sentido propio del principio de legalidad tributaria en sus inicios; consentimiento y voluntariedad por quienes pagan; bastante después, en otras latitudes, la misma idea se recoge en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, como 13 años antes se hizo en la Declaración de Virginia de 1776. El desarrollo de proceso de aprobación parlamentaria del impuesto en Inglaterra se inicia en 1215 con la Magna Carta Libertatum, se reafirma con la Petición de Derecho (Petition of Rights) de 1628 y consolida definitivamente en la Declaración de Derecho de 1689 (Bill of Rights).³⁵

La importancia y trascendencia histórica de la cuestión impositiva puede apreciarse de la lectura del artículo 14 de la Declaración de los Derechos del hombre y el Ciudadano de 1789, el que consagra la fórmula clásica original del principio de auto imposición, antecedente histórico del de legalidad tributaria, así: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de

³⁴ Álvaro Magaña, *Derecho Constitucional Tributario: “El principio de legalidad,* (San Salvador, Ministerio de Justicia, tomo 5,1993), 136.

³⁵ Magaña Cita a Luis Sánchez Agesta, 137. El apartado 4º de la Declaración de Derechos de 1689 decía: “Que toda cobranza de impuestos para la Corona o para uso de la Corona, bajo pretexto de prerrogativas sin el consentimiento del Parlamento lo haya consentido, es contra ley.”

comprobar por si mismos o a través de sus representantes la necesidad de que se establezcan contribuciones públicas, así como el de aceptarlas libremente, controlar su utilización y determinar su cuantía, hecho imponible, recaudación y vigencia temporal”.³⁶

No se podría dejar de señalar que esa primera formulación, embrión del principio de legalidad tributaria, contiene aspectos fundamentales de los tributos generalmente no mencionados específicamente en textos constitucionales recientes, pero que, únicamente le reconoce son elementos necesarios para el cumplimiento del principio de reserva de ley, es decir, para la observancia y cumplimiento efectivo del precepto constitucional, como se comprueba al incorporarse expresamente en los Códigos Tributarios o en Leyes Generales Tributarias, como la española vigente. El antecedente de esa clara y explícita forma de concretar la auto imposición del artículo 14 transcrito, es el viejo principio “ningún tributo sin representación”, independencia americana y cuyo origen se retoma, otra vez, a la Petition of Rights de 1628 y después se desarrolla en el capítulo VI de la Declaración de Virginia de 1776.³⁷

La Revolución Francesa trae al campo político, además, los ideales de la libertad, igualdad y fraternidad. A partir del advenimiento de estos principios e ideales, la ley ya no fue la expresión de voluntad de príncipe, si no, en cambio, la expresión de la voluntad general.

Es precisamente que, derivada la Revolución Francesa en el régimen Napoleónico, para sostener las guerras entre Francia y gran Bretaña, en este último país se establece, en 1798, el primer impuesto sobre la renta.

³⁶ Magaña, *Derecho Constitucional*, 139.

³⁷ *Ibíd.* 140

Como escribe Sainz de Bujanda ³⁸, si bien la presencia de elementos jurídicos fue vigorosa e la organización romana y en la monarquía visigónica el régimen constitucional plasmado a partir de la revolución francesa le da a los Estados de Derecho una fisonomía diferente a la que tuvieron en otras épocas pues, en primer lugar, la ley es el producto de voluntad general, inspirada por la razón; en segundo lugar, el sometimiento al Derecho no afecto solamente a los súbditos sino también al rey e incluso al propio Estado; en tercer lugar, la ley disciplinó casi enteramente los movimientos administrativos, convirtiendo estos en actividad reglada, bajo el signo primordial de garantizar derechos del individuo frente al poder público.

En la edad media los impuestos no se pagaban con dinero, sino en especie (con trabajo o con parte de la producción agraria). Como los servicios que ofrecían los gobiernos consistían en esencia en la defensa militar o en la realización de algunas obras de utilidad pública, como carreteras, el cobro de impuestos en especie bastaba para cumplir estos objetivos. Los gobernantes podían reclutar soldados y trabajadores, y exigir a los nobles que proporcionaran soldados y campesinos en función de su rango y sus bienes.

De forma similar, se cobraba una parte de la producción agrícola a los terratenientes, con lo que se podía alimentar a trabajadores y tropas. En los Estados actuales, aunque los impuestos se cobran en términos monetarios, el método es el mismo en la práctica: el gobierno establece una base impositiva (en función de los ingresos o de las propiedades que tienen) y a partir de ahí se calcula el impuesto a pagar. ³⁹

³⁸ Bujanda, *Hacienda y Derecho*. 317.

³⁹ Camargo Hernández, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, (México, 2005), 36. www.eumed.net/libros/2005/dfch-eval/.

1.3. Origen del Tributo dentro del Marco Nacional.

Los tributos tienen sus inicios en El Salvador en la época de la colonia, con la llegada de los conquistadores, siendo los encargados de fijar los tributos que deberían de recibir por cada pueblo indígena, durante la época de la colonia la contribución consistía en que se daban en especie por el uso y explotación de los cultivos y las tierras. Se realizaba el pago con productos agrícolas, artesanales, metales preciosos, oro, plata, cerámica, hilaban y tejían algodón, tela, ropa.⁴⁰ También bienes de consumo como el cacao y añil, que eran transferidos a España, lo que constituyó una forma de explotación y de dominio de la colonia sobre los indígenas.

Con el paso del tiempo las relación entre la corona y las colonias se fueron distanciando y en América se empezaron a formar los primero gobiernos locales y nacionales, entonces, se hizo más evidente la necesidad de crear un mecanismo de recaudación para sustentar sus necesidades razón por la cual se creó un sistema tributario que estaba basado en el sistema impositivo español, pues gravaba la renta y patrimonio personal, fue hasta los inicios de 1900 que se creó un sistema tributario basado en su mayoría en la realidad nacional.

1.3.1 Evolución Histórica de Los Tributos.

El régimen legal inicia en 1915 por la Ley de Papel Sellado y Timbres⁴¹. Con la cual se establecieron dos impuestos:

1. El impuesto del papel sellado, que se consignaban en documentos públicos, auténticos y privados.

⁴⁰ Santiago Ignacio Barberena, "*Historia de El Salvador*", (San Salvador: Ministerio de Educación, Tomo 1, 1969), 218.

⁴¹ Ley de Papel Sellado y Timbres, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992).

2. El impuesto de Timbres, se regulaba con una tasa del 5% las mercaderías vendidas y servicios prestados, haciendo constar el pago del impuesto por medio de facturas, recibos o cualquier otro documento.

La inmensa gama de impuestos obligo a la creación de varias dependencias como la Dirección General de la Renta de aduanas; La Dirección General de Impuestos Indirectos que administraba impuestos como el de Papel Sellado y Timbres, el de consumo y los aplicables a cigarrillos, gaseosas, vino, licores, cervezas, entre otros; y la Dirección General de Impuestos Directos que administraba impuestos sobre la renta, sucesiones, donaciones, alcabala y viabilidad serie “A”, etc.

Debido a la diversificación de la estructura tributaria se empieza a analizar la idea de modernización de la Administración Tributaria, hasta que en el año de 1986, época marcada por el conflicto interno, se aprueba en la Asamblea Legislativa una serie de reformas fiscales como las derogaciones de la Ley de Renta de 1950 y entrada en vigencia de la ley de 1986, también la ley de Alcabala ⁴² y creación de la Ley del Patrimonio, empieza a tomar fuerza la idea de crear un Código Tributario en base al modelo del Código Tributario para América Latina, proyecto que no logro realizarse.

Durante 1989 surge una nueva institución administrativa en materia tributaria la Dirección General de Impuestos Internos, que es el resultado de la fusión de las extintas Dirección General de Impuestos Directos e Indirectos

⁴² Ley del Impuesto de Alcabala (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1928), conocida como Ley del Impuesto Sobre Transferencia de Bienes Raíces. Se introduce desde antes de 1823 con el Acuerdo Federal del 24 de julio de 1823, en el cual se restablece el 4% de Alcabala Interior, que había suprimido la diputación provincial de San Salvador el 30 de junio del mismo año. Esta y otras disposiciones que gravaba la venta de fincas, tabaco, aguardiente, el tránsito de ganado y algunas exoneraciones a víveres de primera necesidad. Un hecho importante de la Alcabala fue que llegó a grava sólo bienes inmuebles, iniciando con el Proyecto de Decreto presentado por el Ministerio de Hacienda a la Asamblea Nacional Legislativa.

que vendrá a administrar la función recaudadora en un nuevo escenario de reforma en la próxima década.

Los sectores empresariales (ANEP-CAMARA DE COMERCIO) realizaron una campaña para que los principales impuestos estuvieran dirigidos a la población con menores recursos, lo que se concretó en diciembre de 1991, con una tabla regresiva donde paga menos impuestos quien obtiene mayores ingresos, esto se traduce en una relación inversa a la estructura tributaria de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963.⁴³

Durante este escenario el 27 de julio de 1992 se aprueba la Ley vigente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, la cual grababa con un impuesto al valor añadido del 10% (IVA), posteriormente en 1995 se aumentó este impuesto con un 13%.

Posteriormente por la diversidad de leyes en materia tributaria que existían, se insistió nuevamente en una unificación de estas, dando a conocer así, un borrador para elaboración del Código Tributario⁴⁴ el cual en su momento fue rechazado, pero luego de ser reestructurado y aplicando las observaciones hechas por los legisladores, se logró su aprobación en el año 2000. Entrando en vigencia el 1 de enero del año 2001, al mismo tiempo que la Ley de Integración Monetaria, con la cual regularían desde ese momento la economía nacional.⁴⁵

El Código Tributario ha sido reformado a la fecha según D. L. N° 497 de fecha 28 de octubre de 2004, publicada en el D. O. número 231, tomo 365 de fecha 10 de diciembre de 2004, entró en vigencia a partir del 19 de

⁴³ Saul Cañenguez Montano, *“Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”*. (San Salvador: Edit. Universidad de El Salvador, 2002). 15

⁴⁴ Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

⁴⁵ Véase nota 43.

diciembre de 2004. Con el paso del tiempo el Sistema Tributario Salvadoreño ha tenido constantes reformas, con el fin de mejorar el control y luchar en contra del fraude, medidas que han sido orientadas a reducir la evasión.

1.4. Evolución Histórica de La Regulación Penal del Delito de Evasión de Impuestos.

A lo largo del tiempo han existido cambios en las diferentes Legislaciones que cada país posee, en el caso de la Legislación Penal Salvadoreña también se ha visto afectada; cambios que han sido necesarios ya que con el paso del tiempo la Sociedad ha evolucionado y por tanto se necesita de una Legislación que esté acorde a los cambios que ha experimentado.

En cuanto al tema del Delito de Evasión de Impuestos se han observado cambios desde que fue regulado en la Legislación Penal, entre ellos están:

1.4.1 Código Penal de 1904 ⁴⁶

Fraudes y Exacciones Ilegales.

Art.343.- El funcionario público que, interviniendo por razón de su cargo en alguna comisión de suministros, contrata, ajustes o liquidaciones de efectos o haberes públicos, se concertare con los interesados o especuladores o usare de cualquier otro artificio para defraudar al Estado, incurrirá en la pena de tres años de presidio.

⁴⁶ Código Penal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador,1904). Surge debido a dos principales tratados que se suscribieron por el país en su momento., siendo estos: “Tratado sobre Derecho Penal y Extradición” y “Tratado de recomendación sobre Extradición”, el primero suscrito y firmado en 1897 en la Ciudad de Guatemala y el segundo en 1901 en San Salvador; estos contenían disposiciones contrarias al Código Penal anterior y por lo tanto se dio la necesidad de reformar el Código Penal para incorporar el contenido de los Tratados a los que se habían suscrito.

1.4.2 Código Penal de 1974 ⁴⁷

El Código Penal de 1974 - publicado en marzo de 1973, entro en vigencia hasta el siguiente año. Elaborado en base a diversos proyectos de Códigos Penales anteriores que permitieron concretar contenido muy novedoso en materia de Legislación Penal, algunos de los Proyectos utilizados son ⁴⁸ :

1. Proyecto de Código Penal Salvadoreño de 1943, el cual fue elaborado por Reyes Arrieta Rossi, Juan Benjamín Escobar y Carlos Azúcar Chávez; distinguido por ser moderado y con pensamientos innovadores y en relación a los distintos tipos de delitos se realiza una mejor tecnificación que permite una fácil aplicación de la ley penal.
2. Proyecto del profesor español Mariano Ruiz Funes que fue realizado a solicitud del Supremo Tribunal de Justicia conociendo su contenido durante los años de 1952 y 1953; teniendo principios avanzados en materia penal y lo más sobresaliente es que el contenido se adecuo a los criterios de Justicia Penal contenidos en la Constitución de 1950.
3. Proyecto de Luis Jiménez de Asua, José Rafael Mendoza y José Agustín Méndez realizado durante los años de 1949 y 1950 para el Código Penal Venezolano de 1950.
4. Anteproyecto realizado en 1958 por la Comisión de Estudios Penales de la Procuraduría General de la Republica de Méjico, para el Código Penal Mejjicano de 1958.

Los antecedentes más influyentes al Código Penal de 1974, además de los anteriores son:

⁴⁷ Código Penal de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1974).

⁴⁸ Miguel Alberto Trejo Escobar, *Curso de Derecho Penal Salvadoreño*, Parte General, (San Salvador: Servicios Edit. Triple "D", 2002), 328-334.

Proyecto de Código Penal del Ministerio de Justicia de 1959, realizado por una Comisión que fue integrada por Enrique Córdova, Manuel Castro Ramírez Hijo y Julio Fausto Fernández; enfocando el proyecto en nueve directrices político criminales, consideradas de suma importancia tales como:

1. Precisión de Principios, por ejemplo: Principio de Legalidad, Aplicación de la ley penal en el tiempo, etc.
2. Establecimiento de excluyentes de responsabilidad penal, atipicidad, causas de justificación e inculpabilidad.
3. Permite la interpretación analógica debido a la determinación clara de las circunstancias modificativas de la responsabilidad penal (atenuantes y agravantes).
4. Creación del delito autónomo de encubrimiento contra la administración de justicia, por tanto, se eliminó como forma de responsabilidad penal.
5. Clasificación de las penas en principales y accesorias y adopción de la pena relativamente para cada delito.
6. Determinación de medidas de seguridad.
7. Adopción de remisión condicional de la pena y de la libertad condicional bajo condiciones, dejando su aplicación al arbitrio judicial.
8. Regulación normativa de la responsabilidad civil.
9. En la parte Especial los delitos aparecen en un orden diferente, siendo así: Delitos Relativos a la Persona, Familia, Sociedad, al Estado y Relativos a Carácter Internacional.

Código Penal Tipo para Latinoamérica; *con* la vigencia del Código de 1974 se expresó que El Salvador se encontraba entre los países que ostentaban con un Código Penal Moderno.

En el Código Penal de 1974 ⁴⁹ el Delito de Evasión de Impuestos se encontraba regulado de la siguiente forma:

Defraudación al Fisco. Art.347-Bis. -El que de fraude al Fisco evadiendo el Pago de Impuestos sobre la renta a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios será sancionado con una pena de uno a tres años de prisión, si la evasión fiscal fuera de ₡ 5,000.00 hasta ₡100,000.00 colones y si excediese de esta última cantidad, la sanción que se impondrá será de tres a cinco años de prisión, según la gravedad y circunstancias del caso.

Se entiende que hay defraudación en los siguientes casos:

- 1. Cuando estando obligado por la ley a presentar declaración que arroje una cantidad de impuesto a pagar de CINCO MIL COLONES o más, no lo haga.*
- 2. La 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.*
- 3. La exclusión de algún bien, actividad u operación que a criterio de los peritos constituye un verdadero perjuicio al fisco.*
- 4. La simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza tendiente a inducir en error al fisco en su derecho de percepción íntegra del impuesto establecido por la ley.*

Es requisito indispensable para proceder en los casos señalados en este artículo, que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación

⁴⁹ Código Penal de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1974). Art. 347- Bis.

de los impuestos respectivos y que no existan recursos pendientes en relación con los mismos.

En los casos a que se refiere el presente artículo la acción penal solo se podrá ejercer, después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la República para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios. Si ya se hubiere iniciado el proceso penal y se satisficieran los mismos, la Fiscalía General de la Republica desistirá de su acción y el juez dará por concluido el proceso.

1.4.3 Código Penal de 1998 ⁵⁰

Capítulo V

De los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.

Evasión de Impuestos.

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 excediese 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.

1.4.4 Reforma del Código Penal en el año 2010 ⁵¹

Evasión de Impuestos.

⁵⁰ Código Penal de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998). Es importante mencionar que este Código, tiene como parte de sus fuentes el Código Penal de 1974, obteniendo de este los aspectos más importantes y de igual forma está estructurado de igual forma, dividiéndose en: “Parte General: Principios y Garantías de la Política Criminal, Parte Especial: Los Delitos; y por ultimo las Faltas.”

⁵¹Código Penal de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2010).

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 tribunales;*
- 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.*

Sera 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.

Cuando el Impuesto evadido corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho periodo tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones en el periodo tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión.

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 periodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta. La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más periodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos.

CAPITULO II

ESTRUCTURA TIPICA DE DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS

El propósito de este capítulo tiene por objeto abocarse en el estudio de la estructura típica del delito de evasión de impuesto, por lo que como grupo se ha considerado necesario iniciar con algunos aspectos importantes del derecho penal económico, rama encargada del estudio de delitos económicos, siendo la evasión de impuestos un delito que puede alterar el orden social.

En este mismo contexto se desarrolla un análisis doctrinario de delito de evasión de impuesto y su regulación en el artículo 249-A del código penal, también la diferencia entre la figura delictiva la cual se denomina elusión fiscal.

Desarrollando los elementos objetivos del tipo, algunas de las teorías que existen alrededor de este y cuál es la más apegada a nuestra realidad, que es la teoría del bien jurídico protegido visto como “La Hacienda Pública”, además de los elementos objetivo y descriptivos del tipo.

Se expone el tema de autoría y participación en los delitos económicos, tal es el caso del delito de Evasión de impuestos, el cual posee un rango más de dificultad al momento de establecer responsabilidades, por el hecho que el obligado tributario puede recaer tanto en persona natural como persona jurídica, siendo así, el mayor problema de determinación de responsabilidad en el segundo caso, puesto que en muchas ocasiones el obligado tributario es muy diferente a la persona que comete el hecho delictivo. Finalmente, se presenta someramente el procedimiento administrativo sancionador, puesto que es de importancia tener en cuenta en el caso del numeral 3 del art. 249-A C.Pn, en que es necesario el agotamiento de la vida administrativa, cabe aclarar que este no es un

elemento que integre la descripción del tipo penal de evasión de impuestos, sino un requisito de procesabilidad, para el ejercicio de la de la acción penal.

2.1. Derecho Penal Económico.

Como grupo se ha considerado necesario partir de la definición de Derecho Penal Económico, en virtud que es el área especialista del derecho que analiza la evasión de impuestos, siendo este un delito que puede alterar el orden social.

El derecho penal económico es el conjunto de normas jurídico - penales que protegen el orden económico. Sin embargo, esta definición por sí sola no aporta demasiado, pues su contenido material depende de la ulterior concreción del orden económico.

En función de ellos se puede distinguir entre una noción estricta o amplia del Derecho penal económico. La concepción estricta comprendería el conjunto de normas jurídico - penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución, y consumo de bienes y servicios⁵². El Derecho Penal Económico es un grado de intervención estatal más intenso del Estado, en la economía utilizando su poder sancionador⁵³.

Se considera que el Derecho penal económico venia caracterizado por la protección penal dispensada de la función interventora y reguladora del Estado en materia económica. Sin embargo, sostenemos un significado más

⁵²Gonzalo Castro Marquina, *Derecho Penal Económico*, (Buenos Aires: Edit. B de F, 2016), 5.

⁵³ Miguel Bajo Fernández, *El Derecho Penal Económico: Un estudio de Derecho Positivo Español*, (Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1973), 95. PDF

amplio, pues en realidad el moderno Derecho Penal Económico se caracteriza por ser una disciplina específica de la Parte especial del Derecho penal, conformada sobre conductas desarrolladas en torno a la actividad económica y empresarial, destinada a la protección del ámbito socioeconómico, así como de todos los grupos de intereses legítimos circunscritos al mismo.⁵⁴

Además, en este contexto, es importante hacer mención al bien jurídico tutelado por el derecho penal económico, este consiste en el denominado orden económico, constituido por bienes jurídicos supraindividuales propios de la economía social del mercado. Al aludirse el calificativo “social” se está haciendo referencia al valor solidaridad, como contrapuesto al individualismo.

Es decir, se considera fuertemente la idea de prevalencia del bienestar general.⁵⁵ En conclusión, el derecho penal económico pretende incorporar al sistema legal un conjunto de normas represivas de ciertos tipos penales vinculados con la actividad económica.⁵⁶

2.2. Delito de Evasión de Impuestos.

En un planteamiento primordialmente didáctico es indispensable hacer mención de, una definición de aquello que va ser estudiado. Para lo que empezamos con una definición de “delito”. Se define delito como “todo hecho humano típicamente antijurídico, culpable, punible”⁵⁷.

⁵⁴ Mirentxu Corcoy Bidasolo et al., *Manual de Derecho Penal, económico y de empresa, Parte general y especial* (Valencia: Edit. Tirant lo Blanch, Tomo 2, 2016), 27.

⁵⁵ Alejandro C. Altamirano et al., *Derecho Penal Tributario*, (Buenos Aires, Editorial: Marcial Pons de Argentina, 2008), 22.

⁵⁶ Ramiro M. Rubinska, et al., *Derecho Penal económico*, (Madrid, Barcelona: Marcial Pons, Buenos Aires, Tomo 1, 2010), 323.

⁵⁷ M. Cobo del Rosal et al., *Derecho Penal, Parte General*, (Valencia: 3ª ed. corregida y actualizada, 1991), 195-197.

El delito, en lengua castellana se emplean, equivalente a culpa o quebrantamiento de la ley, y crimen, cuyo alcance se asemeja a delito grave, acción indebida o reprobable; no obstante, en el derecho comparado se encuentran también voces como infracción, acción punible, conducta delictiva, hecho punible, hecho criminoso, hecho penal y, por supuesto, la de conducta punible.⁵⁸

Ahora bien, en este contexto es importante traer a estudio la defraudación fiscal la cual es la figura delictiva especial, al estar tipificada en una ley de naturaleza tributaria, por su denominación genérica parece referirse a toda conducta que lleva inmersa la intención del sujeto de burlar, mediante el engaño o el aprovechamiento de errores, sus obligaciones tributarias o causar perjuicio al patrimonio de la hacienda pública⁵⁹.

El hecho delictivo se hace consistir en la ley; en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o en la obtención de algún beneficio indebido en perjuicio del fisco, si dichos resultados se originan en el uso de engaños o aprovechamiento de errores. La exegesis del referido tipo nos permite destacar que su perfección, requiere tanto de una acción como de una omisión por parte del autor, quien se vale del engaño o del aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco.⁶⁰

La evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes

⁵⁸ Fernando Velásquez Velásquez, *Derecho Penal Parte General* (Edit. Jurídica, Tomo 1, 2011), 546-556.

⁵⁹ Roberto Emilio Spinka, *Derecho Penal Tributario y Previsional* (Buenos Aires: Edit. Astrae de Alfredo Ricardo Depalma, 2007), 108.

⁶⁰ Francisco Pavón Vasconcelos, *Diccionario de Derecho Penal*, 3ª ed., (México: Edit. Porrúa, 2003), 284-286.

están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

La caracterización señalada puede ser explicada de la siguiente manera:

1. Hay evasión no solo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
2. Debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se trasgreden.
3. Solo puede producirse por parte de aquellos que esta jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco.
4. Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria.⁶¹

Llegados a este punto, es necesario traer a cuenta el Art. 249-A del C. Pn., que regula el delito de evasión de impuestos y expresa lo siguiente:

*Evasión de Impuestos*⁶²

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;

⁶¹ Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Edit. Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, 8ª ed., actualizada y ampliada, 2002), 333-334.

⁶² En este proyecto de investigación nos basaremos en los numerales 1, 2 y 3; siendo los que representan el requisito de contabilidad, encontrándose remisión ya que de la ley penal para poder determinar características de la contabilidad debemos acudir a la ley tributaria.

- 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.

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 (De \$11,428.57 a \$34,287.71)⁶³ y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones (\$ 34,287.71).

Cuando el Impuesto evadido corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones (11,428.57 a \$34,287.71) será sancionado con prisión de cuatro a seis años. Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones (\$34,287.71) en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión.

⁶³ Cabe recalcar que las cifras expuestas anteriormente están convertidas en moneda americana, por ser una moneda de curso legal en nuestro país, sin embargo, no están expresamente en la ley penal. Dichas cantidades son calculadas aproximadamente de forma mensual.

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. La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos⁶⁴.

2.2.1 Diferencias entre la Evasión y Elusión Fiscal.

Lo que interesa analizar someramente en este apartado algunos puntos distintivos entre evasión y elusión fiscal.

Admitir que la evasión se le puede denominar elusión como hacen los españoles, no significa desconocer una dificultad que se sitúa en un nivel de consideración ajeno, desde un punto de vista más adecuado para denominar el delito como evasión vocablo que más se identifica con la esencia de infracción, puesto que la “elusión” la doctrina tributaria, que distingue de aquella, hace referencia a otra cosa. A partir de ellos se genera un debate sobre si la evasión comprende o no a la elusión, ese debate tiene como punto inicial de la discordia la falta de acuerdo sobre que constituye la elusión.

Se dice que ésta es la acción individual en proceso ilícito, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios, o lo que es igual, que la elusión supondría la evitación lícita en el pago de un tributo; en tanto la evasión el logro ilícito de igual fin.

⁶⁴ Código Penal del El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2004), Artículo 249-A

Elusión, es la forma como quienes, estando obligados al pago de tributos, adecuan su denuncia rentística a hechos o circunstancias que no corresponden a la realidad tributaria, utilizando determinadas formas jurídicas, aprovechando vacíos legales o interpretaciones favorables, desdibujando de esta manera el verdadero hecho económico que ha querido regular la ley tributaria con la clara finalidad de pagar menos impuestos de los que realmente se debiera. En tanto que, en la evasión, nos encontramos es ante la simulación, ocultamiento o alteración del presupuesto objetivo de hecho de la obligación tributaria, al igual con el fin de no pagar los impuestos que por ley correspondería.⁶⁵

Para otros autores, sobre la base de la elusión se diferencia de la economía de opción y representa un fraude antijurídico por abuso en las formas, estiman que la evasión la comprende.⁶⁶

2.2.2 Utilización de la Técnica de Norma Penal en Blanco en la redacción del Delito de Evasión de Impuestos.

Se conocen por tales a las leyes penales que señalan en su texto únicamente la pena a imponerse, sin describir el hecho constitutivo del delito que la amerite, complemento satisfecho simultánea o posteriormente por otro texto legal. Para Soler⁶⁷ se denomina así “Aquellas disposiciones penales cuyo precepto es indeterminado en cuanto a su contenido en los que solamente queda fijada con precisión la sanción”. El precepto dice Soler⁶⁸ debe ser llenado ordinariamente “por otra disposición legal o por decreto o reglamento a los cuales queda remitida la ley penal. Esos decretos o

⁶⁵ Sandra María del Pilar Urazán Pérez, *Propuesta de Reforma Legal a Las Normas Relativas a Los Delitos de Defraudación Fiscal* (El Salvador: USAID, 2008),8.

⁶⁶ *Derecho Penal Tributario y Previsional*, 110-111.

⁶⁷ Véase. *Derecho Penal Argentino I*, (Buenos Aires: edit. Tipográfica 1951,), 133.

⁶⁸ *Ibíd.*

reglamentos son, en el fondo, los que fijan el alcance de la ilicitud sancionada, ya que, en la ley, la conducta delictiva solamente está determinada de una manera genérica.

Los tipos penales se integran mediante el precepto y la sanción refiriéndose a la pena, siendo el primer elemento el que describe la conducta o el hecho incriminado para satisfacer el principio *nullum crimen sine lege*. Algunos consideran a las leyes penales en blanco como una aparente excepción al referido principio.

Carlos Binding⁶⁹ al referirse a ellas dejó precisa su imperfección por no bastarse a sí misma para satisfacer la función tipificadora, pues en su texto hace referencia a otras normas o leyes, reglamentos, etc., a fin de perfeccionar su contenido normativo. Por ello hemos afirmado, de tiempos atrás, que las leyes penales en blanco se complementan mediante la descripción de la conducta o hecho incriminado, contenido en otra norma distinta que tiene su origen en la ley.

Sobre la posibilidad de que tales leyes en blanco sean excepción al principio de legalidad señalado, Cousiño Max Iver⁷⁰ se permite aclarar que el precepto o hipótesis de hecho siempre tiene su origen legal, aunque se le defina en documentos administrativos, dictados mediante autorización de la ley. El verdadero reparo que merecen está en la incertidumbre en que dejan a los habitantes sobre la licitud o ilicitud de sus actos, pues si bien están obligados a conocer la ley, en cambio no rige el mismo principio para los reglamentos administrativos.⁷¹

⁶⁹ Véase *Derecho Penal chileno, parte general* I., (Santiago de Chile: edit. Jurídica de Chile, 1975), 85.

⁷⁰ *Ibíd.*

⁷¹ Vasconcelos, *Diccionario de Derecho Penal*, 674-675.

Naturalmente que la ley penal en blanco será aplicable cuando tenga vigencia la norma dictada por el poder al que remite, sin que, por ello, si el tipo está contenido en una ley formal que también contiene otras disposiciones independientes de la reglamentación del otro poder, tenga que tenerse por inaplicables las otras disposiciones también.

De cualquier manera, las leyes penales en blanco no son tipos incompletos, en el sentido de tipos abiertos, ni afecta al principio de reserva en cuanto que siempre hay una ley anterior, pero esto será *siempre y cuando* la ley penal no implique una *delegación* de poderes, ya que, sin ello, no habrá una ley anterior en sentido formal ya que los reglamentos inconstitucionales emanados del Poder Ejecutivo no son ley.

La ley (en sentido material) a que remite la ley penal, tendrá siempre el carácter y la jerarquía que les corresponde (decreto, ordenanza municipal, ley provincial, etc.) con independencia de la sanción penal que estará establecida en la ley penal y que será ley nacional o provincial (Código Penal o ley complementaria, Código de faltas o ley complementaria, según corresponda) y por lo tanto, una y otras, deberán dictarse dentro del marco de las respectivas atribuciones de cada organismo, distribución que parte de la Constitución.

Así el Poder Ejecutivo, no puede crear infracciones penales y si una ley penal remite a tales infracciones es absolutamente inconstitucional. Mientras que el tipo se complete con normas que emanan de la esfera legislativa (en sentido material) competente, no habrá ninguna delegación de poderes y el tipo será perfectamente constitucional.⁷²

⁷² Eugenio Raúl Zaffaroni, *Teoría del Delito* (Buenos Aires: Ediar Sociedad Anónima edit., Comercial Industrial y Financiera, 1973), 190.

2.3 Elementos Objetivos del Tipo.

2.3.1 Objeto.

El objeto jurídico siempre va ser el bien jurídico, se entiende como bien jurídico todo aquel interés que tiene una sociedad que considera importantes para su pleno y correcto desarrollo, los cuales poseen tutela penal; esto dependiendo de la sociedad en que estos se encuentren, ya que pueden ser variables dependiendo de las costumbres que cada sociedad posea. Reconocimiento que se exhibe en la tutela legislativa realizada por el legislador.

En cuanto a estos intereses, se les debe resguardar de cualquier puesta en peligro que se puedan encontrar, función que corresponde al Derecho Penal. El bien jurídico esta delegado para desempeñar tres funciones, que son: a) Función garantizadora⁷³; b) Función sistemática⁷⁴; c) Función Exegética ⁷⁵.

Desde el punto de vista político criminal, el bien jurídico funciona para lograr la exigencia punitiva del estado, estableciendo así un límite en la aplicación de la pena que sea usada para sancionar comportamientos verdaderamente dañinos para la sociedad.

Por otro lado, la teoría del delito expresa que el bien jurídico reconoce la interpretación de los tipos penales permitiendo determinar la consumación

⁷³ Esta función se entiende que al momento en que se pone en peligro un bien jurídico, el Estado se encuentra limitado, ya que no puede castigar cualquier conducta sino aquella que lesione o ponga en peligro Bienes Jurídicos.

⁷⁴ Realiza un doble funcionamiento, que consiste en el fundamento básico de la estructura de la infracción del delito y como segundo lugar permite establecer un criterio ordenador de esas infracciones la parte especial.

⁷⁵ Permite interpretar la norma con el fin de comprender lo plasmado por el legislador en el tipo penal y el bien jurídico tutelado.

de estos; además permiten establecer las relaciones de ponderación de intereses, por medio de la jerarquización o preferencia, unos de otros.

En cuanto al autor Polaino Navarrete⁷⁶, expresa que el bien jurídico está integrado con dos elementos básicos que son:

- a) Bienes, entendiendo por estos todos aquellos objetos que son de utilidad para satisfacer necesidades básicas del ser humano para su progreso social, razón por la cual poseen una protección en el ordenamiento jurídico.
- b) Valores, siendo caracteres psíquicos con gran trascendencia para la autorrealización de la persona en la sociedad, que resultan en la estructura social y desarrollo de las ambiciones individuales en un orden jurídico con anhelos de libertad, respeto y colaboración.

Existen diversas posturas respecto del contenido del bien jurídico en el delito de evasión de impuestos, entre ellas tenemos las siguientes:

- a) Según Serrano Gómez⁷⁷, *La Fe Pública*. Ante esta teoría se manifiesta que se confunde la utilización de los medios utilizados para cometer el delito, pues se quebranta la veracidad con la ayuda de títulos que permiten de cierto modo ocultar bienes a fin de evitar el pago ante las autoridades competentes.
- b) Bacigalupo⁷⁸, expresa que es el *Deber de Lealtad*; ya que el ciudadano se encuentra obligado frente al Estado en relación al mandato de pago de tributos.

⁷⁶ Véase M. Polaino Navarrete, *Bien Jurídico en el Derecho Penal*, (Valencia: Anales de la Universidad Hispalense, 19., 1974), 267-268.

⁷⁷ Véase, A. Serrano Gómez, *Fraude Tributario "Delito Fiscal"*, (Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1977), 59-61.

⁷⁸ Cf. E. Bacigalupo Zapatero, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad Social.*, (Madrid, Doctrina y Jurisprudencia Trivium, 1997).

- c) El Patrimonio, Según Rodríguez Devesa⁷⁹; Esta postura plantea semejanza en relación con los delitos que atentan contra la propiedad, sin embargo, no existe similitud en tal caso ya que no existen características semejantes entre los delitos de propiedad en relación a los delitos fiscales.
- d) Para Arroyo Zapatero y Pérez Royo⁸⁰, la Función de Tributo en el Estado de Derecho; la protección penal se otorga a la Hacienda, pero no es considerada como un conjunto patrimonial sino como el titular de las funciones públicas y en específico de la función tributaria.
- e) La Hacienda Pública; manifestándose que se lesiona desde un punto de vista funcional, es decir, en el correcto y normal desarrollo de las actividades que permiten la recaudación de los recursos y para lograr la garantía de las necesidades que debe cumplir.⁸¹
- f) Bien Jurídico plural, contiene varios intereses; en esta postura se centran los autores Morillas Cuevas y Muñoz Conde⁸², que reconocen que el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública pero no es un sentido restringido como lo es el patrimonio, si no en un sentido más amplio como es el proceso de recaudación de impuestos y la distribución de este en el gasto público; es decir, se protege todo el sistema con la finalidad de evitar el daño en la recaudación tributaria a fin de perseguir la obstrucción fiscal lo cual no permite el normal desarrollo de la función tributaria.⁸³

⁷⁹ Véase G. Rodríguez Mourullo, *Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal en Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos Administrativos y penales*, (Madrid: Centro de estudios Judiciales, Vol. 2, 1988),162.

⁸⁰ Cf. J. Boix Reig et al., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, citado 27/8, con citas de F. Pérez Royo. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2000).

⁸¹ J. J. Casadevall et al., *Delitos contra la Hacienda Pública*, 279.

⁸² Véase L. Morillas Cuevas, *Manual de Derecho Penal*, 863-864.

⁸³ Altamirano et al., *Derecho Penal Tributario*, 139-148.

2.3.1.1 Postura del bien jurídico más acertada.

De todo lo dicho anteriormente, en cuanto a las posturas del bien jurídico protegido en el delito de evasión de impuestos, se deduce que la más adecuada en base a nuestra regulación, estipulado en el art. 249-A del C. Pn., es “La Hacienda Pública”.

Entendida no como conjunto patrimonial, sino como sujeto titular de funciones públicas. De modo concreto bien jurídico protegido será, precisamente, la función tributaria que realiza la administración pública con el fin de actuar el reparto de la carga tributaria de acuerdo con los principios y la legislación que rige en materia tributaria.

Antes de tomar posición ante este interesante y, como veremos, valioso planteamiento, conviene realizar algunas precisiones, pues como se alude a la “función tributaria” como bien jurídico protegido no siempre queda claro que es lo que con ello quiere decirse. Primero porque el concepto de función tributaria es empleado en diversos sentidos en la propia ciencia del derecho tributario y, en segundo lugar, porque entre los autores que estudian los delitos tributarios tampoco parece univoca la utilización del concepto y, a menudo, faltan concreciones sobre el sentido en que, en cuanto a bien jurídico, se lo emplea.⁸⁴

La función es el objeto de la regulación de las normas tributarias y sobre ello aclara: “lo que disciplinan las norma tributarias, en cuanto específico sector del ordenamiento jurídico público, es una actividad de la Administración, orientada a la actuación de un interés público que consiste en la realización del parto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto de forma general y abstracta en la ley, en las diversas leyes que lo

⁸⁴ Luis Gracia Martín, *Las Infracciones de Deberes Contables y Registrales Tributarios en Derecho Penal*. (Universidad de Zaragoza, 1990), 47-48.

integran el sistema tributario y, en última instancia, de acuerdo a los principios que, según el mandato constitucional, debe informar dicho sistema tributario. Y concluye: “para el desarrollo de dicha actividad el ordenamiento dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, cuyo conjunto integra la llamada función tributaria”.

Con las ideas expuestas, forzosamente en apretada síntesis, cabe mencionar ya una idea suficiente acerca de que es lo que se expresa cuando se habla de función tributaria. Por esta razón puede ser caracterizada, sin duda, como un proceso dirigido a un fin (la aplicación del tributo) cuya realización es impuesta como deber a un sujeto (la administración) que, en función, precisamente, del cumplimiento de tal deber aparece revestido de un conjunto de potestades. Correlativamente a dichas potestades, como es esencial al concepto de potestad, se imponen a otros sujetos (en nuestro caso los particulares) determinados deberes. Conjunto de potestades administrativas, procedimiento para actuarlas y deberes correlativos de los administrados afectados (que no tienen por qué ser sujetos pasivos del tributo) son, por tanto, los elementos que dialécticamente relacionados dan contenido a la idea de la función tributaria. ⁸⁵

Como se anuncia al principio, un amplio y cualificado sector de la doctrina defiende la tesis de que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios es precisamente la función tributaria. Esta concepción del bien jurídico protegido expresa que “la protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés

⁸⁵ Ibíd. 66

público relativo a la efectiva actuación de normas tributarias”. Es decir que, según lo que expresa, lo protegido debe ser el ejercicio de las potestades atribuidas a la Administración para la realización de las normas tributarias.

De manera que, según este planteamiento, el bien jurídico protegido por los tipos del Derecho Penal Tributario estaría representado por el ejercicio de la actividad administrativa misma o, lo que es lo mismo, expresándolo de otro modo, por el ejercicio de la actividad de gestión de los tributos, encauzada a través de un procedimiento. Es decir que el bien jurídico no estaría constituido por el fin, por la meta de dicha actividad, sino por la actividad misma.⁸⁶

2.3.2 Sujeto Activo

El principal problema que se encuentra en ese punto tiene que ver con la construcción de los conceptos jurídicos del campo penal tributario, pues cada una de las disciplinas tiene sus cánones interpretativos, y sus limitaciones constitucionales. Como, por ejemplo, que la conceptualización del “obligado tributario” como sujeto activo del delito de evasión fiscal precisa de elementos hermenéuticos del derecho fiscal (la necesaria remisión a la regla técnica tributaria) y el derecho penal (la responsabilidad del hecho como derivado de la culpabilidad).⁸⁷

En un primer momento el Estado es el titular de la potestad tributaria, se transforma en un sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal (titular de la potestad tributaria) el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (Poder legislativo).⁸⁸

⁸⁶ *Ibíd.* 67

⁸⁷ Mario H. Laporta, *Delito Fiscal*, (Buenos Aires: Edit. B de F, 2013), 147.

⁸⁸ Villegas, *Curso de Finanzas*, 327.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo.⁸⁹ La existencia de una determinada relación jurídica tributaria donde surgen los sujetos, activo y pasivo del delito. Sujeto activo: Es el obligado tributariamente, el contribuyente; Sujeto pasivo, El estado.⁹⁰

El sujeto activo es quien tiene el derecho de exigir la cosa que es objeto de la obligación, siendo acreedor de la obligación tributaria, se diferencia del acreedor de derecho privado o del Estado, actuando en otro tipo de relaciones jurídicas patrimoniales.⁹¹ En una fórmula más simple el sujeto activo es el ente acreedor del tributo.

El Sujeto activo podrá ser el contribuyente o su sustituto. Quienes sostienen la tesis del delito común, entienden que también pueden ser los sujetos activos del delito los responsables, los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de determinados tributos, los sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y los sucesores *mortis causa* de todos los anteriores y los representantes legales o voluntarios.⁹² Entendiendo que nos referimos a un delito especial, el sujeto activo puede ser solo el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la primera o de la segunda modalidad de comisión del delito. Quien no reuniendo tales requisitos realizara directamente el fraude o tomara parte directa en su ejecución.⁹³

Sujeto activo del delito fiscal lo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (o deudor tributario) el titular de la ventaja fiscal indebidamente

⁸⁹ Código Tributario de El Salvador, Art. 19.

⁹⁰ Francisco Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, (Sevilla: 6ª ed., Corregida y puesta al día, 1985) 737.

⁹¹ Belsunce, *Tratado de Tributación*, 140.

⁹² Vid. Martínez Buján Pérez, *Comentarios a la Legislación penal*, VII, 275.

⁹³ Miguel Bajo Fernández, *Delitos contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social* (Madrid: Ed. Universitaria Ramon Areces 2000), 46-48.

obtenida, según se trate, respectivamente, de la elusión del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales. Así pues, a nuestro juicio, el delito fiscal se presenta como un delito especial propio, en el sentido de que no puede ser cometido por cualquiera.⁹⁴

Como conclusión, el sujeto activo podría ser cualquier persona que tenga la capacidad e intención de dañar al Estado, sin embargo, se expresa que es un delito especial porque el sujeto Activo del delito únicamente puede ser, aquella persona que se encuentra obligada por la ley a presentar declaraciones, que en este caso puede ser: Contribuyente o Deudor Tributario, Responsables y Representantes o Apoderados Legales.⁹⁵ (Art. 30 y 32 C.T).

En esta situación el obligado al presentar sus declaraciones lo realiza con la intención de crear un daño al patrimonio del Estado, ya que busca la forma de no pagar lo que corresponde en relación con los impuestos declarados; razón por la cual, el delito se investiga siempre y cuando al momento de presentar los documentos requeridos, posean alguna alteración o genere sospecha con la información contenida.

2.3.2.1 Condición Especial del Sujeto Activo en el Delito de Evasión de Impuestos.

No es solo imputar la ejecución del verbo típico y sus elementos, también debe de tomarse en cuenta las condiciones de la parte general que refieran al hecho (ex ante), de este modo las que impacten a cerca del

⁹⁴ Fernández, *Derecho Penal Económico*, 564.

⁹⁵ No se debe confundir, que cuando se habla de sujeto activo en materia Tributaria, este es el Estado, por ser el que tiene la potestad Tributaria y por ser el acreedor; En materia de Derecho Penal Tributario el sujeto activo, es el obligado tributario ya que este es el que realiza el delito de Evasión de Impuestos.

desvalor total (ex post) de igual forma, en el caso del cómplice es necesario adscribir el hecho de prestar cierta colaboración, completamente, sin razón legal. Es por esa razón que se explican las reglas de la parte general, ampliando el círculo de intervinientes en la relación con la atribución que le corresponde al sujeto identificado por la simple y usual adscripción de los tipos de la parte especial: “El que”. Esto se da con mayor frecuencia en los delitos, como es el caso que nos ocupa, los únicos que pueden realizar la acción, es el sujeto respecto del cual se describe cierta condición normativa (aquí sería “el obligado que”).⁹⁶

En esta idea el delito de evasión fiscal, requiere que para poder ser autor del mismo es indispensable que se atribuya haber tomado parte en la ejecución del hecho (sujeto obligado tributariamente) de evadir, sin permiso (total o parcialmente) y mediante cualquier ardid o engaño, un impuesto nacional, por más de cierta cantidad.

Por lo tanto considerando que uno de los elementos del tipo de la parte especial refiere expresamente a determinada posición normativa que debe poseer el que evada y, por otra parte, que la regla general impone la aplicación de la pena a todo el que toma parte en la ejecución del hecho, una simple aplicación de la regla lógica de la especialidad que rige para los caso de sucesión normativa (la misma que rige los denominados concursos de leyes, que es la única lógica frente a las usuales otras dos hipótesis puramente valorativas), decide el desplazamiento de la regla genérica a favor de la específica ⁹⁷.

No todo el que toma parte de la ejecución del hecho de la evasión puede recibir la pena establecida para el delito, sino solo al que pueda adscribirsele la calidad de obligado.

⁹⁶ Laporta, *Delito Fiscal*, 202.

⁹⁷ Véase, Karl Larenz *Metodología de la Ciencia del Derecho*, trad. Rodríguez Molinero, M., (Barcelona: 2ª ed. De la 4ª alemana definitiva, Ariel Derecho), 260-264.

Todos los que contribuyen casualmente a la producción del resultado son candidatos a la imputación por el delito, a partir de la desvaloración que pueda hacerse de la conducta de cada uno de ellos, podrá concluirse en la predicada de relevancia típica respecto de cada aporte⁹⁸. Algunos serán considerados aportes de autor, otro de partícipe, otros de cómplice secundario. Y para ello, no hay ninguna fórmula prefijada, solo importa el hecho, el aporte a él de cada uno y, naturalmente las reglas del desvalor penal.

Esto es así, ya que la norma completa incluye a todo aquel que toma parte en la ejecución del hecho de la evasión del obligado, así como a quien auxilia al autor. ¿Por qué razón entendemos que el obligado es el que configura el hecho como autor? Puede responderse, en la lógica que se plantea, de manera sencilla: por una adscripción cualitativa.

El obligado es autor, porque es el único que puede tomar parte en la ejecución del hecho, en tanto esta demanda necesariamente a un sujeto tal que evada mediante ardid. De este modo, si no hay persona respecto de la cual pueda predicarse que es un obligado⁹⁹, por lo tanto no hay hecho, y si esto sucede, no hay autor.¹⁰⁰

El autor se distingue cualitativamente de los demás intervinientes, pues el delito de evasión, a diferencia de, por ejemplo, el de robo simple, exige que haya un sujeto al cual pueda adscribirsele, y sin ello no sucediera por lo cual no puede haber delito de evasión.¹⁰¹

⁹⁸ Véase. Ricardo Robles Planas, *Garantes y Cómplices*, (Barcelona: Atelier, 2007), 204.

⁹⁹ Altamirano et al. *Derecho Penal Tributario*, 594.

¹⁰⁰ Laporta, *Delito Fiscal*, 203-204.

¹⁰¹ *Ibid.*, 205.

2.3.2.2 Autoría y Participación.

La expansión que sufrió el Derecho Penal hacia la actividad económica y empresarial significó la incorporación de nuevas conductas delictivas en desmedro de determinados bienes jurídicos supraindividuales como consecuencia de la creación de fuentes de peligro emergentes del predominio global de los grupos económicos. Ello, a su vez, fue determinante para una crisis de ciertos principios del Derecho penal clásico, ya que, como se dijo derivan de una línea filosófica discordante con los estándares de un Derecho penal que intenta proteger y regular la actividad económica de Estado.¹⁰²

La atribución de un resultado lesivo para un bien jurídico tutelado por el sistema penal, a una conducta determinada, configura uno de los pilares del Derecho penal donde se pone de relieve la crisis de referencia. Es que la concepción del Derecho penal tradicional, según la cual la persona física configura el eje de toda imputación penal, no concuerda con la actual configuración social, donde las personas jurídicas revisten un rol estelar, pues sobre ellas se reúnen ciertas características especiales que le determinan una posibilidad potencial para vulnerar el bien jurídico.

Por tanto, cuando por cuestiones de política criminal se intenta reprimir conductas que solo pueden ser llevadas a cabo por personas con características especiales y que van en desmedro de bienes jurídicos que, como la Hacienda Pública, son supraindividuales o colectivos, se producen asperezas dogmáticas al aplicar formulas establecidas por el Derecho penal tradicional para solucionar problemas de imputación. Ello, puesto que los problemas de imputación de Derecho penal tradicional se resolvían en un

¹⁰² Rubinska, et al: "Derecho Penal Económico", 1896.

marco donde los bienes jurídicos en juego eran exclusivamente individuales, donde no eran necesario algún rol social especial para vulnerarlos y donde los sujetos involucrados eran personas físicas.

En el ámbito de los delitos económicos, cabe puntualizar que el carácter especial de este tipo de delitos está determinado por las particulares características que debe revestir un sujeto para poder ser considerado autor de la conducta provocadora del resultado lesivo. En el caso particular de los delitos tributarios, esta característica es la de revestir el rol de contribuyente. El hecho de que el Estado atribuya a una persona el carácter de contribuyente, significa cubrirla con un manto jurídico de deberes, derechos y obligaciones para con la Hacienda Pública. Esta circunstancia lo pone en una posición de cercanía tal para con el bien jurídico que justifica individualizarlo en las normas penales como único sujeto pasible de reprimenda penal.

Se pone en evidencia, entonces, que los tipos penales mediante los cuales se reprochan ciertas conductas que van en desmedro de la Hacienda Pública, configuran lo que se denomina leyes penales en banco.

Ello significa que en la redacción típica de estos delitos se incluyen elementos normativos cuyo significado y contenido emana de normas extrapenales. Por ello, para verificar en cada caso si se encuentra acreditado o no el rol especial de contribuyente que, en definitiva, hace a un sujeto pasible de ser reprochado penalmente por los delitos tributarios, habrá que inmiscuirse en la normativa tributaria correspondiente y determinar si se reúnen los extremos allí previstos para que ello ocurra ¹⁰³.

En aquellos casos donde el rol de obligado tributario lo revista una persona física, no existen mayores inconvenientes en cuanto a la

¹⁰³ *Ibíd.*

determinación de la autoría del delito fiscal. Ello, puesto que, al igual de lo que sucede en los delitos comunes (donde la normativa no requiere del sujeto algún carácter especial para que sea considerado autor), pueden utilizarse los parámetros tradicionales o clásicos de atribución de un resultado a una conducta. El problema principal radica cuando el rol especial de contribuyente recae sobre una persona jurídica.

En estos casos se produce una tensión entre la necesidad político criminal de que una conducta disvaliosa no quede impune y los criterios tradicionales de atribución de responsabilidad penal, según los cuales las personas físicas son los únicos sujetos facultados para realizar acciones típicas, antijurídicas y culpables. Asimismo, para el caso de que se pretenda imputar a una persona física un delito cuya autoría le compete a una persona jurídica comprometida al principio constitucional de legalidad.

En vistas a atender las consecuencias de las decisiones de la política criminal dirigidas a regular penalmente las actividades económicas y de la empresa, es que se fueron delineando diferentes alternativas de respuestas a aquellos puntos de conflicto que la dogmática penal moderna nos ofrece. Respuestas que, en general, tienden a abordar mediante ciertos criterios o reglas, cuestiones de imputación penal y atribución de resultados lesivos dentro del ámbito penal empresario, siempre con el fin de mantener intactas las garantías constitucionales.¹⁰⁴

Existen dos caminos posibles para distinguir autor de partícipes: a) Se puede considerar autor a cualquier sujeto que haya cooperado de cualquier modo en el hecho, sin hacer ningún tipo de diferenciación entre los distintivos

¹⁰⁴ *Ibid.*, 1897- 1898.

aportes de los intervinientes, o b) se puede distinguir varias formas de intervención según el grado e importancia material de los aportes realizados.

2.3.2.2.1 El Asesor como participe en el delito de Evasión de Impuestos.

Cuando el obligado tributario tiene el dominio del hecho el asesor puede ser participe, en cualquiera de las modalidades de participación, esto es, como inductor, como cooperador necesario o como complicidad, en función de cuál sea su aporte objetivo al hecho.

La contribución al hecho debe constituir un aporte jurídicamente desaprobado. Pero la desaprobación puede venir precisamente del conocimiento por parte del asesor de que la información proporcionada – aunque sea objetivamente neutral- es utilizada por el obligado tributario para la elusión de sus deberes fiscales. Se trata de un caso de favorecimiento doloso del hecho que se somete a las reglas generales de la participación.

Por lo tanto, lo esencial es que el asesor contribuya, con conocimiento, al plan del autor; pero el aporte puede ser también de inductor. En ocasiones la planificación fiscal alcanza a surgir al obligado tributario y hacer nacer en él, la idea de defraudar al fisco. En estos casos el asesor fiscal puede actuar como inductor y como cooperador necesario si colabora en la consecución del plan, produciéndose una concurrencia de títulos de participe, desplazando en su caso la cooperación necesaria a la previa inducción. Pero la inducción requiere en todo caso el dolo del inducido.

La contribución del asesor debe ser dolosa. No hay participación imprudente en un delito fiscal, y ello a pesar de que, con su asesoramiento equivocado, aunque se haya dado con grave infracción de las normas técnicas que disciplinan el sector, haya contribuido objetivamente a que el

asesor incumpla sus deberes fiscales. En los casos en los que el asesorado haya confiado en la información inexacta proporcionada por el asesor fiscal puede el obligado tributario dudar de la competencia profesional del asesor.

En los casos en los que el asesor fiscal ha sido instrumentalizado por el asesorado se puede observar un supuesto de autoría mediata por la utilización de un instrumento no cualitativo, respondiendo el obligado tributario como autor.

2.3.2.2.2 El Asesor como autor en el delito de Evasión de Impuestos.

Cuando un sujeto ajeno al status que define formalmente la autoría de un delito especial es facultado para el ejercicio factico de las posibilidades de acción que comporta la función de dominio social, sin duda, una posición material de autor.

En este caso, el asesor fiscal, puede ser considerado autor, en el caso de que no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el asesor el dominio del hecho, pues en otro caso, debe ser considerado solo partícipe, las reglas de la accesoriedad en la participación impedirían la adecuada respuesta penal a la elusión dolosa por el asesor fiscal del pago del tributo incumpliendo el mandato recibido. Hay que distinguir a estos efectos dos situaciones: 1) Casos en que el asesor asume por representación el cumplimiento del deber tributario; 2) Supuestos de instrumentalización del obligado tributario por el asesor.

Cuando el obligado tributario encarga a un *extraneus* el cumplimiento de la obligación tributaria, de modo que el que actué como administrador del hecho o de derecho de persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria del otro., responderá personalmente, aunque no concurre en las condiciones, cualidades o relaciones, que la correspondiente figura del

delito requiere para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación cobre.

Por tanto, si el asesor fiscal a quien se encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendientes al cumplimiento de la obligación incumple dolosamente el mandato recibido sin conocimiento del representado, puede ser responsabilizado en concepto de autor por el delito fiscal.

Por ello conviene matizar la tesis que niega en términos absolutos que pueda ser autor de este delito un asesor fiscal, aunque haya asumido fácticamente el dominio de la situación quiere evitar, precisamente, lagunas de punibilidad por lo que el asesor fiscal puede ser responsable en el caso que dolosamente ponga en peligro el bien jurídicamente protegido en los delitos contra la hacienda pública ¹⁰⁵

2.3.2.2.3 Responsabilidad en Persona Jurídicas.

Existen las cláusulas del actuar en lugar de otro se crearon con el fin de dar respuesta a los vacíos de punibilidad existentes en los delitos especiales, cuando las cualidades exigidas por la norma para la autoría del delito son reunidas por personas jurídicas, pero estas no pueden ser destinatarias de pena por no receptor, la legislación específica, tal tipo de responsabilidad penal. Básicamente, la función de esta cláusula es hacer penalmente responsable de un delito especial a determinadas personas físicas que, si bien no reúnen los elementos normativos exigidos para

¹⁰⁵ José Antonio Choclán Montalvo, *Responsabilidad de Auditores de cuentas y asesores fiscal, Tratamiento penal de La información societaria inveraz*, (Barcelona: Edit. Bosch., 2003), 174-177.

cualificar como autor del delito, tienen alguna vinculación jurídica para con la persona de existencia ideal que si los reúne.

No existen dudas de que en el marco de las legislaciones que no receptan una responsabilidad penal de las personas jurídicas, se produce un vacío de punibilidad en aquellos casos en que la cualidad de contribuyente, exigida para la autoría de los delitos tributarios, recae justamente sobre una persona jurídica, porque establece que la pena correspondiente al delito no se aplicara sobre el sujeto individualizado como autor (contribuyente), sino sobre ciertas personas físicas que de alguna forma actuaron en representación de aquel.¹⁰⁶

Una de las soluciones es reprochar penalmente a las personas jurídicas. Para ello, parece fundamental una readaptación de los conceptos clásicos de la acción, culpabilidad y punibilidad, pues fueron pensados en el sujeto individuo que –por definición- tienen voluntad, intencionalidad, inteligencia, motivación y autodeterminación. Para que la persona jurídica pueda llegar a ser considerada sujeto de imputación, estos conceptos deberían satisfacerse con un contenido normativo centrado en las capacidades de acción de la empresa y en el eventual apartamiento a las expectativas sociales respecto de la actuación del ente jurídico¹⁰⁷.

2.3.3 Sujeto Pasivo

Se entiende por sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal siendo este el contribuyente, o

¹⁰⁶Rubinska, et al: "Derecho Penal Económico", 1912- 1913

¹⁰⁷ Ibid.,1926

un tercero, a quien la ley designa como sujeto pasivo, pudiendo no coincidir con el sujeto pasivo del tributo.¹⁰⁸

Hay categorías de sujetos pasivos, los responsables por deuda propia y los responsables del incumplimiento de la deuda ajena. Los responsables por deuda propia son los que están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria. Es decir, los contribuyentes que por aquellos respecto de los que se verifique el hecho imponible que le atribuyen las respectivas leyes tributarias, respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.¹⁰⁹

La Hacienda Pública, es la que percibe el daño, ya que al no ingresar de forma debida y correcta el pago de impuesto, el Estado se encuentra limitado y se genera una crisis, porque la evasión no permite tener un patrimonio suficiente para cubrir los gastos necesarios y satisfacer las necesidades que la sociedad requiere; y es por esta razón que es el sujeto pasivo del delito de evasión.

2.3.4 Acción

El delito es ante todo un acto humano, una modalidad jurídicamente trascendente de la conducta humana, una acción.

La acción consiste en defraudar, es decir incumplir las obligaciones jurídico-tributarias a las que está obligado. La expresión “defraudar” tiene además una connotación de “engaño que si se considera implícita en la descripción del tipo.¹¹⁰

¹⁰⁸ Belsunce, *Tratado de Tributación*, 143.

¹⁰⁹ *Ibíd.* 144

¹¹⁰ Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 737.

En el delito de Evasión de impuestos regulado en el art. 249-A del C.Pn, el elemento de acción se establece por medio de los verbos rectores siendo los principales “Omitir” o “Declarar”.

En el caso declarar, pero omitiendo información o que contenga información inexistente, a fin de no declarar los impuestos que le corresponden, y según establecidos en el tipo penal, los impuestos que comprenden para que se configure el delito son: Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado; de igual manera que se cumplan con los montos establecidos en la ley.

Es decir, tanto realizando una incorrecta declaración tributaria como omitiendo la misma, en la medida en que la falta de declaración sustrae a la Administración del único medio del que dispone para llegar al conocimiento del hecho imponible.¹¹¹

2.4 Elementos Subjetivos

2.4.1 Dolo.

En términos generales, el dolo es el conocimiento y voluntad de realización de los elementos objetivos del tipo.

Refiere Barral, que el dolo debe abarcar dos aspectos distintos, aunque indisolublemente ligados: uno hace al conocimiento del origen ilícito de los bienes sobre los que se opera (dolo en cuanto al objeto material); el otro acerca de la percepción que debe tener el autor acerca de las consecuencias posibles de su conducta y la voluntad de llevarla a cabo (dolo en relación a la acción típica).¹¹²

¹¹¹ Corcoy Bidasolo et al., *Manual de Derecho Penal, Económico y de Empresa*, 444.

¹¹² Véase. Jorge E. Barral, “Legitimación de bienes provenientes de la comisión de delitos”, (Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2003), 215.

Cuello Calón ¹¹³ indica que en el dolo, además del elemento volitivo que se concreta en la voluntad de ejecutar el hecho, concurre un elemento intelectual, anterior a aquel, constituido por la representación o conocimiento del hecho, siendo dos los elementos constitutivos del mismo:

- a) Representación o conocimiento del hecho que comprende el conocimiento de los elementos objetivos integrantes del hecho delictuoso, el conocimiento de la significación antijurídica del hecho y el conocimiento del resultado de la acción.
- b) Su volición, el dolo no es solo previsión del hecho sino voluntad de ejecutarlo.

Cuello Calón clarifica la distinción entre el dolo directo y dolo eventual:

- a) Dolo directo, cuando el agente ha previsto como seguro y ha querido directamente el resultado de la acción u omisión o resultados ligados a ella de modo necesario, aquí el resultado corresponde a la intención del agente.
- b) Dolo eventual, el agente se representa como posible un resultado dañoso y tal representación no renuncia a la ejecución del hecho, acepta sus consecuencias. En esta clase de dolo entran dos elementos:
 - 1) Previsión de un resultado dañoso que no se requiere directamente;
 - 2) Aceptación del resultado.

El dolo eventual marca la frontera entre el dolo y la culpa; más allá el dolo eventual esta la intención directa, al otro lado la culpa consciente, el

¹¹³ Muñoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, 402.

agente acepta el resultado ilícito cuya producción aparece como posible, confía en que el resultado no llegara a producirse.¹¹⁴

Se trata de un delito eminentemente doloso, debiendo acreditarse el conocimiento de la existencia de la obligación tributaria y la voluntad de eludirla, siendo suficiente la concurrencia del dolo eventual. El carácter excesivamente técnico del ámbito tributario favorece la presencia de un posible error de tipo o prohibición. Los errores sobre los preceptos tributarios que integran el tipo penal darían lugar a un error de tipo, mientras que el desconocimiento del significado antijurídico sería el ámbito propio del error de prohibición.¹¹⁵

Para introducirse en la dogmática penal del delito tributario, debemos empezar por tener presente que no se persigue tan sólo la falta de pagos de impuestos, sino las conductas que demuestran la deformación ardidosa de sus bases imponibles, lo que obliga a anticipar que no hay delito tributario sin la existencia de una intención de engañar al fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.¹¹⁶

Se trata, en la consideración de calificada doctrina, de un delito de resultado que requiere la existencia efectiva de un perjuicio, donde por lo general el ánimo defraudatorio se plasma en las diferentes cantidades que se asientan en los libros contables con relación a lo real y, sobre todo, que las presunciones de ánimo defraudatorio son ejemplos que se consideran como meramente indicativas, y no exhaustivas, del dolo específico.

Es un delito de resultado que requiere para su consumación un perjuicio económico efectivo, donde el dolo debe comprender, para alcanzar

¹¹⁴ Folco, *Procedimiento Tributario*, 287-288.

¹¹⁵ Bidasolo et al., *Manual de Derecho Penal, Económico y de Empresa*, 460.

¹¹⁶ Véase. Grande de Silva Martins, *Crimes contra a ordem tributaria*.

el tipo subjetivo, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento exterioriza la defraudación y la conciencia del monto defraudado.¹¹⁷

2.4.2 Error de tipo.

En el ámbito penal tributario se trata de saber cuál es el significado de la ignorancia o conocimiento del autor, es decir que refleja dicha ignorancia o desconocimiento respecto de su motivación del respeto al ordenamiento jurídico. La consecuencia dogmática de esta perspectiva es que no se trata de la distinción de error de tipo y error de prohibición.

Esto se manifiesta, por contraste en la discusión acerca de que, si las referencias a normas extrapenales en el tipo de los delitos tributarios pueden llevar a considerarlo como ley penal en blanco, con la consecuencia de tratar el error sobre tales normas como un error de prohibición en el que el esquema de la teoría de la culpabilidad.

En el ámbito tributario, la única cuestión relevante consiste por tanto en determinar si el sujeto, para actuar dolosamente, debe conocer la verificación de los presupuestos de existencia de la obligación tributaria, o si además debe conocer que dichos presupuestos han dado origen a una deuda frente al fisco, a la cual él se sustrae mediante su comportamiento. Como los delitos tributarios no son delitos de mera desobediencia, sería improcedente considerar las remisiones a normas tributarias como remisiones en blanco y aplicar sin más respecto del desconocimiento la

¹¹⁷ Vicente Oscar Díaz, *Ilícitos Tributarios*, Perspectiva jurídica y económica, (Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2006), 3.

teoría de la culpabilidad, en el sentido de que el desconocimiento evitable dejaría subsistente el dolo.

Por el contrario, los elementos contenidos en la remisión deben ser abarcados por el dolo del autor; es decir, al sujeto debe poder atribuírsele el conocimiento de que con su comportamiento se sustrae a una deuda frente al fisco. Si tal atribución no es posible se debe atender al motivo del desconocimiento.

Cuando el motivo es razonable según la valoración social, la conducta es socialmente adecuada, es decir, atípica o no culpable. Cuando el motivo no es razonable el juez podrá por regla general reducirá en algo la pena, según el peso del motivo; es decir, en tales casos es posible una graduación que va desde una pena como la que correspondería al hecho imprudente hasta la pena asignada al hecho doloso, con o sin atenuaciones.¹¹⁸

2.5 Elementos descriptivos.

Los elementos que componen la descripción del comportamiento prohibido, es decir, el tipo penal, pueden clasificarse en dos especies diferentes: elementos descriptivos y elementos normativos. La distinción tiene importancia con relación a la manera en que debe efectuarse la comprobación del elemento respectivo por parte del juez y la forma en que debe haber tenido conocimiento de cada especie de elementos el autor del delito, problema del dolo.

Son aquellos que el autor puede conocer a través de los sentidos – vista, tacto, oído, etc – Son objetos del mundo exterior que el autor puede conocer a través de sus sentidos sin hacer una especial valoración.

¹¹⁸ Altamirano et al., *Derecho Penal Tributario*, 175.

2.5.1 Elementos Normativos.

Por su parte, los elementos normativos requieren un juicio de valor para ser comprendidos como parte de la norma.

Clasificación de los tipos en relación con la evasión de impuestos.

Según Bacigalupo, Son aquellos contenidos en una descripción típica que sólo se pueden captar mediante un acto de valoración. Esta apreciación puede referirse a la significación cultural de un hecho, también puede tratarse de una apreciación consistente en la significación jurídica de alguna circunstancia del hecho, de ahí que se clasifiquen en socioculturales y jurídicos.¹¹⁹

2.6 Medios de Acción.

La norma penal establece que el delito de evasión de impuestos puede realizarse por los ocho numerales del Artículo 249-A antes mencionados, medios previamente establecidos en el tipo penal.

2.7 Tipo Penal Simple.

Este elemento corresponde al momento de determinar la cuantía del monto evadido, es decir, el Art. 249-A Código Penal, plantea un rango de cuantías y años de prisión siendo en este caso de, en relación al monto defraudado, razón por la cual, si el cometimiento del delito se realiza con la suma mínima evadida, se está en presencia de un tipo penal simple y, por tanto, se aplican las penas mínimas establecidas., siendo de (cuatro a seis años de prisión).

2.8 Tipo Penal Agravado.

¹¹⁹ Enrique Bacigalupo, *Lineamientos de la Teoría del Delito*, 3ª Ed. Renovada y ampliada, (Edit. Hammurabi, 1994), 63-65.

Si en el supuesto anterior hacia referencias a las cuantías y penas inferiores, en este caso, se denomina que es un tipo penal agravado, por encontrarse el delito de evasión en las cuantías máximas y por esa misma razón, se aplican las penas de prisión mayores que se encuentran, (De seis a ocho años de prisión).

2.9 Procedimiento Sancionador Administrativo de Evasión de Impuestos.

Debe tenerse en cuenta el procedimiento administrativo de la evasión de impuesto, en virtud que, como lo indica el art 251-A C. Pn. es requisito indispensable para proceder en los casos de conductas delincuenciales constitutivas de 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. Es importante aclarar que este no es un elemento que integre la descripción del tipo penal de evasión de impuestos, sino un requisito de procesabilidad, para el ejercicio de la de la acción penal.

No obstante, resulta de interés para la presente investigación, ya que uno de los supuestos en que se debe agotar la vía administrativa es el descrito en el numeral 3 del art. 249-A de C.pn el cual ha sido objeto de nuestro análisis.

En relación con lo anterior, tomando como presupuesto el procedimiento administrativo, se dispone en los siguientes artículos del Código Tributario:

Art. 23 inc. 5°.

En los casos que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa que sean remitidos a la FGR para la investigación de delitos,

se harán constar en el correspondiente informe de auditoría, y el juez establecerá la existencia o no del delito y se pronunciará sobre el monto de los sumas evadidas o apropiadas indebidamente, imponiendo la pena que corresponda cuando hubiere lugar a ello. En los delitos de falsedad se hará constar en el informe de auditoría los documentos que la contienen.

La administración tributaria cuando 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, para que ésta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva.

Art. 150 inc. Segundo.

La administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la FGR para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el juez de la causa.

Art. 175 inc. Segundo.

La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de: En los casos que sean enviados a la FGR para que se investigue la existencia de delitos de defraudación al fisco el cómputo del plazo de la caducidad a que se refiere este artículo, se suspenderá desde la fecha en que la administración tributaria presente la denuncia ante la fiscalía general de la república, reiniciando el cómputo de tres o cinco años según corresponda del plazo de caducidad, el día de la notificación de la resolución que pone fin al proceso en materia penal.

Art. 183 inc. Final.

La liquidación oficiosa a que se refiere este artículo no será practicada por la administración tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la FGR para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinará el juez de la causa.¹²⁰

¹²⁰ Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas: El Proceso Sancionador Administrativo previo en los delitos de Evasión de Impuestos, (Coloquio, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 4 de Marzo de 2016).

CAPÍTULO III

ANÁLISIS INTERNORMATIVO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL Y LA ESTRUCTURA DEL TIPO DE EVASION DE IMPUESTOS

En este capítulo se realiza un análisis integral y un contraste normativo entre las exigencias emanadas de las disposiciones constitucionales, que plantean hacer una interpretación, conforme a esos parámetros normativos constitucionales, en la estructura típica del delito de evasión de impuestos.

Además, se realiza un análisis sobre el delito de evasión de impuestos, específicamente el numeral 1, 2 y 3 del art. 249-A, en virtud al doble reenvío normativo que se realiza.

Lo cual, es un caso atípico del derecho penal, porque si bien es cierto que se utiliza la regla de ley penal en blanco, se integran los presupuestos periféricos del supuesto de hecho en la conducta prohibida, además de la primera remisión una doble remisión hacia esa norma que colma el supuesto de hecho descrito por el legislador, que al final se traduce en una imposibilidad interpretativa en algún sentido para el contribuyente especialmente personas naturales.

Finalmente, se sometió a estudio una resolución penal que contiene aspectos importantes para el estudio del tema, puesto que se logró obtener con un fallo condenatorio, el cual difícilmente se observa ya que la mayoría de procesos penales se agotan utilizando la excusa absolutoria que permite este tipo de delitos, donde con el pago de la deuda y sus accesorios el deudor queda libre de persecución penal

3.1 Principio de Legalidad.

La aplicación del derecho penal se orienta por una serie de principios, con conexión Constitucional, es decir se deben aplicar las normas de tal forma que la normativa guarde concordancia con la Constitución.

Se hará un análisis al principio de legalidad, que es el principio básico del derecho penal¹²¹; como uno de los axiomas básicos del derecho penal y que posee una íntima vinculación con contenido de la tesis a desarrollar.

Se constituye en un principio universal del derecho. “*En el campo del derecho penal establece que nadie podrá ser condenado por un hecho que no esté previamente previsto como punible en la ley penal vigente al tiempo en que se cometió, ni sometido a pena o medida de seguridad que no se encuentre establecida en ella*”. En la Constitución de El Salvador, este principio se encuentra consagrado en su artículo 15 el cual literalmente establece: “Nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate, y por los tribunales que previamente haya establecido la ley.”

El principio de legalidad que se enuncia, en la conocida frase: *nullum crimen, nulla poena sine lege*, dispone que nadie pueda ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos.

Según este principio, se entiende que la jurídica ilicitud de una conducta tiene como presupuesto *sine qua non* la previa, descripción que de ella ampliamente haya hecho el legislador en una norma positiva.¹²² vale decir, que posibilite la realización del juicio de tipicidad, en la descripción

¹²¹ Enrique Bacigalupo, *Principios Constitucionales del Derecho Penal*, (Argentina: Edit. Hummurabi S.R.L.,1999), 44.

¹²² Urazán Pérez, *Propuesta de Reforma Legal*, 6.

precisa, clara, completa e inequívoca de la acción humana prohibida o mandada ejecutar que integra el supuesto normativo de cada uno de los tipos penales.

La existencia previa de una regla jurídica – escrita, general, abstracta, obligatoria y sancionada por el Poder Legislativo, siguiendo el trámite constitucionalmente prescripto incluyendo su promulgación y publicación, es lo que exigen el principio de legalidad constitucionalmente previsto o más conocido como Principio de Reserva de Ley el cual es corolario de la División Republicana de los Poderes Públicos.

Dicha norma debe formular la descripción del hecho que se pretende prohibir y la consecuencia jurídica para el caso que esa prohibición se transgreda, es decir, la pena amenazada.

Es una garantía política que asegura que los habitantes de un país no podrán ser molestados, ni deberán soportar intromisiones arbitrarias a su libertad, sino en virtud de una ley previa que defina una actividad concreta como penalmente ilícita. Los poderes públicos tienen una limitación que les impide considerar delito (cualquiera que sea el agravio que la conducta cause a bienes jurídicos ajenos y socialmente valiosos), si el quehacer no se encuentra así calificado previamente en una ley formal y materialmente válida.

Una ley no puede obedecerse antes de su sanción. Esta afirmación es lo que nos obliga a vincular el principio de legalidad con el de culpabilidad, resultando imprescindible la existencia de la norma antes del comienzo de la conducta valorada para que podamos reprochar la no motivación en ella.

La ley no solo debe ser previa sino además escrita, estricta y cierta, no solo para limitar la discrecionalidad del interprete, sino, además, porque es la

única forma en la que el individuo tiene ocasión de motivar su conducta en ella conforme a los parámetros normativos que emanan de esta y su expresión en abstracto; de lo afirmado hasta este apartado se pueden observar los siguientes aspectos:

- a) Prohibición de Analogía: Se afirma que el juez civil se diferencia del penal porque no puede dejar de fallar so pretexto de insuficiencia, silencio u oscuridad de la ley, olvidando que el Juez Penal tampoco puede dejar de resolver el conflicto que se le trae a estudio¹²³.

Los casos que no se encuentran claramente comprendidos en el tipo penal, quedan fuera del poder de coerción del Estado, aun cuando la valoración social del mismo sea igual o peor que la que le corresponde al hecho tipificado. La descripción legal no puede ser extendida, hacerlo vulnera el principio de legalidad y el de división de poderes, ya que no se está frente a una interpretación de la ley sino ante un acto de creación legal. No se está interpretando, sino legislando.

- b) La ley como única fuente del Derecho penal: Nuestros constituyentes decidieron que solo la ley (en sentido formal y material) podía designar que conductas se encontraban prohibidas. Ni el precepto (descripción de los elementos que integran el quehacer ilícito) ni la pena pueden tener una fuente diferente a ley.

3.1.1 El Principio de Reserva de Ley.

Juega armónicamente con el de legalidad y el de culpabilidad, ya que no resulta posible exigir que se adecue la conducta a lo prescrito por una norma que aún no ha sido diseñada; pero esencialmente limita lo que la ley

¹²³ La prohibición de la analogía se encuentra consagrada en el art. 1 del Código Penal vigente en nuestra legislación y, en el art. 9 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, en el Art. 15.1 del Pacto I de Derechos Civiles y Políticos.

puede prohibir. La ley no tiene derecho a prohibir más acciones que las nocivas a la sociedad. Todo lo que no está prohibido por la ley no puede ser impedido y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordena.

Por ello afirmamos que solo la ley puede prohibir conductas, pero ni la ley puede hacerlo en relación con cualquier quehacer, sino que, para tener además legitimidad material, deberá armonizarse ese límite a la libertad individual, con los contenidos básicos de la Constitución.

c) Ley Estricta: La descripción vaga e imprecisa de la conducta prohibida, es una de las formas más frecuentes de vulneración de principio de legalidad, porque dificulta o directamente imposibilita el conocimiento de lo prohibido. Resulta imprescindible que la ley defina con claridad todos los elementos que se conforman del tipo penal, incluyendo la pena, y las personas que puedan calcular todas las consecuencias jurídicas.¹²⁴

3.1.2 Principio de tipicidad.

Este principio de naturaleza conexa e íntimamente ligado al de reserva legal, se vincula al igual que el prenombrado, al aspecto puramente instrumental. Supone necesariamente que la obligación tributaria emanada de la Ley (principio de legalidad), no puede constituir un mandato genérico ni admitir interpretaciones flexibles o dotadas de maleabilidad exegética.¹²⁵

La obligación tributaria no puede provenir de normas aisladas o de un elenco de éstas cuyo contenido sea el de vagas descripciones genéricas desprovistas de precisión. Para decirlo con las palabras acertadas de

¹²⁴ Rubinska, et al., *Derecho Penal económico*, 405 - 410.

¹²⁵ Marccello Franco Dell'Isola, *Delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria tributos y contribuciones de seguridad social recaudados*, (Montevideo: Edit. Carlos Álvarez, D.G.I. y B.P.S., ed. 2009), 54.

MORONI, la tipicidad supone la existencia de “una obligación plasmada con la adecuada certeza, aquella inherente al marco de rígidas garantías que se expresa necesariamente en una estructura típica” ¹²⁶, o sea aquella surgida de una topología cerrada. Con ello se busca lograr la mayor certeza jurídica, “el saber a qué atenerse” en la clásica expresión de Fernando Sainz de Bujanda. Tanto Bayardo Bengoa como Soler, coincidieron en designar la tipicidad como una cualidad que reviste cada uno de los elementos del delito¹²⁷, diferenciándola de la adecuación típica que supone el encuadramiento de una conducta en el tipo legal.¹²⁸

El tipo penal es el que cumple una función claramente delimitante, ya que fija e identifica las conductas humanas penalmente relevantes. Se trata de un instrumento legal emergente de una ley nacional, en el que se individualiza, caracteriza y formula de modo preciso aquella conducta, entendida como acción u omisión, a la que atribuye relevancia jurídico penal.

La necesidad de un tipo penal cerrado surge de la trascendencia de éste, puesto que es quien fija cuales son las conductas penalmente relevantes, sea por acción o por omisión, y determina las sanciones aplicables para los responsables de éstas. Es una explícita manifestación del garantismo penal legislar en esta materia, sobre la base de “tipos herméticamente cerrados”, donde se describa la prohibición en forma concreta y específica, dicho de otro modo, a la manera de un verdadero dogma.

Esta afirmación resulta por demás lógica, dado que solo puede determinarse lo prohibitivo de una conducta cuando tenemos un tipo penal

¹²⁶ Véase Silvano Moroni, *Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie*, (Rivitaliana de Diritto Procesal Penal, 1998).

¹²⁷ Cf. Fernando Bayardo Bengoa, *Derecho Penal Uruguayo*, Tomo. 2,

¹²⁸ *Ibíd.*, 182.

preexistente que contiene en forma específica dicha prohibición. Como bien señala Cairoli, el tipo cerrado es el que no admite otra conducta distinta a la que está ceñida en la individualización que él ha realizado. Se ajusta al tipo una conducta determinada, pero ninguna otra por más parecida, similar o análoga que pueda ser con ella.¹²⁹

Una vez pronunciados a favor de la tipificación en tipos legales cerrados es necesario desechar toda suerte de tipificación bajo formas “abiertas” o al tenor de la “formulación de reglas generales” cuya finalidad será redondear la prohibición. Se descarta el discurso ensayado por Manuel de Lardizabal y Uribe acerca de que hay oportunidades en las que es preciso dejar librado a la prudencia del magistrado judicial la aplicación de la ley. Son aquellos casos en que el pensamiento del legislador no se refleja literalmente en sus palabras, pues las leyes no pueden abarcar todos los casos que pueden ocurrir en la vida práctica.¹³⁰ Es inconveniente dejar librado al prudente arbitrio de los decisores de turno la creación de tipos penales con prescindencia de textos legales precisos y con contenido predeterminado y preexistente a la realización de cualquier conducta humana.

Los jueces únicamente son intérpretes y aplicadores de normas jurídico penales plasmadas en tipos cerrados, cuyo único origen sea la ley y ningún otro. No puede admitirse de modo alguno, ninguna inferencia que suponga la extensión del tipo penal a otras conductas que no se hallen expresamente insertas o previstas en él. De ahí la prohibición, no susceptible de ser cuestionada, que impone no tipificar por analogía. Los sistemas penales modernos se presentan como una pluralidad de figuras cerradas,

¹²⁹ Cf. Milton Cairoli, *Curso de Derecho Penal*, (Tomo. I, Parte general).

¹³⁰ Véase. Lardizabal y Uribe, Manuel de, “*Discurso sobre las penas contraído a las leyes criminales de España para facilitar su reforma*”, (Madrid: Reedición a cargo de Salillas en Biblioteca Criminológica y Penitenciaria, 1916), 55.

cada una determinante una acción delictiva, no se suman entre sí, cada cual desempeña una función particular y donde no existe el tipo, ninguna puede por extensión, ocupar ese vacío.¹³¹

Dentro del ámbito del principio de tipicidad no puede excluirse el denominado “juicio de tipicidad”. El explicitación del tipo penal en una figura legal de estructura cerrada no tendría sentido alguno ni razón de ser en la medida que no existiera un encuadramiento típico de la conducta con la estructura legal preexistente a ella.

Con singular acierto el Profesor Zaffaroni expresa que “el juicio de tipicidad cumple una función fundamental en la sistemática penal. Sin él la teoría quedaría sin base, porque la antijuridicidad deambularía sin fijeza y la culpabilidad perdería sustentación por confusión de su objeto”.¹³² Las conductas humanas, sean comitivas u omisivas, no se califican como delitos por su aproximación al tipo legal preexistente sino por la existencia de una exacta y precisa concordancia con éste. Como bien señalaba el maestro Soler, para la ejecución del juicio de tipicidad no es posible decir que alguien cometió un delito y luego averiguar que delito es, sino que debe procederse de manera inversa: primero detectar la norma tipo y segundo investigar si la conducta reproduce las condiciones que ella exige para castigarla.¹³³

Efectuar un juicio de tipicidad en base a una conducta que resulta ser parecida a la que se menciona en un “tipo penal legal” preexistente a ella nos llevara inexorablemente a la atipicidad o ausencia de tipicidad como consecuencia de dicho análisis.

¹³¹ Ver la nota 138.

¹³² Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal*, 171.

¹³³ Soler, 152.

El principio de tipicidad tiene como consecuencia fundamental generar “seguridad jurídica” o “certeza jurídica” en los integrantes de la comunidad. Radbruch sostenía que la seguridad es uno de los elementos esenciales a la idea del derecho, junto con la justicia y la adecuación teleológica. Es preciso que el derecho esté plasmado en fórmulas legales, que esa formulación se haga sobre el fundamento de hechos y no de estimaciones personales del juez¹³⁴.

Por lo tanto, el juicio de tipicidad como la tipicidad misma como elemento del delito, configuran “instrumentos idóneos y necesarios para garantizar la seguridad y la certeza jurídica” para la protección de los más elementales derechos, que se conjugan en una convivencia social pacífica. Resulta necesario recordar que el principio de tipicidad no es patrimonio exclusivo del derecho penal, pero es en esta rama del derecho donde juega un rol protagónico en la defensa del principio de libertad frente al poder punitivo del Estado. Por último, cabe señalar que los principios ut supra mencionados deben ser interpretados como máximas Orientadoras y fundantes que verdaderamente son y que engloban todo el sistema punitivo.

Dicha interpretación depende de un análisis sistemático que toma en consideración un universo de reglas jurídicas. Así como una proposición prescriptiva de derecho no puede ser apreciada independientemente del sistema al que pertenece, otro tanto ocurre con los valores jurídicos insertados

en las estructuras normativas. En un determinado sistema jurídico tributario en el que resultan recogidos los principios de legalidad, tipicidad, igualdad, irretroactividad de la ley, etc. siempre está presente el ineludible objetivo de dotar de seguridad jurídica a todos los integrantes de la comunidad.

¹³⁴ Véase. Radbruch Gustavo, *Introducción a la filosofía del derecho*, (México: Breviario del Fondo de Cultura Económica, 1951), 40.

La vigencia de los principios referidos como eje central del Estado de Derecho y componente fundamental de un derecho penal garantizador, debe estar más allá de cualquier vejación, afectación o trasgresión circunstancial que se efectúe por parte de cualquier administración. La violación circunstancial o sistemática de todos o cualquiera de estos principios no supone un deterioro o debilitación de su valía en el mundo jurídico, menos aún del rol protagónico que debe jugar en toda estructura jurídica propia de un Estado de Derecho; en tales casos será un elemento relevante para la supervivencia y vigencia de éstos la puesta en práctica y el funcionamiento a plenitud de los instrumentos tendientes a lograr el más pronto “restablecimiento y ulterior fortalecimiento” de los principios ofendidos¹³⁵.

3.2. Principio de Lesividad.

La determinación del principio de lesividad del bien jurídico, es otra limitación a la potestad del ius puniendi estatal, reconocido también como principio de objetividad o lesividad material, es un anunciado del derecho penal nuclear, que tiene su raigambre más clásica, en la separación que debe mediar entre derecho penal y moral, expresándose un término que procede del vocablo latino *Nullum Crimen Nulla Poena Sine Inuria*, a partir del cual, se reconocen por lo menos dos garantías fundamentales:

1. Esta sustenta que, en la construcción de conductas delictivas, es legítima siempre que el tipo penal, este amparado sobre la tutela de bienes jurídicos relevantes para el derecho penal con lo cual se indica, que la tipificación de conductas, que no resguarden bienes jurídicos, afectan el principio de lesividad, el cual está estrictamente vinculado, a los principios

¹³⁵ Del Isola, *Delitos fiscales*, 58.

de fragmentariedad y subsidiaridad del derecho penal, que lo circunscriben a la última forma de intervención.

De ahí que, no todos los bienes jurídicos deben ser protegido por el derecho penal, y aun cuando el interés jurídico de protección sea valioso, este no puede ser tutelado de todas las formas de ataque, sino únicamente aquellos que, por su forma más intensa, representen ataques intolerables respecto de la protección de los bienes jurídicos. En suma, un tipo penal, sin el sustrato del bien jurídico, es ilegítimo desde el orden constitucional; el derecho penal democrático debe respetar el principio de lesividad.

El fundamento Constitucional del principio de lesividad es posible esclarecerlo a partir del artículo 2 de la Constitución de la Republica de el Salvador, que garantiza protección a determinados bienes vitales - vida, integridad física, integridad moral, libertad, seguridad, trabajo, propiedad y posesión, honor, intimidad personal y familiar - que no forma un catálogo cerrado, sino solo enunciativo, el cual fue abordado en un primer momento por el tribunal constitucional de manera tutelar, sin vincularlo inicialmente el principio de lesividad, pero apuntando hacia esa garantía¹³⁶.

3.3 Principio de Culpabilidad.

El principio de culpabilidad, como cualquier principio constitucional, requiere un doble proceso de concreción: En primer lugar, habrá que establecer sus consecuencias prácticas fundamentales, para determinar luego el contenido de cada una de ella. Tanto una como otra operación no se realizan “por medio de pura deducción, lógica de teoremas concreto,

¹³⁶ Carlos Ernesto Sánchez Escobar, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, (Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2004), 30-32.

partiendo de pocos axiomas evidentes y atemporalmente válidos; se trata, por el contrario, de un proceso social de diferentes niveles y complejidad.

El objetivo, en este artículo se reduce al problema de la jerarquía constitucional de las consecuencias prácticas del principio de culpabilidad.

En términos generales puede decirse, que de acuerdo con el principio de culpabilidad se requiere que la aplicación de una pena esté condicionada por la existencia de dolo o culpa, de conciencia de la antijuricidad o de la punibilidad, de capacidad de comportarse de acuerdo con las exigencias del derecho (imputabilidad), de una situación normal para la motivación del autor (exigibilidad). Asimismo, en el momento de la individualización de la pena, el principio de culpabilidad exige que la sanción sea proporcionada al hecho cometido.

El principio de culpabilidad se estructura en una dimensión amplia, como un límite de poder del Estado; y de sus formulaciones de protección, algunos aspectos que a continuación se detallan:

1. La primera prohibición del principio de culpabilidad atañe a que no es justificado imponer una pena a las personas que, lesionando o poniendo en peligro un bien jurídico, no ha realizado esa conducta con un grado autonomía en su decisión que le permitiese elegir entre la realización de la conducta antijurídica que realizó, de no haber ese margen de libertad en la decisión por la cual se ha adoptado, no procede la imposición de una pena.
2. La segunda prohibición está construida sobre la base que la pena no puede ser impuesta a quien, realizando la conducta punible, no ha podido ejercer sobre sus actos un nivel de control determinado para poder evitar

su conducta, de tal manera que el acto realizado pueda predicarse fuera del control de la persona que lo ejecutó.

3. La tercera prohibición esta cimentada en el hecho de que no es posible imponer penas a la persona que no ha conocido de manera razonable que con su conducta estaba realizando un hecho constitutivo de una infracción penal. Si no se tenía ese conocimiento por una situación insalvable, por cual no es posible imponer una pena.
4. Por último, el juicio de culpabilidad y la pena que se corresponda solo puede predicarse e imponerse exclusivamente a la persona responsable del hecho, no siendo legítimo que la sanción se extienda a terceros; ni tampoco que en las construcciones típicas se inserten fictas de culpabilidad¹³⁷.

La Constitución de la Republica reconoce la vigencia, el cual se encuentra regulado con categoría de norma primaria en el artículo 12 de la Constitución cuyo tenor literal reza: “Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa”¹³⁸.

3.4. Principio de Seguridad Jurídica.

El principio de seguridad jurídica se presenta, como una garantía en favor del ciudadano frente al sistema penal, lo que no significa que se trata de una mera garantía individual, por importante que la misma sea, ya que su cumplimiento posibilita también una mejor política criminal.

¹³⁷Escobar, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, 46-47.

¹³⁸ *Ibíd.* 50.

El principio de seguridad exige disposiciones normativas claras que no contengan ambigüedades, en ocasiones el sentido de la ley es desentrañada por las sentencias o resoluciones judiciales; cuando se pretende que esa interpretación sea aplicada a otros hechos preparatorios con anterioridad a la decisión judicial invocada, se convierte la jurisprudencia en fuente de Derecho, vulnerándose el republicano principio de división de poderes. Legalidad, tipicidad, culpabilidad son supuestos en crisis con estas afirmaciones permisivas.¹³⁹

Por lo que la seguridad jurídica depende en buena medida de la claridad de leyes. Algunas palabras tienen diferentes significados posibles, sumándosele a la vaguedad del lenguaje común la falta de técnica legislativa, convirtiendo así la exigible nitidez legal de ciertos reclamos.¹⁴⁰

Se cumple, por una parte, con el estricto acatamiento del principio de legalidad en lo que concierne a la certeza y concreción de las leyes que describen delitos a los que asocian sanciones penales, renunciando a las cláusulas abiertas, imprecisas u oscuras, lo cual es compatible perfectamente con determinadas técnicas legislativas en las que los comportamientos punibles se expresan de modo ejemplificativo pues lo esencial es la ulterior lesión del bien jurídico.¹⁴¹

3.5 Análisis del Tipo de Evasión de Impuestos en El Salvador.

En los elementos estructurales del tipo penal, se encuentra como presupuesto fundamental para abordar este estudio, que los tipos penales defraudatorios del fisco que regula nuestra legislación penal pueden ser

¹³⁹ Rubinska, et al., *Derecho Penal económico*, 411.

¹⁴⁰ *Ibíd.* 425.

¹⁴¹ Gonzalo Quintero Olivares: *Introducción al Derecho Penal, Parte General*, (Barcelona:1981), 49-51.

clasificados en los denominados tipos penales en blanco, para mejor comprensión indicaremos que son aquellos que para poderse aplicar requieren ser completados con otra norma jurídica penal o extrapenal, debido a que el supuesto de hecho descrito en el tipo penal, se encuentra en aquella, por lo que para su interpretación y alcance se hace necesaria su integración¹⁴².

Sin embargo, es de aclararse desde ahora, que del tipo penal, el que respecta a la evasión de impuestos que regula en el art. 249-A del C Pn.; se sistematiza en una pluralidad de conductas que se integran en ocho numerales; que en determinadas circunstancias no permiten un correcto ejercicio de adecuación típica; para ejemplo lo que describe el numeral 6 “*no presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas*” que en estricto sentido puede constituir un caso de infracción tributaria, aquí el legislador no aporta mayores elementos que distinguan la mera infracción administrativa de la conducta típica penal.

Otro aspecto especialmente crítico es la pormenorización en la descripción de la conducta y exceso de casuística en la redacción de las normas, circunstancias que hacen que la norma no quede definida en forma inequívoca, expresa y clara en las características básicas estructurales del tipo penal, lo que puede traer como consecuencia una de dos cosas, o que la norma penal se torne nugatoria conduciéndose a la impunidad, o que se incurra en una posible injusticia por falta de claridad en el imperativo legal ya de prohibición, ora de mandato normativo, frente a la conducta que se está juzgando¹⁴³.

¹⁴²Pérez, *Propuesta de Reforma Legal*, 6.

¹⁴³ *Ibíd.* 7

Es este sentido, es importante destacar que la dualidad en que El Estado interviene en principio como acreedor del pago del tributo; y en un segundo momento como víctima por la Evasión Típica realizada por el contribuyente, debe ser nítidamente definida es decir la obligación tributaria y su probable infracción debe generar como consecuencia una sanción administrativa, si no se clarifica la frontera entre el impago administrativo y el impago que genera una consecuencia penal, se corre un riesgo cierto e inminente de tornar el impago de la obligación tributaria en una especie de *prisión por deudas*, y en este terreno recordemos la norma constitucional que establece que está prohibida la pena de prisión por deudas, circunstancia que impide que se criminalice la conducta de los contribuyentes consistente en no pagar al tesoro público las sumas de dinero que por ley le corresponde.

Por cuanto entre el sujeto activo del impuesto -Estado- y el sujeto pasivo del mismo -contribuyente, existe es una relación obligacional aunque de carácter unilateral, en la que el primero y para que se cumplan los fines del Estado, realizados los supuestos de hecho establecidos en la ley tributaria, demanda del segundo, sin lugar a contraprestación alguna de su parte, el pago de unas sumas de dinero, cuyo incumplimiento acarrea el ejercicio de acciones coactivas, ya sean de orden administrativo o de carácter civil, para hacerlas efectivas, pero sin la posibilidad de admitirse la intervención del derecho penal para el cobro de dichas deudas, pues la prisión entendida como el instrumento más represivo del derecho sancionatorio, está prohibida de manera tajante y expresa, para el evento de las deudas en mora de pago, las que aunque en ningún tiempo se paguen, no dejarán de ser deudas.

Por eso debe sentarse de manera clara la premisa que el tipo penal de evasión de impuestos preceptuado en el art. 249-A, lo que está castigando, no es la deuda generada por el incumplimiento de la obligación, sino la

maniobra fraudulenta que el contribuyente obligado al pago de tributos utiliza para no cancelarle al fisco nacional, los dineros correspondientes a los impuestos y demás contribuciones públicas. La evasión consiste, en la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado al pago de una deuda tributaria exigible, quien mediante la utilización de medios engañosos o ardides diversos trata de disimular y/o ocultar su real capacidad contributiva, con el propósito expreso de conseguir evitar el pago total o parcial de aquellos, sea como responsable a título propio o por deuda ajena¹⁴⁴.

El delito de Evasión tributaria se define en el art. 249-A del C Pn., como la actuación ya sea omitiendo declarar hechos generadores, o declarando costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos.

Por acción u omisión, es decir, tanto realizando una incorrecta declaración tributaria como omitiendo la misma, en la medida en que la falta de declaración sustrae a la Administración del único medio del que dispone para llegar al conocimiento del hecho imponible.

El tipo penal exige una conducta de ocultación, directa o indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes dificultando la liquidación, produciéndose la ocultación tanto con la omisión de la declaración pues supone una ocultación dolosa del hecho imponible.

Realizado el análisis que respecto a las otras conductas que describen el art. 249 A C. Pn., no existe problema, porque, aunque estas hagan una remisión normativa, es hacia otras que tiene rango de ley, que evidentemente se configuran en el mismo código tributario, por lo que no es

¹⁴⁴ Rubinska, et al. *Derecho Penal económico*, 1705.

motivo de análisis de este estudio, ya que profundizamos en cuanto el problema de legalidad.

Con énfasis en las hipótesis descritas del supuesto de hecho del tipo penal en estudio, en sus numerales 1,2, y 3; los cuales se desarrollarán por considerar que estos presentan irregularidades en su composición y por tanto, requieren de un análisis más detallado.

3.5.1 Modalidades del Delito de Evasión De Impuestos.

1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; Aunque el incumplimiento es absoluto cuando el sujeto ha omitido totalmente la llevanza de los libros obligatorios, sin embargo, en el caso de que se lleve una contabilidad alternativa, aunque sea rudimentaria, no habrá delito contable si esta forma de contabilidad permite determinar la base imponible, pues en ese caso el comportamiento no presenta el grado de lesividad requerida por el tipo. Por ello el criterio para tener en cuenta es que la contabilidad impida absolutamente determinar la base imponible mediante estimación directa.¹⁴⁵

2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; La llevanza de contabilidades distintas que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa, y referidas a una misma actividad y ejercicio económico. Se contempla aquí al contribuyente que, además de la contabilidad fiscal, lleva otro tipo de contabilidades que revelan existencia de una actividad económica distinta de la reflejada en los libros o registros oficiales¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Montalvo, *Responsabilidad de Auditores*, 58.

¹⁴⁶ José Manuel Ferro Veiga, *Delito Fiscal y blanqueo de Capital. Introducción a la delincuencia económica*, (edit. Formación Alcalá, España: 2013), 35.

3) Declarando información falsa o inexacta: requerirá que se hayan presentado declaraciones tributarias con reflejo de su falsa contabilidad.

Debe indicarse que existe contabilidad falsa cuando la operación o hecho económico se anotan de una forma diversa de cómo se han producido; y esta alteración se presenta a la administración tributaria como si fuese un hecho generador coincidente con la realidad, El tipo penal requiere el conocimiento de la falsedad. Ello quiere decir que al sujeto debe constarle que objetivamente la anotación contable contradice las reglas o normas contables que disciplinan el sector. En ocasiones la anotación precedente puede resultar dudosa¹⁴⁷.

Esta figura delictiva que incorpora la modalidad “evasión de impuestos”, a través de la alteración de las técnicas de contabilidad generalmente aceptadas, utiliza una técnica de remisión normativa, conocida como norma penal en blanco, estas leyes pueden realizar reenvío interno (a la misma ley) o externo (a otra ley). La concreción del tipo penal requiere completar una cadena de reenvíos normativos.

En cuanto a los elementos normativos de tipo común a los anteriores tipos penales descritos, que frecuenta el uso de la técnica de remisión, que el tipo penal hace hacia el C.T es claramente sobre efecto complementación de supuesto de hecho, ese elemento normativo del tipo penal es núcleo central del hecho, es decir la conducta prohibida. Cuando se requería de dos o más disposiciones legales (de esa procedencia) para conocer con exactitud lo dispuesto, la remisión debe ser lo suficientemente clara para que la o las

¹⁴⁷ Montalvo, *Responsabilidad de Auditores.*, 59.

normas complementarias puedan ser conocidas y no se vulnere el principio de seguridad jurídica¹⁴⁸.

El problema con ello es que lo que se denomina como conducta prohibida, no se encuentra en el Código Penal, si no que se remite a una ley secundaria, para el caso el Código Tributario pero el sustrato de la conducta prohibida no se colma en este cuerpo normativo secundario si no que se remite efectuando un segundo reenvío normativo hacia las Normas Técnicas de Contabilidad.

Que a su vez presentan el defecto de no considerarse ley secundaria y sus mecanismos de adopción no requieren un estricto proceso de formación de ley que si se exige en el caso de La Ley Penal, circunstancias que hacen que la norma no quede definida en forma inequívoca, expresa y clara en las características básicas estructurales del tipo penal.

El contenido del art. El Art. 249-A del C.Pn establece un deber genérico de llevar contabilidad, pero remite para su concreción a las leyes de cada tributo siendo uno de ellos ley de Impuesto sobre la Renta y la ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Por tanto, el deber contable no puede fundamentarse solo en el código tributario, precisamente por razón de su generalidad.

3.5.2 La Contabilidad formal como deber genérico para la configuración del Tipo Penal de Evasión de Impuestos.

En cuanto a esto, surge la necesidad de saber que es la contabilidad formal en mención, Por tanto se contiene una remisión a la normativa

¹⁴⁸ Rubinska, et. al, Derecho Penal económico, 420.

específica que regula la contabilidad de las sociedades en función de su naturaleza para lo que el art. 139 del C.T, establece que; “para efectos de este código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiada para el negocio que se trate, es llevada en libros autorizados en forma legal”.¹⁴⁹ Además, se dispone en el Art. 209 del C.T “los libros de contabilidad, son pruebas contables, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales exigidos”.

De acuerdo con el artículo 66 del R.A.C.T., dispone: “Los estados financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañarán de las respectivas notas necesarias para las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameriten ser reveladas de acuerdo con la Norma referida”¹⁵⁰. Por su parte el Art. 74 del R.A.C.T denominado “De las anotaciones”, manifiesta la forma en que deben plasmarse en los documentos contables, todas las operaciones realizadas por el obligado tributario, todo esto en relación a los principios de contabilidad del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría o en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad y en el Art. 79 del R.A.C.T, expresa la formulación de los Estados Financieros en base a lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría o en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

¹⁴⁹ Reglamento de aplicación del Código Tributario. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000)

¹⁵⁰ *Ibíd.*

En este sentido el C. Cm en su Art. 435, establece los documentos que componen legalmente la contabilidad y la forma en que deben ser llevados conforme a los requisitos exigidos por ley.

3.5.3 Normas Internacionales de Contabilidad.

Las NIC y su estructura básicamente se desglosan de las NIIF, teniendo como objetivo la implementación de una aplicación de normas contables, tanto su importancia y el proceso de presentación de todo tipo de estados financieros. El CNIC, son los encargados de ratificar cada pronunciamiento emitido, la revisión y certificaciones de las NIC.

La adopción de las NIIF se efectúa de forma escalonada por los diferentes sectores de la economía. En el año 2004, los bancos, conglomerados financieros y empresas que cotizan títulos valores en la Bolsa de Valores; fueron las primeras entidades que adaptaron sus Estados Financieros a la nueva normativa. Luego lo hicieron otros sectores financieros, cooperativas, ONG`S y las pequeñas y Medianas Entidades.¹⁵¹

3.5.3.1 Proceso de Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador.

Las NIC fueron adoptadas en El Salvador con las características específicas de nuestro país debido a la preparación que tuvieron que realizar los profesionales de la contaduría pública y las organizaciones económicas que las aplican.

El 2 de septiembre de 1999, en sesión celebrada por el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría, que es el ente regulador del

¹⁵¹ Manuel de Jesús Fornos Gómez, *Curso de Contabilidad*, 3ª ed., Impresora Dasal (2003)

ejercicio de la profesión de Contaduría Pública tomó el acuerdo de que en la preparación de los Estados Financieros debían usarse las NIC dictadas por el CNIC y/o aquellas regulaciones contables establecidas por este Consejo.

Posteriormente el 5 de diciembre de 2000 el Consejo de Vigilancia tomó el acuerdo referido a la aplicación obligatoria de las NIC en El Salvador, en donde expresaba que las NIC, como base de preparación y presentación de los Estados Financieros de las diferentes entidades, serán de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inicien en o después del 1 de enero de 2002.¹⁵² En El Salvador desde el 1 de enero de 2004 se aplican las NIIF de carácter obligatorio.

Pero para interpretar esto, se debe remitir a las NIIF, que son normas y lineamientos esenciales para satisfacer los requisitos contables, los cuales contemplan temas que afectan los registros contables de las empresas y estandarizan la información financiera que se presenta en los Estados Financieros. Estas son simples normas técnicas. El CNIC, es el ente encargado de ratificar cada pronunciamiento emitido, revisión y certificaciones de las NIC. No llevan un procedimiento de ley que tenga intrínseco el principio de legalidad y reserva de ley.

En este punto es donde se expone como grupo un aspecto crítico de la intervención por que las conductas que se describen en el art. 29-A del C.Pn. numeral 2) *Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación*; Lo cual nos lleva a afirmar una presunta infracción al principio de reserva de ley, porque el contenido de estas normas técnicas financieras

¹⁵² Arias Hernández, Karla Vanesa, et. al, “Reformas al Código Tributario: Su incidencia en los Registros Contables de los contribuyentes y elaboración de una guía para el cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales 2010”. (Tesis de Grado, Universidad de El Salvador, 2010) 15.

de contabilidad que son finalmente el supuesto de reenvió normativo que integra la hipótesis delictiva final, no es penal, tampoco tributario, al no serlo quiere decir que parte de supuesto de hecho del Art. 249-A C.Pn.

La regulación de la materia queda en manos de la potestad reglamentaria casi de carácter total; de las cuales no se ejerce un control de legalidad, por ser meras normas técnicas, resulta que pone en serio riesgo la aplicación efectiva del Derecho Penal, con el consiguiente desmedro de la seguridad jurídica en general.

Si a esta situación se le añade la mínima exigencia en su proceso de creación y vigencia estas normas técnicas e incluso las modificaciones que puedan hacer a estas disposiciones pueden generar incluso colisión ultratractivo o retroactivo de la ley porque como no requieren mayor formalismo, simplemente se reforma.

En virtud del principio de reserva de ley, la materia penal que cercene derechos de las personas requiere ser regulada mediante una ley formal, por lo que ésta es la única fuente legítima para la creación de los delitos y sus sanciones, si a esto se le agrega que en muchas ocasiones los destinatarios de la norma tienen mínimos conocimientos respecto a la ilicitud de la norma penal tributaria, imaginemos el supuesto donde la exigencia se traslada a un doble reenvió normativo, es decir primero al C.T. y de este hacia las Normas Técnicas de Contabilidad.

3.6 Jurisprudencia.

A efecto de una mayor comprensión sobre el delito de evasión de impuestos regulada en art 249-A, en cuanto al numeral 1 y 2 del C. Pn., se

transcriben a continuación algunos párrafos que interesan de la jurisprudencia salvadoreña:

Como ha establecido el Tribunal Quinto de Sentencia en la causa con referencia 260-2-2014:

“...Comprobamos que el contribuyente a defraudo a la Hacienda Pública, la cantidad de \$ 199,812.46, dicha defraudación fue cometida utilizando como medio los procedimientos siguientes;

-No llevando registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las Leyes Tributarias...”

“...CONTABILIDAD: Para el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez, el contribuyente JOSÉ MAURICIO ALAS RAMOS, no controló sus operaciones por medio de contabilidad formal, estando obligado a ello. de conformidad a lo establecido en el artículo 139 del Código Tributario, relacionado con los artículos 2 romano I, 411 romano II y del 435 al 455 del Código de Comercio en donde se establece la obligación de llevar la contabilidad...”

“...se comprobó que el contribuyente JOSÉ MAURICIO ALAS RAMOS, durante el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez, no llevó contabilidad formal, no obstante estar obligado a ello por ser un comerciante individual cuyo activo en giro es superior a Doce Mil Dólares (\$12,000.00), incumpliendo lo establecido en el artículo 139 del Código Tributario, relacionado con los artículos 411 romano II y del 435 al 455 del Código de Comercio...”

“...Se determinó que el contribuyente fiscalizado JOSÉ MAURICIO ALAS RAMOS obtuvo ingresos gravados con el Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y

uno de diciembre de dos mil diez, provenientes de las actividades comerciales realizadas, por la cantidad de OCHOCIENTOS OCHO MIL SETECIENTOS VEINTICINCO DÓLARES NOVENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR (\$808,725.93), cantidad que difiere con los ingresos declarados mediante declaración de Impuesto sobre la Renta consignada en formulario número 111060487921, los cuales ascienden a la cantidad de QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO DÓLARES CON VEINTIDOS CENTAVOS DE DÓLAR (\$565,354.22), existiendo una diferencia de DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS SETENTA Y UN DÓLARES SETENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR (\$243,371.71)

de ingresos gravados que no fueron incluidos en la relacionada declaración; lo anterior, se describe en el apartado de "INGRESOS GRAVADOS NO DECLARADOS"; asimismo, se ha constatado que el citado contribuyente no cumplió con la obligación de llevar contabilidad formal de conformidad a lo establecido en el artículo 139 inciso segundo del Código Tributario en relación con el Código en relación con lo estipulado en los artículos 411 romano II y 435 inciso primero del Código de Comercio; es decir, debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y autorizados por quienes ejercen la función de auditoría, tal como se ha explicado en el apartado de "CONTABILIDAD", razón por la cual no procede la deducibilidad del costo de venta por la cantidad de SEISCIENTOS DOS MIL VEINTITRES DÓLARES CON CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$602,023.05), consignados en su declaración, debido a que no se encuentran registrados contablemente y por no estar debidamente documentados, ya que como se ha consignado en el apartado de la investigación del presente informe, durante el proceso de fiscalización no se encontró evidencia o documento alguno que de fe de dicho costos..."

“...Al analizar la conducta realizada por el imputado José Mauricio Alas Ramos, se concluye que omitió declarar al Fisco la cantidad de de doscientos cuarenta y tres mil trescientos setenta y uno punto setenta y un dólares (\$243,371.71), declarando únicamente la cantidad de quinientos sesenta y cinco mil trescientos cincuenta y cuatro punto veintidós dólares (\$565,354.22), en el ejercicio fiscal del año dos mil diez; probándose mediante la documentación encontrada que en dicho año tuvo ingresos por ochocientos ocho mil setecientos veinticinco punto noventa y tres dólares (\$808,725.93), y que el medio que realizó para evadir dichos ingresos fue, no llevando registros o libros de contabilidad sobre sus ingresos y gastos, así como ocultar la documentación fiscal correspondiente...”

“...Responsabilidad penal: El delito de Evasión de Impuestos, está regulado en el artículo 249-A del Código Penal, el cual establece una sanción de 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 y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones...”

“...Para el presente caso, el inciso segundo de dicho artículo el cual establece que la sanción penal recaerá cuando el impuesto evadido corresponda al Impuesto sobre la Renta, lo que corresponde al presente caso, ya que es sobre la Declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año dos mil diez, que el imputado omitió, deliberadamente y teniendo conocimiento de ello, detallar ingresos por doscientos cuarenta y tres mil trescientos setenta y uno punto setenta y un dólares (\$243,371.71); por lo tanto, siendo el impuesto evadido por ciento noventa y nueve mil ochocientos doce punto cuarenta y seis dólares (\$199,812.46) que corresponden a Un millón setecientos cuarenta y ocho mil trescientos cincuenta y nueve punto ceo dos colones (¢ 1,748,359.02), según la Ley de

Integración Monetaria que estipula el cambio de \$1.00 x ¢ 8.75, por consiguiente la sanción DE PRISIÓN CORRESPONDE DE SEIS A OCHO AÑOS, ya que la evasión de impuestos excede de quinientos mil colones...”

“...DECLÁRASE CULPABLE al imputado JOSÉ MAURICIO ALAS RAMOS, de las generales expresadas en el preámbulo de la presente sentencia, por los delitos calificados en forma definitiva como EVASION DE IMPUESTOS, previsto y sancionado en el Art. 249-A N° 1 y 5 del Código Penal CONDÉNASE al imputado JOSÉ MAURICIO ALAS RAMOS, de las generales mencionadas en el preámbulo de esta sentencia, a cumplir la pena principal de SEIS AÑOS DE PRISIÓN, por el delito calificado en forma definitiva como EVASION DE IMPUESTOS, previsto y sancionado en el Art. 249-A N° 1 y 5 del Código Penal y CONDÉNASE a cumplir la pena principal de CUATRO AÑOS DE PRISIÓN CONDÉNASE al imputado JOSE MAURICIO ALAS RAMOS, en CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL, al pago de ciento noventa y nueve mil ochocientos doce punto cuarenta y seis dólares (\$199,812.46), por los delitos de EVASION DE IMPUESTOS, previsto y sancionado en el Art. 249-A N° 1 y 5 del Código Penal...”¹⁵³

Comentario

El estudio de la presente sentencia constituye un precedente interesante, porque se observa la aplicación de lo descrito en el art. 249- A n° 1 del C. Pn., consistiendo en no llevar la contabilidad que como comerciante y principalmente como contribuyente se encuentra obligado; documentos que tienen como finalidad poder realizar una correcta tasación de impuestos en una declaración.

¹⁵³ Sentencia Penal, Referencia N° 260-2-2014 (San Salvador, Tribunal 5° de Sentencia, 2014).

La Administración Tributaria realizó una investigación a fondo con los instrumentos legales presentados en la declaración del contribuyente del año dos mil diez, en la que se observaron una serie de irregularidades; encontrándose que con el fin de evitar y disminuir el pago del Impuesto sobre la Renta; el contribuyente no llevo la contabilidad con las formalidades exigidas por ley; dando a conocer así que en la documentación presentada no se encontraba la información total de los ingresos considerados con gravamen para el año fiscal correspondiente.

En la declaración presentada el contribuyente estableció un monto de dinero obtenido en ese año que no correspondía al monto real, careciendo de fundamentación puesto que no se encontraron documentos que garantizaran la credibilidad de lo que había declarado, además de omitir información de importancia relevante para esta.

Circunstancia que llevo al contribuyente a evadir impuestos y razón suficiente que permitió al juzgador declarar la culpabilidad de los hechos cometidos por este, los cuales fueron realizados con conocimiento pleno ya que tenía la intención de no pagar los Impuestos correspondientes, lo que origino agravios para la Hacienda Pública, y por tanto correspondía a una sanción jurídica según lo descrito en el Código Penal.

CAPÍTULO IV

LA RECEPCIÓN DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL MARCO JURÍDICO INTERNACIONAL

En este apartado se establecen los parámetros de la regulación normativa del delito de Evasión de Impuestos a nivel internacional, destacando algunas comparaciones tanto a nivel de legislación, como a nivel jurisprudencial del país, encontrando así diferencias terminológicas en su regulación, sin embargo, se hace una ubicación sistemática en algunos tipos regulado en el Código Penal Salvadoreño.

4.1 Marco Jurídico Internacional.

Al desarrollar la investigación sobre el delito de Evasión de Impuestos, es ineludible examinar las diversas disposiciones que a nivel internacional lo regulan.

Respecto a la descripción del tipo en análisis, los Estados han preceptuado de distintas formas los ataques contra la Hacienda Pública, no lo enuncian como Evasión de Impuestos específicamente, sino como Defraudación Tributaria o Evasión Fiscal; aquí el error conceptual que se ha indicado en nuestro Código, así la Defraudación al Fisco es una forma Genérica que engloba las conductas típicas, pero estas se desarrollan de manera independiente para el caso el art. 249-A del C. Pn.

A continuación, y como herramienta hermenéutica en el desarrollo de la investigación un análisis de los cuerpos normativos de otros Estados que también regulan este delito.

4.2 Legislación del Reino de España.

El C. Pn. de España actualmente en vigor fue aprobado por la ley orgánica del 23 de noviembre de 1995. Ha sido modificado en 30 ocasiones, siendo su última versión vigente del 1 de julio de 2015.

A diferencia de la legislación salvadoreña, en España existe el llamado “*delito contable tributario*” es un delito fiscal autónomo, esto es, tiene lugar en el contexto de la relación jurídico-tributaria. No se sanciona penalmente el mero quebrantamiento de la obligación de llevanza de libros con alteración del reflejo contable de la situación económica de la empresa y en la que pueda tener interés cualquier tercero; ello solo constituye prima facie una infracción administrativa.

Por el contrario, el art. 310 C. Pn. introduce exigencias materiales en cuanto se quiere prevenir el daño a un tercero determinado, la Hacienda Pública, que se deriva de la ocultación de la situación económica-financiera de una empresa, sobre la base de que los libros constituyen el vehículo de información contable para la determinación directa de las bases tributarias. En este caso, la peligrosidad inherente al comportamiento típico consiste en la posibilidad de lesión del bien jurídico en los delitos contra la Hacienda Pública.¹⁵⁴

Según el art. 310 del C.Pn de España¹⁵⁵, será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

¹⁵⁴ Montalvo, *Responsabilidad de Auditores*, 53

¹⁵⁵ Código Penal de la Republica de España (Madrid: Poder Legislativo del Reino de España, 2015).

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) 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.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. 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.

El delito contable supone una extraordinaria anticipación de la tutela penal, toda vez que no solo sanciona formas de tentativa del delito de Evasión de Impuestos (peligro concreto), sino incluso formas abstracta del bien jurídico protegido, lo que unido a la función encomendada de protección de un bien jurídico supraindividual, permite cuestionar seriamente su legitimidad de acuerdo con las exigencias materiales derivadas del principio de lesividad, dudas que se incrementan en la medida en que el delito contable es sancionado con una pena privativa de libertad. Predomina la sanción penal del incumplimiento de determinados deberes formales y el quebranto de la relación de fidelidad del individuo para con el Estado. Si entendemos que lo que se sanciona en este delito es la mera contravención normativa que establece deberes en orden a la contabilidad.

De acuerdo con lo dicho, el delito contable se presenta como un delito de peligro que tiene el sentido de tutelar anticipadamente la Hacienda Pública mediante la sanción del estado previo a la lesión del bien jurídico, del mero incumplimiento del deber legal de llevanza de la contabilidad, como instrumento de control al servicio de la Administración Tributaria.

En la tipificación del delito contable se pueden extraer algunas consecuencias de orden victimológico. El legislador ha querido sancionar un comportamiento que supone obstruir las normales funciones de comprobación de las bases tributarias por la Administración. El acto preparatorio del delito fiscal consiste así en el disimulo de la situación económica alterando los libros que deben proporcionar a la Administración la información necesaria a tal fin.¹⁵⁶

En el mismo sentido, se dispone en el artículo 249-A C. Pn.¹⁵⁷ se sanciona toda eliminación o disminución de un monto tributario producido por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legal, no solo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido, debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se trasgreden¹⁵⁸.

Llegados a este punto es necesario destacar las dos modalidades de Evasión reguladas en el artículo en mención, en su numeral 1 y 2, el cual dispone; “*no llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o*

¹⁵⁶ Montalvo, *Responsabilidad de Auditores*, 56.

¹⁵⁷ Código Penal de El Salvador (San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2010).

¹⁵⁸ Villegas, *Curso de Finanzas*, 333-334.

legales, que exigen las leyes tributarias...” “llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación...”.¹⁵⁹

En este contexto se puede decir que este delito no se encuentra regulado de manera similar que España, ya que, en nuestro ordenamiento jurídico, no constituye un comportamiento típicamente relevante el mero quebrantamiento de deberes contables no está elevado a la categoría de delito.

Finalmente, en lo que atañe la diferenciación entre el delito contable con el de Evasión de Impuestos mediante la modalidad de registros contables, es la pena y la cuantía; en el C. Pn. Español se establece una pena de arresto *de siete a quince fines de semana, más una multa de tres a diez meses, para la persona que estando obligada a llevar contabilidad, libros o registros fiscales lo incumpla. La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren, 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.*

A diferencia la legislación penal salvadoreña, establece: “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; y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones. Cuando el Impuesto evadido corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos

¹⁵⁹ Código Penal de El Salvador, Art. 249-A numerales 1 y 2.

mil colones será sancionado con prisión de cuatro a seis años. 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”.

4.2.1 Jurisprudencia Española sobre el Delito de Evasión Fiscal

En relación con lo anterior, tomando como presupuesto el delito contable, se mostrará algunos párrafos relevantes para este estudio de sentencias del Reino de España.

En cuanto a la jurisprudencia 931/2006 de 5 de octubre de 2006, recurso 459/2006, Tribunal Supremo-Sala Segunda de lo penal, conforme se puede leer en la resolución lo siguiente:

“...En la sociedad desde el inicio de su actividad en el año 1995, Cesar fue nombrado administrador único en el año 1996, y por indicación de éste, una doble contabilidad de forma que, además de la contabilidad oficial, se llevaba una contabilidad denominada B para los pagos de sobresueldos a empleados y para pagos de clientes a los que no se cobraba el IVA...”

“...se afirma que la llevanza de la doble contabilidad desde el inicio corrió a cargo de Cesar. Por lo demás, incluso siguiendo a éste en su línea argumental, del acta del juicio resulta que tanto el contable, Juan Miguel, como el responsable de la caja, José, informaron de que fue siempre aquél el que controlaba el manejo de la caja B y su reflejo contable. Por tanto, este aspecto del motivo carece asimismo de fundamento...”

“...Desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación de Cesar contra la sentencia de la Sección Quinta de la

*Audiencia Provincial de Pontevedra de fecha 16 de diciembre de 2005, que le condenó como autor de un delito de falsedad de documento mercantil y de un delito contable...*¹⁶⁰

Mención especial requiere en este contexto la sentencia 472/2003, de fecha 28 de marzo de 2003, del Tribunal Supremo- Sala Segunda de lo Penal.

Debe tenerse en cuenta que se está frente a una resolución en la que el delito contable aun no era penado con prisión, es decir antes de ser reformada, en la que se puede leer lo siguiente:

“...En el periodo comprendido entre los años 1987 y 1990 en ninguna de las sociedades indicadas se llevaban registros contables -libros de Inventarios, Diario, Cuentas Anuales, etc.-, (con la excepción de algún libro obligatorio en Transportes Candi, S.A.), ni el libro registro de facturas emitidas, otro de facturas recibidas y un registro de bienes de inversión, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los libros registro auxiliares de compras, ventas, cobros y pagos, gastos, en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Tampoco llevaban una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad mercantil, careciendo de balances, cuentas de pérdidas y ganancias y memoria, limitándose a algunos listados desordenados. Y todo ello a pesar de que el acusado era conocedor de la obligación de llevar una contabilidad y unos libros oficiales acordes a su actividad empresarial...”

“...Que debemos condenar y condenamos al acusado Blas , como autor criminalmente responsable de un delito contable continuado comprendido en los artículos art. 310 a) y 74 del vigente C. Pn, por resultar

¹⁶⁰ Recurso Penal, Referencia: 931/2006 (Madrid: Sala Segunda de lo Penal, 2006) <https://jurisprudencia.vlex.es/topics/sentencias-delito-contable>.

más favorable para el acusado, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de DOCE ARRESTOS de FIN de SEMANA y SIETE MESES de MULTA, con una cuota diaria de mil pesetas, cantidad resultante de doscientas diez mil pesetas que el acusado deberá ingresar en la cuenta de consignaciones de esta Sección de la Audiencia Provincial en el plazo de cinco días a contar desde que sea requerido para ello...”

“...Que debemos condenar y condenamos al acusado Blas , como autor criminalmente responsable de siete delitos contra la Hacienda Pública la infracción por aplicación indebida del art. 310 del C. Pn, pues afirma que el delito contable solo admite como forma de comisión la maliciosa, no constando en los hechos probados de la sentencia el carácter doloso. Reconoce el recurrente que en la sentencia se dice que conocía la obligación de llevar una contabilidad y unos libros oficiales, pero no consta que conociera o autorizara que no se llevaran adecuadamente. El recurrente no tenía preparación para dar instrucciones en la materia y además su labor en el grupo de empresas pasó a ser en los últimos años de representación ante clientes...”

“...En los hechos probados de la sentencia se declara como tal que el acusado era el administrador de todas las empresas y que "gestionaba las mismas según tenía por conveniente y marcaba las pautas y directrices sociales, con independencia de que los órganos de administración estuvieran formados también por otras personas de su círculo familiar -esposa, hijos, yernos, etc.-". Más adelante se añade que en el periodo comprendido entre los años 1987 y 1990 en ninguna de las sociedades se llevaban registros contables ni una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad mercantil. "Y todo ello a pesar de que el acusado era conocedor de la obligación de llevar una contabilidad y unos libros oficiales acordes a su actividad empresarial...”

“...llegar como conclusión a la afirmación del hecho o aspecto necesitado de prueba. En relación a la inferencia realizada en la sentencia de instancia, después de afirmar que el acusado era el administrador de todas las empresas y que las gestionaba según tenía por conveniente, marcando pautas y directrices sociales, no puede considerarse ilógico sostener que conocía la forma irregular en la que se llevaba la documentación contable de las mismas, o más exactamente, que no se llevaba una verdadera contabilidad. El Tribunal de instancia así lo expresa en el Fundamento de Derecho cuarto, al final, en el que excluye, por ilógica, la posibilidad de que el acusado desconociera la inexistencia de contabilidad, especialmente cuando se ha comprobado que tenía el control absoluto de todas sus empresas, tomaba todas las decisiones, manejaba todos los fondos y estaba al tanto de todas las cuestiones que surgían en el tráfico cotidiano de las mismas...”¹⁶¹

4.3 Republica de Paraguay.

En el ordenamiento jurídico de Paraguay se hará un análisis de las disposiciones legales sobre el delito de Evasión de Impuesto. Pueden mencionarse las figuras contenidas en el C. Pn, que componen el *Título VI “Hechos Punibles contra el orden económico y Tributario” Capítulo II “Hechos Punibles Contra El Erario”*.¹⁶²

En Paraguay este esquema de protección constituye un instrumento significativo a tener en cuenta, ya que la afectación del patrimonio estatal por impago de impuestos mediante el falseamiento o la ocultación de datos relevantes para la imposición se ha vuelto frecuente en los últimos tiempos. Debe tenerse en cuenta que, a partir del 24 de noviembre de 2010, entró en

¹⁶¹ Recurso Penal, Referencia: 689/2001 (Madrid: Sala Segunda de lo Penal, 2001) <https://jurisprudencia.vlex.es/topics/sentencias-delito-contable>

¹⁶² Código Penal de la Republica de Paraguay (Asunción: Poder Legislativo de la Republica de Paraguay, 1997) http://www.oas.org/dil/esp/codigo_penal_paraguay.pdf

vigencia el art. 2 de la ley 4064¹⁶³, con dicha norma, se requiere agotar primeramente el ámbito administrativo antes de procederse penalmente.¹⁶⁴

Sobre delitos fiscales la “*Evasión de Impuestos*” es el único delito que se tipifica en la legislación paraguaya, en el art. 261 del C.Pn.

Trascribimos el artículo que literalmente expresa:

*1° “El que proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto.”*¹⁶⁵

Los hechos que son relevantes en este sentido son aquellos que realizarían la tipicidad de la ley tributaria que sirve de fundamento a una pretensión impositiva o una obligación tributaria. También naturalmente son relevantes aquellos hechos que determinan el monto de la prestación.

En primera línea se encuentran las declaraciones falsas sobre hechos tributariamente relevantes. La falsedad no solo aplica a afirmaciones incorrectas, sino también respecto de afirmaciones incompletas.¹⁶⁶

En el art. 261 inc. 4° se define la evasión de impuestos: “*Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.*”

¹⁶³Ley de Prejudicialidad Administrativa en la Evasión de Impuestos (Asunción: Poder Legislativo de Paraguay, 2010). art. 2

¹⁶⁴Javier Contreras Saguier et al, *Apuntes de Derecho Penal Económico la tipicidad de la Evasión de impuestos en el Código Penal Paraguayo* (Asunción: Edit. ICED, 2012).187

¹⁶⁵ Código Penal de la Republica de Paraguay. Art. 261 Ord. 1°

¹⁶⁶ *Ibid.* Art. 192.

En el tipo de la evasión tributaria, debe existir el dolo directo, no siendo suficiente el dolo eventual y para determinar qué hechos son tributariamente relevantes, resulta necesario tener como referencia la normativa que regula el tributo, por lo que el engaño no solamente puede presentarse respecto de hechos falsos, sino también respecto de valoraciones jurídicas insostenibles con las que se pretende mantener en error a la Administración Tributaria sobre aspectos tributariamente relevantes.

En el mismo sentido, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia ha afirmado; *“Lo que castiga la norma penal es la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del tributo, y del cual surjan diferencias entre lo ingresado al fisco y lo que debería haber ingresado. Esto resulta así a partir de que los impuestos son determinados y recaudados por el método de declaración jurada”*.¹⁶⁷

El delito contable no se encuentra introducido en el ordenamiento jurídico de Paraguay, es decir no se encuentra tipificado penalmente. Si bien es cierto que la provisión de datos falsos o incompletos a la Administración Tributaria que produzcan un resultado de pagar menos de lo debido, es considerado Evasión de Impuestos penalmente hablando, el delito contable no es de resultado sino de mera actividad, ya que lo que debería ser castigado es el incumplimiento de deberes formales *“siendo el bien jurídico protegido el derecho de la Administración a comprobar con celeridad y eficacia el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales.”*¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Recurso Extraordinario de Casación, Referencia N° 53 (Asunción: Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia de la República de Paraguay, 2005).

¹⁶⁸ Cipriano Muños Baños, *Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública* (Madrid: edit. de Derecho Reunidas, 1996), 385.

Como autor de este hecho punible se configura a todo aquel que está obligado por la Ley del Comerciante y la Legislación Tributaria a la llevanza de libros de comercio e impositivos y a registrar las operaciones según la técnica contable.

Cuando hay ausencia de contabilidad se deben dar varias situaciones para incurrir en una conducta indebida:

- a) Que el contribuyente este tributando por el sistema de liquidación impositiva sobre base real o cierta. Siendo fundamental ya que ciertos contribuyentes tributan sobre métodos presuntivos y no poseen de registros contables.
- b) Debe haber una ausencia tanto de la contabilidad establecida por la ley del comerciante como de una contabilidad establecida por la legislación tributaria, y que el contribuyente se halle obligado a llevar ambas. Este no sería el caso de profesionales que no se encuentran obligados a llevar registros por la ley mercantil y sin embargo se encuentran obligados a llevar libros de IVA compras-ventas.
- c) En tercer lugar y el más importante, ese incumplimiento de llevar contabilidad debe ser total y absoluto. Tal vez este requisito sea inaplicable, porque bastaría con solo algún registro para que el incumplimiento no sea total y absoluto. Este incumplimiento no sería de frecuente aparición¹⁶⁹.

La doble contabilidad es una conducta de naturaleza típicamente dolosa debido a que un contribuyente que se encuentra obligado a llevar contabilidad y la lleva, el problema es que lleva más de una contabilidad, de

¹⁶⁹ Francisco Méndez Barrientos, "*Declaraciones Juradas Falsas o incompletas La responsabilidad del Contador en los Hechos Punibles contra la Hacienda Pública*" (Asunción: 1ª Conferencia Nacional de Contabilidad, 2005), 11-13.

manera que, normalmente la contabilidad fiscal (entendida como la que se presenta a la Administración Tributaria) no refleja la verdadera situación patrimonial del sujeto pasivo.

El delito se configura cuando para un ejercicio fiscal y para determinada actividad económica, el contribuyente oculta o falsea su verdadera situación patrimonial, ofreciendo una imagen contable que nada tiene que ver con su verdadera realidad. Es muy difícil probar la existencia de una doble contabilidad, a menos que la Administración conozca de antemano dicha situación vía denuncia.

El delito contable ha sido abordado brevemente, si bien no se encuentra tipificado penalmente, no es menos cierto que situaciones como la doble contabilidad, ausencia de ella, omisiones o falsedades contables y registraciones contables ficticias pueden estar directamente relacionados con la provisión de datos falsos o incompletos a la Administración Tributaria y con ello producir el resultado de pagar menos de los debido.

Las omisiones o falsedades contables de este delito se configuran cuando no se contabilizan algunas operaciones o si se lo hace por valores inferiores a la realidad, no se presentan las declaraciones pertinentemente confeccionadas o si se presenta las mismas son reflejo de esa falsa contabilidad.

Ahora bien, si se presentan declaraciones falsas y se conjugan los elementos insertados en el art. 261 de la legislación penal, se está frente a un delito de Evasión Impositiva. Dicho de otra forma, si se falsean o se omiten registros contables, pero se declara totalmente las bases imponibles y los impuestos resultantes, se puede decir que no nos encontraríamos ante una Evasión de Impuestos.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Javier Contreras Saguier et al, *Apuntes de Derecho Penal Económico la tipicidad de la Evasión de impuestos en el Código Penal Paraguayo*, 187.

4.3.1 Jurisprudencia del Delito de Evasión de Impuestos en Paraguay.

De acuerdo con los anteriores razonamientos nos interesa citar Jurisprudencia referente al delito de Evasión de Impuestos en Paraguay.

Conforme se lee en el Acuerdo y Sentencia Número 128, Acción de Inconstitucionalidad en el Juicio Evasión De Impuestos, año 2004 N ° 3256.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay a los diez y siete días del mes de marzo del año dos mil cinco, estando en la sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, Señores Ministros de la Sala Constitucional:

“...Estas consideraciones de dicha sentencia son relevantes “...Sin embargo es preciso aclarar sobre el punto que el tema objeto de investigación es el hecho punible tipificado en el art. 261 del C. Pn. "Evasión de Impuestos" el que en el inc. 4º dice: "Se entenderá como evasión de impuestos todo caso en el cual exista déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente..." El delito de Evasión de Impuesto se configura con la violación de normas tributarias, es decir de normas extrapenales, por lo que para determinar la existencia de "evasión" se debe realizar una serie de procedimientos técnicos de índole contable y tributario, es por ello que las normas tributarias invisten la doble naturaleza, una jurídica y la otra técnica...”

“...Por otra parte en materia de evasión de impuestos el tipo penal es incompleto en sí mismo... Desde la óptica tributaria la evasión de impuestos podría ser considerada como una ley penal en blanco, en el sentido de que, en la interpretación de este precepto penal, porque para completar todos los elementos del tipo penal necesariamente debe remitirse a una Ley extrapenal, a la ley tributaria...”

“...En efecto, el mero hecho de proporcionar datos falsos, no conforma totalmente el tipo penal, pues esos datos falsos deben ser relevantes para la determinación del tributo, caso contrario se imputaría por el hecho punible de “Declaración falsa; Producción de documentos no auténticos u otros” ..., y es en este punto, en la determinación del tributo donde se requiere previamente la participación del órgano de aplicación de la norma tributaria, que es la Administración Tributaria.

Sobre estas consideraciones cabe recordar que “...La Evasión de Impuestos es un delito de resultado, de manera que se requiere la determinación del perjuicio al fisco, para completar el tipo objetivo.

Por tanto para poder determinar la existencia de deudas y su cuantía, inevitablemente se requiere implementar el procedimiento administrativo de determinación tributaria establecido en el art. 212 de la Ley 125/91, mediante la aplicación de normas y principios técnicos de contabilidad, así como el análisis a través de la técnica contable de la supuesta falsedad de las adquisiciones de bienes y servicios y obras, en consideración al principio de la partida doble...”¹⁷¹

4.4. Delitos Fiscales en los Estados Unidos Mexicanos.

Los delitos fiscales se encuentran regulados en el Título IV del Código Fiscal de la Federación¹⁷², denominándose expresamente como delitos fiscales. En ella se regula tanto aspectos sustantivos como los procedimientos relativos a estos.

¹⁷¹ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 3256 (Asunción: Sala de lo Constitucional de la Republica de Paraguay, 2004) <http://www.iced.org.py/wp-content/uploads/2012/09/Ac-y-Sent-N%C2%B0-128.-A%C3%B1o-2005.doc>

¹⁷² Código Fiscal de la Federación (México D.F: Poder Legislativo Mexicano, 1981) http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.PDF

Dicha regulación está referida a los delitos federales, por lo que se aplica en todo el territorio. Además, es posible encontrar algunos tipos penales en las diversas legislaciones estatales, pero estas solo son aplicadas en conductas relacionadas con impuestos locales.

Las normas sobre delitos fiscales federales se encuentran en un mismo cuerpo normativo, en la legislación sobre delitos fiscales mexicanos, es posible observar dispersión en relación a las regulaciones locales específicas.

El C.F.F. posee diversidad de delitos fiscales, sin embargo, interesan concisamente los siguientes:

Defraudación Fiscal, regulado en el art. 108¹⁷³, en estas conductas ilícitas incide quien mediante engaños o beneficio de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En este caso la omisión total o parcial se comprende como pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales, es de importancia mencionar que en la regulación mexicana se presume la comisión de este tipo de delitos cuando existen ingresos derivados de procedencia ilícita.

Este es sancionado con pena diferenciada conforme a la cuantía defraudada, siendo estas:

1. Prisión de 3 meses a 2 años, cuando lo defraudado no exceda de \$1, 221, 950.00.
2. Prisión de 2 años a 5 años, cuando el monto defraudado exceda de \$1, 221,950.00. pero no de \$1, 832, 920.00.

¹⁷³ *Ibíd.* Art. 108.

3. Prisión de 3 años a 9 años, cuando lo defraudado es mayor de \$1, 832,920.00.
4. En caso que no se pueda calcular la cuantía de lo defraudado, la pena oscilara entre 6 meses y 6 años de prisión.
5. Cuando el monto defraudado sea restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable será reducida hasta en un 50%.

De igual forma se encuentra regulada, la defraudación fiscal calificada, siempre conforme al art. 108 en el inc. 7º¹⁷⁴, sancionado con pena aumentada a un 50% de la pena a aplicar y este se origina cuando se ejerce cualquiera de las siete conductas descritas, interesando la detallada así:

“d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.”

También se dispone el delito relativo a las declaraciones, contabilidad y documentación que se encuentra en el art. 111¹⁷⁵, sancionado de tres meses a tres años de prisión, y se ocasiona por cualquiera de los seis supuestos jurídicos descritos, importando en este caso los que se expresan así:

“II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.”;

“III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.”

¹⁷⁴ *Ibíd.*

¹⁷⁵ *Ibíd.* Art. 111.

4.4.1 Jurisprudencia sobre los Delitos Fiscales en los Estados Unidos Mexicanos.

Jurisprudencia de la Primera Sala de contradicción de tesis con número de registro 24330¹⁷⁶, esta surge debido a las siguientes situaciones.

“El Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito, establece que la persona procesada, en su carácter de administradora única, fue requerida por la autoridad hacendaria, en varias ocasiones, a través de citatorios, para la exhibición de documentación contable; sin embargo, llegada la fecha señalada en el citatorio, el personal de la empresa manifestó que la procesada no se encontraba y, por lo tanto, la empresa no exhibió la documentación dentro del plazo legal, lo que trajo consigo que se le impusieran dos multas a la empresa. Con posterioridad, la administradora única presentó ante la propia autoridad hacendaria diversos documentos, pero no la totalidad requerida.”

“Se dictó en contra de la procesada un auto de formal prisión por el delito de ocultamiento de documentación contable, previsto en el artículo 111, fracción III, del C.F.F.”

“Ante esta situación interpuso recurso de revisión, el cual fue del conocimiento del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Sexto Circuito, no comparte el mismo pensamiento por las consideraciones siguientes:

“El art. 111, fracción III, del C.F.F., desprende que existe un presupuesto ineludible, que consiste en la existencia de sistemas o registros

¹⁷⁶ Sentencia de Contradicción de tesis, Referencia 243330, (México D.F.: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013).

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=24330&Tipo=2&Tem=0>

contables o la documentación soporte de dichos asientos, porque sin la existencia de ellos no puede llevarse a cabo ninguna de la acción típica que consisten en ‘ocultar’.

“Se obtiene la plena convicción de que el núcleo del delito se trata de una conducta positiva, pues se requiere que el activo dolosamente oculte parcial o totalmente los documentos contables, ya que el medio comisivo consiste en ‘ocultar.’ “

“La descripción típica que se analiza exige que el sujeto activo oculte documentación contable, es decir, la realización de esa conducta o hecho descrito en la ley, por ende, se trata de un concepto que no puede ser discrecional, sino que requiere de una especial valoración, con el fin de eliminar la arbitrariedad de todo aquello que deba ser juzgado en términos de legalidad o justicia.”

“Además, se trata de una figura dolosa, porque presupone el guardado de los sistemas, registros o documentación contables que se hace respecto de servidores públicos o agentes de la autoridad fiscal que legalmente tienen la facultad y el deber de consultarlos y analizarlos, desde luego, que el activo tenga la clara y manifiesta voluntad de impedir que sean consultados o examinados tales instrumentos, para lo cual los esconde, tapa, disfraza, encubre u oculta, a fin de que no sean advertidos por la autoridad.”

“Bajo esa perspectiva, debe decirse que el vocablo ‘ocultar’ se trata de un verbo de tipo positivo que implica la realización de actos sensorialmente perceptibles, pero, en el caso particular, la conducta atribuida a la quejosa consiste en una omisión, porque es de carácter negativa, concretamente que, al haber sido requerida para la exhibición de la documentación contable, no lo hizo; lo cual, en ese sentido, se traduce en una contumacia, resistencia, negativa u omisión, pero no en una ocultación o encubrimiento que es lo que

pune la ley, por tanto, es claro que no existe engarce entre la conducta típica exigida por el tipo penal.”

Ante esta situación la Primera Sala, manifiesta: “Existe contradicción de tesis entre las sustentadas cuerpos Colegiados previamente mencionados, sin embargo, debe prevalecer la tesis sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya que para acreditar el elemento típico “ocultar”, no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados.”

“El C.F.F., en sus arts. 85 y 86, prevé las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.”

“De lo anterior se advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso, la ley castiga sólo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en “ocultar” dicha documentación. Esto quiere decir que a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estratagema para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual sólo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta

estima merecen la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico; además, si la expresión "ocultar" se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación, es necesario que el juzgador valore el material probatorio existente que permita concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una estrategia tendente a realizar la conducta."

4.5 República de Perú.

Los delitos de Defraudación Tributaria en el Perú se encuentran regulados en los arts. 268 a 270 del C. Pn. de 1991, sin embargo, fueron objeto de una reforma legislativa, creándose mediante el Decreto Legislativo N° 813 publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de abril de 1996, la Ley Penal Tributaria ¹⁷⁷ la misma que incluso fue modificada posteriormente mediante la Ley 27038 (publicada el 31 de diciembre de 1998), siendo esta una ley especial.

En esta legislación Peruana se regulan los delitos tributarios, denominados también como Delitos Fiscales o Delitos de Defraudación Tributaria, El tratamiento jurídico de las infracciones y delitos tributarios, se conforman por dos cuerpos normativos, por un lado, administrativo se tiene el Código Tributario, que regula las infracciones por parte de los deudores tributarios respecto de las disposiciones que regulan este tipo de obligaciones, y por el lado punitivo, La Ley Penal Tributaria, que se caracteriza por presentar

¹⁷⁷ Ley Penal Tributaria de la Republica de Perú (Lima: Poder Legislativo de la Republica de Perú, 1996). Se derogan los arts. 268 y 269 de la Ley Penal, aprobado por el Decreto Legislativo.

detalladamente en su texto normativo, un análisis preciso de los ilícitos tributarios, que son objeto de regulación en dicho país, haciendo especial énfasis en la defraudación tributaria o fraude fiscal. En el caso del delito se aprecia que esta figura jurídica solo se utiliza en caso de comisión de hechos ilícitos que sean calificados como graves.

Está regulada en el Título I Delito Tributario Defraudación Tributaria, art. 1 de la Ley Penal Tributaria., haciendo una definición clara del ilícito, con caracteres que distinguen la tipificación del mismo dentro de la normativa legal. En tal sentido, el texto de dicha norma, reza:

"El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años" y con 365 a 730 días multa".

El precepto normativo hace mención a dos tipos de sanciones, la primera relacionada con la pena privativa de la libertad que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel; y la otra sanción que sería de tipo pecuniaria, como son los llamados días-multa.

El delito de defraudación tributaria puede ser definido como el hecho típicamente antijurídico y culpable cometido por una persona mediante la realización de una conducta fraudulenta para dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos. La doctrina resalta como característica principal en estos tipos de delitos, la "conducta fraudulenta" utilizada para obtener como resultado el dejar de pagar tributos, sumado a esta característica de añadirse el dolo (conducta intencional) para poder configurar el delito y que, además debe existir un nexo causal entre ellos, es decir que la conducta

fraudulenta haya efectivamente logrado su finalidad, ocultar la deuda tributaria.

Esta aplicación del concepto de engaño resulta obligada a partir de la propia configuración de los arts. 1,2 y 3 de la Ley Penal Tributaria, referidos a las liquidaciones de obligaciones tributarias de pago, en tanto, el art. 1 aparece como el tipo atenuado respecto del tipo base.

Como se ha mencionado el art. 1 de esta Ley, supone dejar de pagar los tributos que establecen las leyes, a través de la realización de un medio fraudulento o engañoso.

Esta estructura “dejar de pagar el tributo mediante engaño” solo es posible de ser ubicada en la fase de la liquidación o determinación de la obligación tributaria de pago del tributo. Efectivamente, la falta de cumplimiento de la obligación tributaria de pago del tributo atribuida al engaño del sujeto, esto es, a la forma en que el sujeto comunica a la Administración Tributaria a la cuantía a la que asciende su obligación tributaria, o en la cual la Administración Tributaria comunica al sujeto dicha cuantía supone ubicarnos en el ámbito de la liquidación de los tributos.

Señala Luis Bramont Arias Torres que el mero incumplimiento de obligaciones tributarias, en su caso, únicamente conllevará a la comisión de una infracción administrativa de una norma tributaria es condición necesaria para ello, no es suficiente, pues además se requiere la configuración de los elementos del tipo penal indicado entre los que se encuentra el engaño¹⁷⁸.

En el caso del delito contable y, en general, en los delitos tributarios, no existe una referencia directa en la Constitución Peruana al bien jurídico

¹⁷⁸ Sentencia de Casación, Referencia N° 238- 2012 (Lima: Sala Penal Permanente, 2014).

objeto de protección, lo que no significa que no pueda ser protegido por el ordenamiento penal.

No obstante, esto, resulta necesario precisar que el concepto de bien jurídico deviene en insuficiente, aunque necesario, para determinar los bienes jurídicos que deben ser protegidos en el ámbito penal; siendo evidente que se requiere tomar en cuenta otros criterios como los políticos criminales de necesidad, merecimiento e idoneidad de pena, así como una referencia central que gire en torno a la autorrealización del individuo.

Sin embargo, los delitos tributarios (y, en específico, el delito contable) no pueden ser vistos como una simple expresión de eficacia tributaria, debiendo responder su regulación al marco constitucional de actuación del Derecho Penal y de las finalidades preventivas de la pena.

Es decir, la lectura de los tipos tributarios (aunque no se encuentren regulados en el C. Pn.) no puede hacerse únicamente sobre la base de principios tributarios, sino tomando en cuenta los principios limitadores del *ius Puniendi*; no obstante ello, también es importante la referencia al ámbito tributario, en la medida en que este tipo de delitos constituyen por lo general normas penales en blanco que complementan su supuesto de hecho remitiéndose a otras normas extrapenales de carácter tributario.¹⁷⁹

De acuerdo en lo dispuesto en la ley penal tributaria el delito contable regulado en el art 5. *“Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:*

¹⁷⁹ Romy A. Chang Kcomt, *El Delito Contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana: “Breve análisis de los delitos de peligro”* (Lima: Foro Jurídico)114-115. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/viewFile/13805/14429>.

a) Incumpla totalmente dicha obligación.

*b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.*¹⁸⁰

4.5.1 Jurisprudencia del Delito de Defraudación Tributaria en Perú.

Es importante citar Jurisprudencia referente a la adecuación típica del delito de defraudación tributaria en Perú.

Sala Penal Transitoria Referencia N° 1476-2015 Lima, trece de abril de dos mil dieciséis establece:

“...Los encausados desarrollaron un plan criminal consistente en la obtención de facturas o comprobantes de pago de aparentes proveedores para su posterior anotación en su registro de estas compras ficticias para utilizar en forma indebida el crédito fiscal y saldo a favor del IGV...”

“...Por su condición de representantes legales de las empresas fiscalizadas, tenían la condición de obligados tributarios y estaban a cargo de solicitar y cobrar los beneficios tributarios obtenidos en forma fraudulenta, en su actuación no se limitó a la obtención de facturas o comprobantes para intentar respaldar sus operaciones simuladas, como planteó su tesis defensiva...”

“...El delito previsto en el art. 5 de la Ley Penal Tributaria, es un tipo penal autónomo. No es un delito especial propio, pues el ámbito o círculo de autores está dirigido a cualquier persona que apoya o facilita la comisión de

¹⁸⁰ Código Tributario de la Republica de Perú (Lima: Poder Legislativo de la Republica de Perú, 1998) Art. sustituido por la 11° Disposición Final de esta ley.
<http://docs.peru.justia.com/federales/leyes/27038-dec-30-1998.pdf>

un delito tributario a través de los medios típicos que dicha norma estatuye. Es una figura delictiva que no tiene relación alguna de los deberes tributarios específicos que se les impone a los contribuyentes y responsables tributarios...”

“...Que, en el presente caso, conforme a los cargos materia de acusación fiscal, los tres están vinculados entre si y, según los casos, actuaban por o para la empresa OROGRAMA, MEPROSA Y CIMSA. Las facturas y demás documentos contables eran ingresados en la contabilidad de la respectiva empresa y, además, incorporaban a la Administración Tributaria los documentos legalmente exigibles para obtener fraudulentamente, desde la ley tributaria, crédito fiscal y saldo a favor en el IGV. Ello de un modo y otro, no solo se limitaron a la obtención o, en su caso, a la entrega de facturas o comprobantes de pago de aparentes proveedores, sino que se organizaron fraudulentamente para consolidar la anotación en el registro de compras de las empresas cuestionadas adquisiciones ficticias efectuadas a proveedores para utilizar indebidamente el crédito fiscal y saldo a favor del IGV de las ventas correspondientes a los años de 1997 y 1998.¹⁸¹

4.6 República de Guatemala.

En Guatemala los delitos fiscales son conocidos como delitos contra el régimen tributario, se encuentran regulados en el C. Pn. Guatemalteco¹⁸², siendo aplicables en todo el territorio guatemalteco y en concordancia a todos los tributos de carácter nacional.

¹⁸¹ Recurso Penal, Referencia N° 1476-2015 (Lima: Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la Republica de Perú, 2016)

¹⁸² Código Penal de Guatemala, (Guatemala: Poder Legislativo de la República de Guatemala, 1973). https://www.oas.org/dil/esp/Codigo_Penal_Guatemala.pdf

Estos se encuentran en el apartado del C. Pn. denominado *Título X de los Delitos contra la Economía Nacional, El Comercio, La Industria y el Régimen Tributario, Capítulo IV de los Delitos contra el Régimen Tributario.*

Los delitos fiscales regulados y con especial interés por poseer elementos semejantes a los del art. 249-A numerales 1 y 2 del C.Pn. salvadoreño son:

*Defraudación Tributaria Art. 358 A.*¹⁸³ se regula como toda forma de engaño que provoque error a la Administración Tributaria con el fin de producir disminución en la recaudación de impuestos. Este se encuentra penado con prisión de uno a seis años y con multa semejante al impuesto omitido. Además, expresa expulsión del territorio en caso de que el imputado sea un extranjero.

*Casos Especiales de Defraudación Tributaria art. 358 B*¹⁸⁴ se encuentran previstos diez diferentes supuestos jurídicos que son calificados como constitutivos de defraudación tributaria, sin embargo, se analizan de forma general los relevantes para este proceso de investigación.

La sanción a imponer en estos casos especiales de defraudación, es la misma a imponer en la defraudación tributaria.

En el numeral dos se encuentra regulado sobre la comercialización clandestina de mercancías con evasión de control fiscal o pago de tributos, expresando lo que se debe de comprender como clandestinidad, englobando en ello lo relevante para que se ejecute este tipo de delito:

¹⁸³ *Ibíd.* Art. 358 A

¹⁸⁴ *Ibíd.* Art. 358 B

“...quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.” Los cuales son documentos exigidos por el Cm y la Ley del I.V.A

En el numeral seis también se encuentra regulada la contabilidad ante lo cual expresa: *“Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.”*

Además, se expresa la sanción a imponer en caso de que fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, consistente en una multa equivalente al monto del impuesto omitido y en caso de reincidencia, se sancionará con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

En este tipo de disposiciones se penalizan las conductas constitutivas de artificios o engaños, con las que el contribuyente pretende eludir, inducir o mantener en error a los funcionarios de la administración pública que los han requerido para que demuestre la veracidad de los datos consignados en la declaración tributaria, o para que cumpla con la obligación de declarar y pagar, que ha sido incumplida por su parte.¹⁸⁵

Las conductas sancionadas solamente se encuentran tipificadas en la modalidad dolosa, lo que sugiere que los errores o inexactitudes involuntarias en que incurra el contribuyente no serán punibles. Solo habrá lugar a la imposición de sanción penal, cuando el contribuyente obre dolosamente, esto es, en aquellos eventos en que actúe de manera

¹⁸⁵Juan Carlos Chun García, “Inconstitucionalidad del Delito de Defraudación y el Contrabando Aduanero” (Tesis de grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007), 4. <http://biblioteca.oj.gob.gt/digitales/41176.pdf>

voluntaria, libre y con la plena conciencia de que lo que está consignado es falso¹⁸⁶.

Por tanto, se entiende que los datos que se deben consignar en la declaración tributaria constituyen el soporte fundamental de la liquidación de los impuestos a cancelar a favor del Estado, sin lugar a duda, de que la alteración u ocultamiento de tales datos que se realizan con conocimiento pleno y de sus implicaciones, constituye un verdadero ilícito de falsedad ideológica de particular que con urgencia requiere su penalización, ya que no se trata de una ingenua inexactitud o equivocación sino de una forma de amaño creada con el propósito de defraudar al fisco¹⁸⁷.

Es importante mencionar que en el régimen penal guatemalteco no se encuentra regulada la excusa legal absolutoria en relación a este tipo de delitos.

4.6.1 Jurisprudencia sobre Delitos Fiscales en la República de Guatemala.

En la sentencia de Casación con Referencia N° 1233- 2011 dictada por la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Guatemala del uno de octubre de dos mil doce¹⁸⁸, se establece:

“ El fallo en juicio del Tribunal de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del departamento de Huhuetenango, por unanimidad absolvió al acusado Ismar Neptali Gomez por el delito de casos especiales de defraudación tributaria y condenó por el delito defraudación tributaria, en este caso, el juzgador considero que las pruebas presentadas

¹⁸⁶ *Ibíd.*

¹⁸⁷ *Ibíd.*

¹⁸⁸ Sentencia de Casación, Referencia N° 1233- 2011 (Guatemala: Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, 2012) <http://gt.vlex.com/vid/-457324958>

en juicio no fueron suficientes lo que no permitió que encajara la conducta del imputado en el caso del art. 358 B numeral 10, pues el Ministerio Público no logro probar que las facturas hayan sido extendidas por la supuesta empresa Compra y Venta de Café El Cóndor, sólo se indicó que éstas fueron extraviadas por el acusado, pero no se demostró que éste las haya falsificado, por lo que genero duda si existieron o no, y el juzgador no puede presumir la existencia de las mismas con una denuncia de perdida, presentada al ente investigador.”

“En cuanto al art. 358 A se consideró que la conducta descrita se acoplaba a la conducta del imputado, debido a que este presento como proveedor a la empresa Compra y Venta de Café el Condor propiedad del señor Luis Camilo González Franchinne, sin embargo, al realizar las investigaciones adecuadas se determinó que la entidad poseía otro tipo de actividad comercial, lo que permitió confirmar que el acusado defraudo al fisco ya que no poseía documentos de acreditación de las compras que supuestamente había efectuado, además la intención del acusado de haber creado una empresa mercantil y haber declarado compras de café sin respaldo y extensión de facturas a otras empresas sin que existiera el producto comercial, por lo que la conducta del acusado se adecuo al tipo penal establecido por el Ministerio Público, defraudación tributaria.”

Durante los procesos de investigación realizados al imputado, se lograron comprobar aspectos importantes para su incriminación, que fueron:

“Declaró costos de compras inexistentes derivados de que el libro de compras y ventas de su empresa, registro de abril a mayo dos mil seis, quince facturas ficticias con el objeto de incrementar el IVA por cobrar y de esa forma obtener su crédito fiscal.” “Evitó hacer pagos en concepto del valor agregado a la Superintendencia de Administración Tributaria, al haber

incrementado costos y gastos disminuyó también la renta imponible, lo que implicó una base menor para establecer y pagar impuestos sobre la renta, la que, de acuerdo con la auditoría practicada, causó un detrimento en el fisco por concepto de Impuesto sobre la Renta y por concepto de valor agregado, la cantidad total de trece millones doscientos treinta y nueve mil setecientos veinticinco quetzales con doce centavos.”

4.7 Legislación de la República de Argentina.

Son dos distintos cuerpos normativos los que proveen las sanciones para aquellos que incurrir en defraudación tributaria: La Ley de Procedimiento Tributario N. ° 11.683 y actualmente la Ley Penal Tributaria N. ° 24.769 modificada por la Ley 26.735 publicada en el Boletín Oficial el 28/12/2011.

Se dispone en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario N. ° 11.683, regula las conductas que constituyen las denominadas infracciones, y contiene una norma que específicamente se refiere a la defraudación fiscal y las sanciones correspondientes. El cual establece lo siguiente: *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido”.*

Esta ley establece una pena pecuniaria significativa, cuando se causare un perjuicio o daño al fisco a través de la realización de conductas ardidosas que impliquen realizar liquidaciones de impuestos inferiores a las debidas. Es decir: esta figura requiere que medie una conducta que intente producir un engaño o una ocultación al Fisco, dicho de otro modo, implica que debe haber existido dolo en el accionar del sujeto. ¹⁸⁹

¹⁸⁹ Juan Álvarez, *Algunas consideraciones sobre El Fraude de Ley en la República Argentina: su recepción legislativa y consecuencias prácticas*, 7.

En este mismo sentido, en comparación al delito de evasión de impuestos mediante la modalidad de registros contables regulada en nuestra legislación en el art 249-A, literal 1 y 2 C.Pn. , respecto a la legislación de argentina Giuliani Fonrouge y Navarrine¹⁹⁰ en su obra, señala que: “Como declaraciones engañosas pueden ser calificadas:

“...c) las que, no siendo fiel reflejo de la verdad, además, se configura la falta de registraciones contables y exhibición de comprobantes de acreditación suficiente...”.¹⁹¹

En la Ley N° 26.735 se encuentran regulados en el Título I, Delitos Tributarios, para nuestro interés, el art 1 y 2, disponen lo siguiente:

Artículo 1- Evasión Simple. 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 2-Evasión agravada: La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

“...d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológico o materialmente falso...”

¹⁹⁰ Véase. Giuliani Fonrouge y Navarrine, “Procedimiento tributario y de la seguridad social”, (De Palma, 7ª ed., 1999) 8.

¹⁹¹ *Ibíd.*

4.7.1 Jurisprudencia del Delito de Defraudación Tributaria en Argentina.

En el mismo sentido, una sentencia del Poder judicial de la nación de Sala B, dictada el 3 de mayo de 2016 Buenos Aires, dispone:

“... Evasión de pago de la suma de \$ 1.965.990,47 en concepto de Impuesto al Valor Agregado con relación al ejercicio fiscal 2005 a la cual la contribuyente GERMAIZ S.A. se habría encontrado obligada, mediante la presunta presentación de declaraciones juradas supuestamente engañosas en las que se computó créditos fiscales en el IVA originados en documentación de compras, locación y/o prestación de servicios sobre la cual no pudo establecerse que correspondiera a operaciones efectivamente realizadas, efectuadas con proveedores sobre los que se observó carencia de estructura o capacidad operativa y/o financiera, así como la ausencia de respaldo documental fehaciente y en oportunidades, inconsistencia en el circuito de pago...”

“...se le atribuye la presunta evasión de pago de la suma de \$ 1.203.631,96 en concepto de Salidas No Documentadas con relación al ejercicio fiscal 2005 a las cuales la contribuyente GERMAIZ S.A. se habría encontrado obligada, mediante la omisión de declarar e ingresar el impuesto a las Salidas No documentadas respecto de los pagos realizados con fundamento en las facturas supuestamente apócrifas...”

“... Los hechos fueron calificados con el art. 2, inciso “a”, de la ley 24.769 (B.O. 15/1/97), con la redacción anterior a la reforma introducida por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), por ser la norma que se encontraba vigente al momento de los hechos y por considerar el juzgado “a quo” que la nueva

redacción no es más benigna que la anterior en el caso porque la nueva redacción introduce una circunstancia agravante por la utilización de facturas apócrifas (art. 2, inciso “d” de la ley 24.769, con la redacción introducida por la ley 26.735) y, en el caso, las evasiones supuestas imputadas se habrían llevado a cabo mediante la utilización total de facturas presumiblemente falsas...”

“... la circunstancia agravante del delito de evasión tributaria prevista por el art. 2, inciso “d”, de la ley 24.769, incorporado por la ley 26.735, por considerar que “...la hipótesis agravante contemplada en el inciso d) de la ley 24.769 es un tipo penal inconstitucional por irrazonable, dado que las conductas que relata, cuando se trata de la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, no afectan más gravemente el bien jurídico antepuesto a tales normas que las conductas previstas en la evasión simple...”

“...se rechazó el planteo de inconstitucionalidad mencionado por considerar que “...La acreditación de determinadas circunstancias de la realidad económica o comercial de un contribuyente (la existencia de compras a proveedores, en este caso) mediante el uso de documentación que sería falsa en razón de simular la verosimilitud de una operación realmente inexistente, conlleva una significativa dificultad fiscalizadora a los fines de detectar aquella irrealidad de la operación simulada con el fin de obtener beneficios impositivos...”

“...La capacidad de engaño al fisco de un ardid acompañado por documentación falsa amerita considerar a aquel tipo de conductas evasivas como dignas de una mayor gravedad que debe reflejarse en la mayor pena que implica estimar como agravados a aquellos accionares. Máxime si la obtención de la documentación falsa implica, por lo general, la intervención

de personas aún ajenas al ente que la usa y, por lo tanto, la utilización de estructuras organizadas al solo efecto de la comercialización de aquel tipo de instrumentos apócrifos.

“...Se establece: “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: d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos...” La letra de la disposición legal citada precedentemente, la cual constituye la primera pauta para una hermenéutica correcta de la norma permite concluir que podrían efectuarse interpretaciones diferentes del texto legal en vigencia sin forzar aquel texto, razón por la cual corresponderá determinar por la presente cual es la razonable y la válida.

“... el hecho resulta calificado según el inc. d) del art. 2 de la Ley Penal Tributaria (texto según ley 26.735), sin distinguir si la evasión producida tuvo lugar de manera total o parcial con aquellas facturas, ni importar a cuánto asciende el monto evadido por la utilización de aquel medio; y, b) no interesa si el monto total de la evasión de que se trata se obtuvo exclusivamente por medio de la utilización de facturas material o ideológicamente falsas, pero resulta imprescindible para que se configure la circunstancia agravante que la condición objetiva de punibilidad a ser superada, contemplada por el tipo base de evasión al que la norma reenvía (\$.400.000 en el texto otorgado al art. 1 de la ley 24.769 por la ley 26.735) se alcance por la utilización del medio calificaste descripto...”¹⁹²

¹⁹² Inconstitucionalidad, Referencia N° 26-630 (Buenos Aires: Sala B de la Corte Suprema de Justicia de la República de Argentina, 2016) <https://ar.vlex.com/vid/incidente-n-17-imputado-637696681>

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

El presente estudio jurídico que trata sobre la “La Afectación al Principio de Legalidad y al Principio de Seguridad Jurídica en La Descripción Típica del Delito de Evasión de Impuestos del Artículo 249-A del Código Penal”.

Surge con la necesidad de realizar un análisis del artículo previamente mencionado específicamente en sus numerales 1), 2) y 3) sobre el contenido de este precepto legal, en relación a los conflictos que se presentan y que dificultan la judicialización de los hechos punibles descritos en este, aclarando que en el desarrollo de este estudio se seleccionaron únicamente los numerales mencionados, por las razones expuestas en el contenido.

Desde el punto de vista nacional se logró explicar en qué consiste el delito de evasión de impuestos, su desarrollo histórico y cuál ha sido su evolución en el ámbito penal.

Es importante concluir que la razón por la que los tipos penales en blanco, han sido consideradas incompletas en cuanto a su contenido, porque en estas no se encuentra totalmente el supuesto de hecho o la consecuencia jurídica, debiendo remitirse a otro cuerpo legal para aplicar el vacío que en ellas existe, en relación al delito evasión de impuestos, han sido reprochados, por no considerarse como la técnica reglamentaria más adecuada, lo cual es particularmente grave en materia penal. No obstante, esas descripciones son constitucionalmente válidas, siempre y cuando el correspondiente reenvío normativo permita al intérprete determinar

inequívocamente el alcance de la conducta penalizada y de la sanción correspondiente.

La remisión existente en este delito, se verifica en primer lugar del Código Penal hacia el Código Tributario y este de igual forma nos remite a las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales tienen como finalidad verificar la correcta implementación de los registros contables requeridos legalmente de una empresa; sin embargo, estas no poseen un rango jerárquico de ley, ni siquiera de reglamento. Circunstancia que presenta un problema de esparcimiento normativo, originándose una imposibilidad de comprensión para los contribuyentes, ya que difícilmente pueden comprender con exactitud los alcances del tipo penal.

Desde la perspectiva del ciudadano destinatario de la norma jurídica, se puede establecer que no todos los ciudadanos que tienen la condición de contribuyente pueden conocer con exactitud el mismo hecho generador del tributo, hay casos donde los mismos ciudadanos por su educación, por su formación, aun por su especialización, le puede generar un problema de comprensión normativa, ya que difícilmente logran entender con exactitud cuál es el supuesto de hecho y cuando puede estar infringiendo un tipo penal para convertirse en un licito penal, traspasar más allá de la mera infracción administrativa, cabe recalcar que en este caso, se establece un monto o cuantía, de lo que se defrauda.

En ese sentido se considera que existe un tercer aspecto que es la afectación de la misma seguridad jurídica, ya que el ciudadano no posee conocimiento pleno de cuál es el supuesto del reenvío normativo y sus derechos, los cuales pueden ser vulnerados, en razón de arbitrariedades realizadas por el legislador, manipulando a su voluntad la reforma de leyes, que no permitan el pleno conocimiento de las obligaciones establecidas en estas, es aquí donde radica el punto más importante de este principio,

porque no permitiría la claridad en la aplicación de las leyes, o abuso de autoridad.

Bajo esos tres aspectos nosotros consideramos que en la redacción actual si existe una vulneración al principio de legalidad y del principio de seguridad jurídica.

En los delitos de carácter económico, no se aplican las reglas del Derecho Penal tradicional en relación a la Responsabilidad penal, puesto que, el Derecho Penal Económico, se encarga de la protección de bienes jurídicos supraindividuales; misma razón que conlleva a la imputación de delitos económicos que no recaen en el obligado tributario, sobre todo, cuando se trata de personas jurídicas, en esta situación la responsabilidad penal recae en el delegado, el cual tiene como finalidad cumplir con las obligaciones del obligado tributario.

Luego de haber realizado un contraste jurisprudencial, si bien es cierto no se ha desarrollado en otra jurisprudencia los elementos sobre una postura crítica, se puede notar que la regulación de la técnica legislativa utilizada en la configuración de los tipos penales de carácter abstracto es deficiente porque da un margen discrecional de interpretación o de conocimiento de la estructura típica.

Para finalizar, es oportuno mencionar que la normativa y jurisprudencia nacional del delito Evasión de Impuesto en relación a la normativa internacional, de países como: España, Paraguay, Estados Unidos Mexicanos, Perú, Guatemala y Argentina; se lograron desarrollar similitudes existentes en la regulación de delitos fiscales, encontrándose que cada legislación se encuentra comprometida con la persecución de los autores de este tipo de figuras delictivas, observado, que este tipo de delitos son de

carácter económico y por ende, el cometimiento de estas figuras delictivas impide el desarrollo pleno de las obligaciones del Estado en relación a sus gobernantes; ya que no permite el ingreso total del patrimonio requerido por este, que tiene como fin, invertir en el desarrollo pleno de la sociedad.

5.2 Recomendaciones.

De acuerdo con lo expuesto en el análisis precedente conlleva a concluir que ante los inconvenientes que presenta el tipo penal de evasión de impuestos mediante la modalidad de registros contables descrito en el art. 249-A, numeral 1 y 2 del C. Pn, siendo estas las modalidades del delito que presentan problema de legalidad en cuanto a las remisiones que este realiza, es evidente la necesidad de hacer una reforma en cuanto al tipo penal.

Se recomienda a la Administración Tributaria del Salvador, en su calidad de titular del bien jurídico de deber a favor del Estado en cabeza de dicha Entidad Recaudadora y por ende para la acción de la justicia, que se presentara un proyecto de reforma legal por cuyo medio se subsanen los inconvenientes jurídicos que se resaltaron en el transcurso de esta investigación, preservándose así de manera real y efectiva el bien jurídico el cual es la hacienda pública tutelado por la ley, evitando que el art. 249-A numeral 1 y 2 del C.Pn sean confuso e incompleto.

Si se pretende evitar que el precepto penal sea confuso e incompleto Debe reformarse, en el sentido que permita distinguir las normas que son ilícitos penales propiamente dicho, con las infracciones tributarias, la primera, pasaría a ser un ámbito punitivo de ultima ratio y la segunda que al final es lo que le interesa al fisco percibir el pago de todo lo que se debe, más que la pena de prisión. Se sugiere una reforma al art 249-A C. Pn., en el sentido de lograr que el contribuyente tenga la certeza de cuál es el límite de la estructura típica prohibida, y así conocer con mayor exactitud el ámbito de su

licitud e ilicitud, con el fin de poder orientar el comportamiento tipito conforme a la norma y evitar incurrir en errores respecto al contenido de las obligaciones formales tributarias.

Se ha considerado el art. 249-A correspondiente a la tipificación de la evasión de impuestos en relación a los delitos vinculados al tema de la contabilidad, debería mejorarse en su redacción en cuanto la tipificación del mismo, ya que incurre en un problema de remisión, habiendo un doble reenvío normativo, lo cual, es un caso atípico del derecho penal, porque si bien es cierto que se utiliza la regla de ley penal en blanco, se integran los presupuestos periféricos del supuesto de hecho en la conducta prohibida, además de la primera remisión una doble remisión hacia esa norma que colma el supuesto de hecho descrito por el legislador, que al final se traduce en una imposibilidad interpretativa en algún sentido para el contribuyente especialmente personas naturales.

Se considera que es importante, realizar una reforma a los art. 66, 74 y 79 del RACT, en virtud que estos, establecen reenvíos normativas hacia las normas técnicas de contabilidad; que a su vez presentan el defecto de tener rango de ley secundaria y sus mecanismos de adopción no requieren un estricto proceso de formación de ley que si se exige en el caso de La Ley Penal, circunstancias que hacen que la norma no quede definida en forma inequívoca, expresa y clara en las características básicas estructurales del tipo penal.

Bibliografía

Libros

Ahumada, Guillermo. *Tratado de Finanzas Públicas*. Tomo 1. Buenos Aires: Plus Ultras. 1969.

Altamirano, Alejandro et al. *Derecho Penal Tributario*. Tomo 1. Buenos Aires: Edit. Marcial Pons. 2008.

Bajo Fernández, Miguel. *El Derecho Penal Económico*: “Un estudio de Derecho Positivo Español”. Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1973.

Bajo Fernández Miguel. *Delitos contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social*. Madrid: 2000.

Bacigalupo Zapatero, Enrique. *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Madrid: Edit. Trivium. 1997.

Bacigalupo Zapatero, Enrique. *Principios Constitucionales del Derecho Penal*. Argentina: Edit. Hummurabi. 1999.

Barberena, Santiago Ignacio. *Historia de El Salvador*. Tomo 1. San Salvador: Ministerio de Educación. 1969.

Castro Marquina, Gonzalo. *Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Edit. B de F. 2016.

Cañenguez Montano, Saul. *“Ensayo Critico sobre el Código Tributario de El Salvador”*. San Salvador: Edit. Universidad de El Salvador. 2002.

Choclán Montalvo, José Antonio. *Responsabilidad de Auditores de cuentas y asesores fiscal*, "Tratamiento penal de La información societaria inveraz". Barcelona: Edit. Bosch. 2003.

Contreras Saguier, Javier et al. *Apuntes de Derecho Penal Económico la tipicidad de la Evasión de impuestos en el Código Penal Paraguayo*. Asunción: Edit. ICED. 2012.

Corcoy Bidasolo, Mirentxu et al. *Manual de Derecho Penal, Económico y de Empresa, Parte general y especial*. Tomo 2. Valencia: Edit. Tirant lo Blanch. 2016.

Del Rosal, M. Cobo et al. *Derecho Penal, Parte General*. 3ª Ed. Valencia: 1991.

Dell Isola, Marccello Franco. *Delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria tributos y contribuciones de seguridad social recaudados*. Montevideo: Edit. Carlos Álvarez. 2009.

Díaz, Vicente Oscar. *Ilícitos Tributarios*, "Perspectiva jurídica y económica". Buenos Aires: Edit. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2006.

Espinosa, José Alberto. *Manual de Derecho Tributario Primera Parte*. 2ª Edic. Córdoba: Edit. Abvocatatus. 2004.

Ferro Veiga, José Manuel. *Delito Fiscal y blanqueo de Capital. Introducción a la delincuencia económica*. España: Edit. Formación Alcalá, 2013.

Fornos Gómez, Manuel de Jesús. *Curso de Contabilidad, basados en el contenido del cap. 2 del libro Contabilidad I*. 3ª Ed., 2003.

García Belsunce, Horacio A. *Tratado de Tributación*, “Derecho Tributario. Vol. 2. Tomo 1. Buenos Aires: Edit. Astrea. 2003.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*, “Consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”. Tomo 1. Buenos Aires: Edit. Depalma. 1996.

García Vizcaíno, Catalina. *Los Tributos frente al federalismo. Puntos de partida y recomendaciones para la reforma constitucional*. Buenos Aires: Edit. Depalma. 1975.

Giorgetii, Armando. *La Evasión Tributaria*. Buenos Aires: Edit. Depalma. 1967.

Hernández, Camargo. *Evasión fiscal: un problema a resolver*. México D.F. 2005.

Lardizábal y Uribe, Manuel de. “*Discurso sobre las penas contraído a las leyes criminales de España para facilitar su reforma*”. Madrid: Reedición a cargo de Salillas en Biblioteca Criminológica y Penitenciaria. 1916.

Letelier, Valentín. *Génesis del Estado y de sus Instituciones Fundamentales*. Buenos Aires: Cabaut y Cía. Edit. 1917.

Magaña, Álvaro. *Derecho Constitucional Tributario*: “El principio de legalidad”. Tomo 5. San Salvador: Ministerio de Justicia. 1993.

Martin, José María. *Ciencias de las Finanzas Públicas, Contabilidad Moderna*. Buenos Aires: 1976.

Muños Baños, Cipriano. *Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Edit. de Derecho Reunidas. 1996.

Muñoz Conde, Héctor B. *Derecho Penal Parte Especial*. 6ª Edic. Sevilla: 1985.

Rodríguez, Mourullo. *Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal en Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos Administrativos y penales*. Vol. 2. Madrid: Centro de estudios Judiciales. 1988.

Roxin, Claus. *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*. Madrid: Edit. Marcial Pons. 2000.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Edit. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 1962.

Sánchez Escobar, Carlos Ernesto. *Límites Constitucionales al Derecho Penal*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura. 2004.

Serrano Gómez, A. *Fraude Tributario "Delito Fiscal"*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero. 1977.

Spinka, Roberto Emilio. *Derecho Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires: Edit. Astrae de Alfredo Ricardo Depalma. 2007.

Soler, Osvaldo H. *Derecho Tributario, Económico, Constitucional-Sustancial, Administrativo-Penal*. 2ª Edic. Buenos Aires: Fondo Edit. de Derecho y Economía. 2005.

Trejo Escobar, Miguel Alberto. *Curso de Derecho Penal Salvadoreño, Parte General*. San Salvador: Servicios Edit. Triple "D". 2002.

Urazán Pérez, Sandra María del Pilar. *Propuesta de Reforma Legal a Las Normas Relativas a Los Delitos de Defraudación Fiscal*. El Salvador: USAID. 2008.

Velásquez Velásquez, Fernando. *Derecho Penal Parte General*. Tomo 1. Edit. Jurídica. 2011.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 4^a Edic. Tomo 1. Buenos Aires: Edit. Depalma. 1987.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8^a Edic. Buenos Aires: Edit. Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. 2002.

Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Teoría del Delito*. Buenos Aires: Ediar Sociedad Anónima edit. 1973.

Tesis

Arias Hernández, Karla Vanesa, et. al. “Reformas al Código Tributario: Su incidencia en los Registros Contables de los contribuyentes y elaboración de una guía para el cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales 2010”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. 2010

Chun García, Juan Carlos. Inconstitucionalidad del Delito de Defraudación y el Contrabando Aduanero. Tesis de grado. Universidad de San Carlos. 2007.

Flores, Alba Orquidea et al. “El delito de Evasión de Impuestos en la Ciudad de San Miguel Periodo 2006-2009”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. 2009.

Legislación

Código Fiscal de la Federación. México D.F: Poder Legislativo Mexicano, 1981.

Código Tributario. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000.

Código Tributario. Lima: Poder Legislativo de la Republica de Perú, 1998.

Código Penal. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1904.

Código Penal. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1974.

Código Penal. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.

Código Penal. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2004.

Código Penal. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2010.

Código Penal. Guatemala: Poder Legislativo de la República de Guatemala, 1973.

Código Penal. Madrid: Poder Legislativo del Reino de España, 2015.

Código Penal. Asunción: Poder Legislativo de la Republica de Paraguay, 1997.

Ley del Impuesto de Alcabala. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1928.

Ley de Papel Sellado y Timbres. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992.

Ley Penal Tributaria. Lima: Poder Legislativo de la Republica de Perú, 1996.

Ley de Prejudicialidad Administrativa en la Evasión de Impuestos. Asunción: Poder Legislativo de Paraguay, 2010.

Moreno Carrasco, Francisco et al. Código Penal de El Salvador comentado. El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura. 2014.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario. San Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador. 2000.

Jurisprudencia

Sentencia de Casación, Referencia N° 238- 2012. Lima: Sala Penal Permanente, 2014.

Sentencia Penal, Referencia N° 260-2-2014. San Salvador: Tribunal 5° de Sentencia. 2014.

Recurso Extraordinario de Casación, Referencia N° 53. Asunción: Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia de la República de Paraguay. 2005.

Recurso Penal, Referencia N° 1476-2015. Lima: Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la Republica de Perú. 2016.

Otros

Méndez Barrientos, Francisco. "*Declaraciones Juradas Falsas o incompletas La responsabilidad del Contador en los Hechos Punibles contra la Hacienda Pública*" Asunción: 1° Conferencia Nacional de Contabilidad. 2005.

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. *El Proceso Sancionador Administrativo previo en los delitos de Evasión de Impuestos*. Coloquio. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 4 de Marzo de 2016.

Vitola, Eduardo F et al. *Los tributos en la Edad Moderna*, trabajo incluido en la obra *Origen, Historia y evolución de los tributos*. 4º Congreso Interamericano de la Tributación.

Diccionarios

Francisco Pavón Vasconcelos, *Diccionario de Derecho Penal*. 3ª Edic. Mexico: Edit. Porrúa. 2003.

Páginas Electrónicas

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/viewFile/13805/1449>

Chang Kcomt, Romy A. *El Delito Contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana*: “Breve análisis de los delitos de peligro”. Lima: Foro Jurídico.

Sentencia de Casación, Referencia N°1233- 2011. Guatemala: Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia. 2012. <http://gt.vlex.com/vid/-457324958>

Sentencia de Contradicción de tesis, Referencia 243330. México D.F.: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2013. <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=24330&Tipo.=2&Tema=0>

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 3256. Asunción: Sala de lo Constitucional de la Republica de Paraguay. 2004. <http://www.iced.org.py/wp-content/uploads/2012/09/Ac-y-Sent-N%C2%B0-128.-A%C3%B1o-2005.doc>

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia N° 26-630. Buenos Aires: Sala B de la Corte Suprema de Justicia de la República de Argentina. 2016. <https://ar.vlex.com/vid/incidente-n-17-imputado-637696681>

Recurso Penal, Referencia: 931/2006. Madrid: Sala Segunda de lo Penal. 2006. <https://jurisprudencia.vlex.es/topics/sentencias-delito-contable>

Recurso Penal, Referencia: 931/2006. Madrid: Sala Segunda de lo Penal. 2006. <https://jurisprudencia.vlex.es/topics/sentencias-delito-contable>

Recurso Penal, Referencia N° 1476-2015. Lima: Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la Republica de Perú. 2016.

Recurso Penal, Referencia: 689/2001. Madrid: Sala Segunda de lo Penal. 2001. <https://jurisprudencia.vlex.es/topics/sentencias-delito-contable>