

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURIDICAS**



**“EL DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS EN LA CIUDAD DE SAN
MIGUEL PERIODO 2006-2009”.**

**TESIS DE GRADO PARA OPTAR AL TITULO DE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS.**

PRESENTADA POR:

**FLORES HERNÁNDEZ, ALBA ORQUIDEA
RIVERA SOSA, NANCY YAMILETH
ROMERO CABALLERO, KAREN JOHANA**

DICIEMBRE DE 2009

SAN MIGUEL, EL SALVADOR, CENTROAMERICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES:

**MSC. RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ.
RECTOR**

**MSC. MIGUEL ANGEL PÉREZ RAMOS.
VICERECTOR ACADEMICO**

**LIC. DOUGLAS BLADIMIR ALFARO CHÁVEZ.
SECRETARIO GENERAL**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**

AUTORIDADES:

**DRA. ANA JUDITH GUATEMALA DE CASTRO.
DECANA EN FUNCIONES**

**ING. JORGE ALBERTO RUGAMAS RAMÍREZ.
SECRETARIO**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURIDICAS**

AUTORIDADES:

**DRA. ANA JUDITH GUATEMALA DE CASTRO
JEFE INTERINO DE DEPARTAMENTO**

**LIC. RAFAEL ANTONIO ANDRADE POLIO
COORDINADOR DEL PROCESO DE GRADUACION**

**LIC. CARLOS SOLÓRZANO TREJO GÓMEZ.
DIRECTOR DE CONTENIDO**

**LICDA. MIRIAM MARINA MACHUCA ALEMÁN
AUXILIAR DEL DIRECTOR DE CONTENIDO**

**LIC. FERNANDO PINEDA PASTOR.
DIRECTOR DE METODOLOGÍA**

AGRADECIMIENTOS

- **A DIOS TODO PODEROSO:** Por ser el único sobre todo el universo que realmente me conoce y comprende, él que me dio la oportunidad de llegar a culminar un gran reto en mi vida, cuando mas sola me siento siempre recuerdo lo que me dice en **Isaías 41 versículo 10**, ***“No temas porque yo estoy contigo, no desmayes porque yo soy tu Dios que te esfuerzo, siempre te ayudaré, siempre te sustentare con la diestra de mi justicia.”*** La mayor parte del tiempo soy una persona soberbia y amargada pero de todo corazón Padre te pido que me ayudes a cambiar para ser una persona de bien, de aceptarme a mí misma, tu eres mi fuente de inspiración, quien me ha dado la oportunidad de existir y la fuerza necesaria para lograr mis ideales. Por enseñarme que en el camino de la existencia, el único ímpetu que sirve para la construcción de una vida llena de triunfos, es el amor, dedicación, y la fuerza espiritual tú eres lo único bueno, puro, y amor incondicional que a tus hijos que muchas veces no lo merecemos.
- **A MI PADRE Y MADRE MERCEDES HERNÁNDEZ DE APARICIO**, la única persona que admiró en este mundo, por la fuerza y perseverancia interna que tiene para luchar sola y sacarnos adelante a mí y mis hermanas, hermanito, por sacrificarse por nosotros a pesar que se han cometido grandes errores. Esto que expreso no solo son palabras primero Dios, yo pueda retribuirle todo lo que ha hecho

por mi madres como tú no hay en este mundo, gracias por todo por darme la vida, mis estudios, ser mi fuente de inspiración.

- **A MIS HERMANAS Y HERMANITO ROCÍO, ODALIS, FERNANDO,** son una parte muy importante en mi vida, son mi familia que a veces nos pasamos peñando pero aun así nos queremos con nuestros defectos y virtudes tenemos caracteres distintos pero al final de todo somos hermanos y nos queremos gracias por de alguna forma han ayudado a cumplir con esta etapa de mi vida.
- **A JOSÉ DAVID APARICIO MÉNDEZ** porque no siendo mi padre ha sabido guiarnos y ayudarnos en mi camino de formación personal y profesional.
- **A FRANCISCO ANTONIO DÍAZ,** de grata recordación que como un padre para mí que crecí con él y me acogió en sus brazos como una hija que me hace falta muchas veces pero que siempre lo recordare lo logre te dedico este triunfo.
- **A mi abuela *Olinda del Carmen Hernández,*** gracias por estar siempre a mi lado y aconsejarme por el buen camino aun cuando a veces me encuentre enojada siempre me recibes con una sonrisa gracias mil gracias.
- A mis tíos y tía gracias por estar en los momentos buenos y malos orientarme por el camino del bien gracias infinitamente.

- **A mi sobrina Valeria Nicole Mejía Flores**, que acaba de venir a este mundo, ha llenado mi vida de alegría, es la luz que ilumina mi hogar pequeña traviesa que a veces no me deja dormir pero así la quiero.
- **A mis compañeras de tesis Nancy, Karen**, que con ellas compartí muchas cosas este ha año, con personalidades diferentes aunque no lo crean he aprendido de cada una de ustedes cosas buenas que me servirán el resto de mi vida, gracias por haber trabajado arduamente noche a noche para culminar con nuestro trabajo de graduación las quiero mucho.
- **A mis amigas Rubidis, Xiomara, Arely, Evelin, Nancy, Karen** porque a lo largo de estos seis años de estudio compartimos diferentes anécdotas, y compartimos momentos alegres, muchas bromas gracias por su amistad espero que cuando nos veamos de nuevo no se olviden de mi.
- **EDGAR MAURICIO SORTO**, en primera por ser una buena persona que ayuda a los demás de desinteresada es un ser humano extraordinario, nos ayudaste en todo el proceso de graduación gracias por prestarnos la Laptop y la impresora, todas lo que has hecho Dios te lo multiplicará el doble te deseo que sea muy feliz y que Jehová siempre guíe tu camino.
- **Gracias a nuestra tutora Licenciada Miriam Marina Machuca** Alemán por orientarnos y ayudarnos con nuestro seminario de Graduación.
- **A nuestro asesor de Tesis Licenciado Carlos Solórzano Trejo** gracias por compartir con nosotros todo su conocimiento y transmitirlo a nosotros para que el día de mañana seamos unos buenos profesionales y que Dios le colme de muchas bendiciones.

- **Al asesor de metodología** Licenciado Fernando Pineda Pastor por su valiosa colaboración.
- **A todos mis compañeros de generación** por un grupo que estuvimos juntos a lo largo de seis años a todos los deseos grandes éxitos en su vida profesional y personal.
- **Al lector** que disfrute la lectura de este trabajo y lo explore que es el primer trabajo de investigación en El Salvador que aborda el delito de Evasión de Impuestos.

Atentamente: Alba Orquídea Flores Hernández.

AGRADECIMIENTOS

- **A mi Padre Celestial:** Por guiarme por los senderos correctos, por su amor de padre, amigo y compañero, por darme fuerza en los momentos más difíciles de mi vida.

- **A mi Madre Elida Esperanza:** Agradecerle por ser una mujer trabajadora, valiente, excelente mamá, por haberme enseñado todo cuanto se en la vida, por todo el amor, dedicación que me ha brindado. Decirle mami que mujeres como usted Diosito solo las hace nacer una vez en la vida para iluminar el camino de las personas que están cerca de ella.

- **A mi Tía Marisol de Romero y su esposo Francisco Romero:** Tía gracias, por ser la roca sólida que formo mi camino, a través de sus consejos me permitió conocer los aciertos y desaciertos en la vida.
Paco gracias por acogerme en su hogar, aconsejarme, enseñarme la importancia de esforzarme para lograr mis metas, por todo ello gracias a ambos, decirle que los quiero mucho.

- **A mis Abuelitos Hilda Amalia de Caballero y José Dore Caballero:** Abuelita Hilda agradecerle todo el cariño, cuidado, consejos que desde niña me ha brindado, su presencia en mi vida ha sido y será uno de los recuerdos mas lindos, decirle abuelita que la quiero mucho y que siempre esta presente en mi corazón. Abuelito Dore usted ha sido la figura paterna que dirigió el crecimiento de mis hermanas y el mío, su esfuerzo para que en nuestro hogar no faltase comida en la mesa es algo que siempre tengo presente, abuelito gracias por su cariño y por ser mi abuelito lo quiero mucho.

- **A mis Hermanas Zenia, Jacquelinee y Katerin:** A las tres las quiero mucho cada una es un ser especial, a Zenia mi hermana mayor aprendí que en la vida se debe ser siempre feliz, que cuando se fracasa en la vida puedes volver a levantarte y superar todos los obstáculos del pasado, a Jacqueline por sus consejos, por escucharme cuando mas lo necesitaba, por apoyarme en mis decisiones, por hacerme ver mis errores y ayudarme a corregirlos, a Katerin la mas chiquita de las cuatro hermanas por haber venido a iluminar la vida de mi mami, abuelitos y de nosotras sus hermanas, por ser una personita con tantas cualidades, quien pese a su corta edad ha formado un carácter sólido, infranqueable, decirles a las tres que las quiero y que forman parte esencial en mi vida.

- **A mis amigas y compañeras de Tesis, Alba Orquídea y Nancy Yamileth:** Ambas son seres humanos maravillosos cada una con una personalidad distinta que las hace especial. Orquídea una jovencita muy inteligente, responsable en sus obligaciones de estudiante de la cual he aprendido mucho; en el tiempo compartido hemos aprendido a formar una linda amistad, como olvidar los enojos, alegrías, risas mientras trabajábamos en el proyecto de graduación son recuerdos que se tienen siempre presente en el corazón. Nancy una jovencita con una calidad como persona única, con un gran sentido de responsabilidad, temerosa de Dios y sobre todo una buena amiga, desde que fuimos compañeras siempre admiraba su sensatez al actuar, agradecerle Nancy por todos los consejos que me brindaste, por tu amistad, por permitirme conocerte y descubrir a una hermosa persona, compañera y amiga.
- **A Edgar Mauricio Sorto Amaya:** Por tu cariño, amistad, porque siempre estuviste ahí presente para apoyarnos, por el conocimiento que nos transmitiste, por las alegrías, tristezas que compartimos. Gracias bichito.
- **A mis amigos/as (Rubidis, Sonia, Xiomara, Arely, Juan José, Isaac, Oscar, Valentín, Vicente, Tony, Chico):** A todos decirles que los quiero y extrañare mucho, son personas muy especiales en mi vida, gracias por brindarme su amistad.
- **Al Licenciado Carlos Solórzano Trejo:** Por su asesoría en el proceso de graduación, por compartir sus conocimientos y explotar nuestras capacidades como futuros profesionales.
- **A la Licenciada Mirian Machuca:** Por toda la dedicación, disponibilidad que mostró durante el seminario de tesis, agradecerle por ser más que una instructora y convertirse en nuestra amiga, por habernos ayudado a culminar con éxito nuestra meta. Gracias Miriam es usted una linda persona.
- **Al asesor de metodología Licenciado Fernando Pineda Pastor:** Agradecerle por su disponibilidad y asesoría durante la elaboración de nuestra tesis.

Atentamente: Karen Johana Romero Caballero.

AGRADECIMIENTOS

- **A Dios Todo Poderoso:** Dios es nuestro amparo y fortaleza, nuestro pronto auxilio en las tribulaciones. Por tanto, no temeremos, aunque la tierra sea removida, y se traspasen los montes al corazón del mar. Salmo 46: 1 - 2.

Padre Celestial todo lo que soy y todo lo que seré es gracias a tú maravillosa misericordia, este logro solo es muestra de los muchos triunfos que me has regalado y de las bendiciones que sumaras a mi vida. Anhela mi alma nunca olvidar que lo logre porque Tú fuiste mi pronto auxilio y roca fuerte en los momentos que sentía desmayar y abandonar todo, fue tú mano de misericordia la que sostuvo mi deseo de culminar este largo camino. Gracias Señor...

- **A mis Maravillosos Padres:**

- ❖ **A mi mamá, Francisca Sosa de Rivera:** ¡Mami lo logramos!, este es nuestro triunfo, negar tú participación en este logro sería mentirme, conocedora soy de los sacrificios innumerables que realizó para que yo pudiera alcanzar mi sueño; le pido a Dios que me permita gratificar su esfuerzo. Gracias por ser mi mamá, mi amiga, confidente, por formar mi carácter y enseñarme que todo sacrificio tiene su recompensa, la mía por el momento es este trabajo de graduación y no será la única. La quiero mucho mami...

- ❖ **A mi papá, Antonio Rivera:** Gracias por haberme apoyado siempre, por ayudarme a remar en esta carrera y no dejarme naufragar, por confiar siempre en mí; por esperarme con alegría cada fin de semana que llegaba a la casa, por enseñarme, que todo lo que se quiere necesita esfuerzo, valorar lo que tengo y amar lo que logré. Gracias papi...

- **A mis queridos hermanos Adony, Cecilia y Claudia:** Su interés mostrado en mis estudios, significaron fuentes de fortaleza para continuar mi camino al éxito,

agradezco a Dios porque aún cuando no los escogí como mis hermanos son los mejores, gracias por cada palabra de animo que me dieron cuando la necesitaba y por creer en mí. Ahora me corresponde animarles a que continúen cosechando éxitos, que el Señor bendiga los proyectos de vida que quieren iniciar y los que ya iniciaron. Los amo a los tres...

- **A mi abuela Ángela:** Por haber estado siempre pendiente de mis estudios y brindarme sus sabios consejos. Un millón de gracias abuelita.

- **A mis compañeras de Tesis Orquídea y Karen:** Gracias por haberme permitido realizar este trabajo de graduación con ustedes y compartir cada momento de diversión, tensión, desvelos, discusión e incertidumbre que representó este proceso durante diez meses aproximadamente; que Dios les permita cosechar muchos triunfos más. Cuídense...

- **A mis primas Yennifer y Cindy:** Un millón de gracias por haber colaborado con el préstamo de la computadora para poder realizar este trabajo, su ayuda fue determinante para la culminación de esta tesis. Muchísimas Gracias...

- **A mi Compañero y ahora amigo de Seminario de Graduación Edgar Sorto:** Dios siga bendición tú camino y que gratifique todo lo bueno que eres. Tú colaboración fue determinante para haber alcanzado nuestro objetivo, gracias doy a Dios que aún cuando no tuve la oportunidad de ser tú amiga durante cinco años de estudio, me concedió obtener tú amistad este último año y descubrir el gran ser humano que eres. Gracias Infinitamente...

- **Al Asesor de Contenido Licenciado Carlos Solórzano Trejo:** Este proceso de graduación significó un reto de superación, formación de carácter y fortalecimiento de confianza en mi persona; gracias porque usted fue una fuente importante en este logro y por no reservar sus conocimientos y transmitirlos a mi persona. Muchas Gracias...

- **Al Asesor de Metodología Licenciado Pineda Pastor:** Gracias por su tiempo y colaboración.

- **A la Licenciada Miriam Machuca:** Gracias por su tiempo y dedicación mostrada en este trabajo de graduación, que aún cuando no tenía ninguna responsabilidad de ayudarnos sacrificó su tiempo y ocupaciones para colaborar a que este documento culmine de esta manera.

- **Al Licenciado Raúl:** Gracias por el interés mostrado en mi trabajo de graduación y por la ayuda para la obtención de entrevistas necesarias para finalizar con éxito este documento.

Atentamente: Nancy Yamileth Rivera Sosa...

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Generalidades.....	I
Introducción.....	1

CAPÍTULO I

DIMENSIÓN ESTRUCTURAL DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.....	6
1.2 Enunciado del Problema.....	18
1.2.1 Problemas Generales.....	18
1.2.2 Problemas Específicos.....	18
1.3 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	19
1.4 OBJETIVOS.....	24
1.4.1 Objetivos Generales.....	24
1.4.2 Objetivos Específicos.....	25
1.5 ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN.....	25
1.5.1 Alcance Doctrinario.....	25
1.5.2 Alcance Jurídico.....	31
1.5.3 Alcance Teórico.....	33
1.5.4 Alcance Temporal.....	36
1.5.5 Alcance Espacial.....	36
<u>1.6 LIMITANTES.....</u>	37
1.6.1 Limitante Documental.....	37
1.6.2 Limitante de Campo.....	38

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.0 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	40
2.1 Prehistoria.....	40
2.1.2 Historia.....	42
2.1.2.1 Edad Antigua.....	42
2.1.2.1.1 La Biblia.....	42

2.1.2.1.2 El Talmud.....	44
2.1.2.1.3 Código de Hammurabi.....	44
2.1.2.1.4 Grecia.....	45
2.1.2.1.5 Roma.....	47
2.1.2.1.6 Egipto.....	52
2.1.2.1.7 Periodo Islámico.....	53
2.1.2.1.8 Turquía.....	53
2.1.3.1 Edad Media	54
2.1.3.2 Época Precolombina.....	56
2.1.3.1.1 Los Aztecas.....	57
2.1.3.1.2 Los Mayas.....	59
2.1.3.1.3 Los Pipiles.....	61
2.1.3.1.4 Los Incas.....	65
2.1.4.1 Edad Moderna	67
2.1.4.1.1 Descubrimiento de América.....	69
2.1.4.1.2 El Salvador al momento de la Conquista.....	70
2.1.5.1 Época Colonial.....	72
2.1.5.1.1 Proceso de Independencia de Centro América de la Corona Española.....	77
2.1.6.1 Constitucionalización de la Imposición Tributaria.....	82
2.1.7.1 Evolución Histórica de las leyes tributarias en El Salvador.....	91
2.1.7.1.1 Historia de la ley del Impuesto Sobre la Renta.....	91
2.1.7.1.2 Historia de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).....	94
2.1.7.1.3 Surgimiento e Historia del Código Tributario.....	96
2.1.8.1 Proceso Histórico de la Legislación Penal Salvadoreña sobre el Delito de Evasión de Impuestos.....	99
2.1.9.1 Creación del Ministerio de Hacienda.....	109
2.1.9.1.1 Surgimiento de la Dirección General de Impuestos Internos.....	111

2.2 La Evasión de Impuestos como precedente del Delito de Lavado de Dinero.....	113
2.2.1 Proceso Administrativo de Evasión de Impuestos.....	115
2.2.1.1 Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario.....	119
2.2.1.1.1 <u>CLASIFICACIÓN DEL TIPO PENAL DE EVASIÓN DE IMPUESTOS</u>	
A) Según su Estructura.....	123
A.1 Tipos básicos o fundamentales.....	123
A. 2 Tipos especiales o autónomos.....	124
A. 3 Tipos subordinados o complementarios.....	124
A. 4 Tipos elementales o simples.....	125
A. 5 Tipos compuestos.....	126
▪ Complejos.....	126
▪ Mixtos.....	127
A. 6 Tipos en blanco.....	128
B) Por la modalidad de la conducta.....	128
B. 1 Por las modalidades de la parte objetiva.....	128
B.1.1 Tipos de acción y de omisión.....	128
B.1.1.1 Tipos de acción.....	129
B.1.1.2 Tipos de omisión.....	129
▪ Omisión Propia.....	130
▪ Omisión Impropia.....	131
B. 2 Tipos de mera actividad y de resultado.....	132
B.2.1 Tipos de mera actividad.....	132
B.2.2 Tipos de resultado.....	133
B.3 Tipos permanentes, de estado e instantáneos.....	134
B.3.1 Tipos permanentes.....	134
B.3.2 Tipos de estado.....	134
B.3.3 Tipos instantáneos.....	135
B.4 Tipos de medios determinados y resultativos.....	135
B.4.1 Delito de medios determinados.....	136

B.4.2 Tipos de medios resultativos.....	138
B.5 Tipos de un acto, pluralidad de actos y alternativos.....	138
B.5.1 Tipos de un acto.....	138
B.5.2 Tipos de pluralidad de actos.....	139
▪ Tipos habituales.....	139
▪ Tipos de actos consumados.....	140
▪ Tipos de actos difusos.....	140
▪ Tipos alternativos.....	141
B.5.3 Tipos abiertos.....	142
B.5.4 Tipos cerrados.....	142
C) Por la relación de la parte objetiva con la subjetiva.....	143
C.1 Tipos congruentes e incongruentes.....	143
C.2 Tipo por exceso subjetivo.....	144
C.2.1 Delito de resultado cortado.....	145
C.2.2 Delito de tendencia interna intensificada.....	145
C.2.3 Delito de imperfecta ejecución.....	146
▪ Actos preparatorios punibles.....	146
▪ Tentativa.....	147
C.3 Tipos por exceso objetivo.....	149
C.3.1 Tipos imprudentes.....	149
C.3.2 Tipos cualificados por el resultado o preterintencionales.....	150
D) Por la modalidad de los sujetos.....	151
D.1 Por la cualificación del sujeto activo.....	151
D.1.1 Tipos comunes.....	151
D.1.2 Tipos especiales.....	152
▪ Especiales propios.....	153
▪ Especiales impropios.....	155
D.2 Por la cualificación del sujeto pasivo.....	155
D.2.1 Tipos lesivos generales.....	155
D.2.2 Tipo lesivos cualificados.....	156

▪ Cualificados por inimputabilidad.....	156
▪ Cualificados por la condición de la víctima.....	156
▪ Cualificados por la relación jurídica.....	157
▪ Cualificados por prevalimiento.....	157
E) Por la forma de participación del sujeto.....	158
E.1 Tipos de autoría y participación.....	158
F) Por la intervención física del sujeto.....	159
F.1 Tipos de propia mano.....	159
F.2 Tipos psicológicos.....	160
G) Por la concurrencia del sujeto activo.....	160
G.1 Tipos monosubjetivos.....	160
G.2 Tipos plurisubjetivos.....	161
G.2.1 Tipos de convergencia.....	161
G.2.2 Tipos de encuentro.....	162
H) Por la relación del sujeto activo con el pasivo.....	163
H.1 Tipos disyuntivos.....	163
H.2 Tipos de encuentro.....	163
I) Según la relación del bien jurídico.....	164
I.1 Por la proximidad de la amenaza.....	164
I.1.1 Tipos de lesión.....	164
I.1.2 Tipos de peligro.....	164
▪ De peligro concreto o demostrable.....	164
▪ De peligro abstracto o presunto.....	165
J) Según el número de bienes afectados.....	165
J.1 Monoofensivo.....	166
J.2 Pluriofensivo.....	166
2.3 <u>ESTRUCTURA DEL TIPO PENAL DE EVASIÓN DE IMPUESTOS</u>.....	166
2.3.1 Acción.....	166
2.3.1.1 La acción se divide en dos fases:	167
A) Fase interna.....	167

B) Fase externa.....	169
2.3.1.2 Omisión.....	175
2.3.1.2.1 La doctrina clasifica los delitos de omisión en dos grupos:.....	176
a) Omisión Propia.....	176
b) Omisión Impropia.....	176
2.3.2 Tipicidad.....	177
2.3.2.1 Elementos Objetivos.....	178
2.3.2.1.1 Elementos Objetivos Descriptivos.....	178
2.3.2.1.2 Elementos Descriptivos no Esenciales.....	186
2.3.2.1.3 Elementos Normativos.....	189
2.3.2.2 Parte Subjetiva.....	190
2.3.2.2.1 Elemento Subjetivo Distinto del Dolo.....	193
2.3.2.2.2 Error de Tipo.....	194
2.3.3 Antijuricidad.....	195
2.3.3.1 Causas de Justificación.....	196
A) Cumplimiento de un Deber Legal, Ejercicio Legítimo de un Derecho.....	197
B) Legítima Defensa.....	198
C) Estado de Necesidad Justificante.....	199
D) Colisión de Deberes.....	200
E) Consentimiento.....	201
2.3.3.1.1 Excesos en las Causas de Justificación.....	202
A) Exceso Intensivo.....	202
B) Exceso Extensivo.....	202
2.3.3.1.2 Error Indirecto de Prohibición.....	202
2.3.3.4 Culpabilidad.....	205
<u>Elementos de la culpabilidad.....</u>	204
A) Imputabilidad.....	205
B) Inimputabilidad.....	206
B.1 Enajenación mental.....	206
B.2 Grave perturbación de la conciencia.....	206

B.3 Desarrollo psíquico retardado o incompleto.....	208
C) Conciencia de la antijuricidad.....	210
C.1 Error de Prohibición Directo.....	211
C.2 Tratamiento Jurídico del Error de Prohibición.....	213
D) Exigibilidad de un comportamiento conforme a derecho.....	214
D.1 Estado de necesidad exculpante.....	215
D.2 Miedo insuperable.....	216
D.3 Vis compulsiva o coacción psicológica.....	217
2.4 <u>TEMAS ESPECIALES</u>	218
2.4.1 Punibilidad.....	218
2.4.1.1 Condiciones Objetivas de Punibilidad.....	218
2.4.1.2 Condiciones Objetivas de Procesabilidad.....	219
2.4.1.2.1 Excusas Absolutorias.....	220
2.4.1.2.2 Iter Criminis.....	220
I. Fase Interna.....	222
II. Fase Externa.....	225
2.4.2 Autoría y Participación.....	232
2.4.2.1 Autoría.....	232
2.4.2.2 Participación.....	242
2.4.2.3 Complicidad.....	244
2.5 Concurso de Delitos.....	248
2.5.1 Concurso Ideal.....	248
2.5.2 Concurso Medial.....	249
2.5.3 Concurso Real.....	251
2.5.4 Concurso Aparente de Leyes.....	253
2.5.5 Delito Continuado.....	256
2.5.6 Delito Masa.....	258
2.6 <u>TRATADOS INTERNACIONAL...</u>	260
2.6.1 Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.....	261
2.6.2 Leyes Secundarias.....	266

2.6.2.1 Código Tributario.....	266
2.6.2.2 Ley del IVA.....	272
2.6.2.3 Ley sobre Impuesto a la Renta.....	277
2.6.2.4 Código Penal.....	280
2.7 Jurisprudencia.....	285
2.8 Derecho Comparado.....	296
2.9 Marco Conceptual.....	326

CAPÍTULO III
METODOLOGÍA

3.1. <u>HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN</u>	334
3.2 <u>MÉTODO DE INVESTIGACIÓN</u>	342
3.2.1 Naturaleza de la Investigación.....	343
3.2.2 <u>INDICADORES DE LA INVESTIGACIÓN</u>	344
a) Investigación Teórica-Descriptiva.....	344
b) Investigación Práctica-Analítica.....	345
3.4 <u>UNIVERSO Y CÁLCULO DE LA MUESTRA</u>	345
3.5 <u>TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN...</u>	350
3.5.1 Técnicas de Investigación Documental o Bibliográfica.....	350
3.5.2 Técnicas de Investigación de Campo.....	351
3.5.3 Instrumentos de Investigación.....	352

PARTE II
RESULTADO DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO IV

4.1 <u>ANÁLISIS EN LA DESCRIPCIÓN DE RESULTADOS...</u>	355
4.1.1 Resultado de Entrevista no Estructurada dirigida a Especialista.....	355
4.1.2 Resultado de Entrevista Semi- Estructurada.....	383
4.2.2 Resultado de Encuesta.....	396
4.2.3 <u>MEDICIÓN EN EL ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS</u>	
4.3.1 Solución del problema de Investigación.....	416
4.3.2 Logros de Objetivos.....	419

4.3.3 Verificación y Demostración de Hipótesis.....	424
4.4 <u>ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN GENERAL DE RESULTADOS</u>	429

CAPÍTULO V

SÍNTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

<u>5.1 CONCLUSIONES</u>	436
5.1.1.1 Conclusiones Doctrinales.....	436
5.1.1.2 Conclusiones Jurídicas.....	437
5.1.1.3 Conclusiones Sociales.....	438
5.1.1.4 Conclusiones Económicas.....	439
5.1.1.5 Conclusiones Culturales.....	440
5.1.1.6 Conclusiones Específicas.....	442
<u>5.2. RECOMENDACIONES</u>	443
5.2.1 Al Estado Salvadoreño.....	443
5.2.2. A la Sociedad.....	444
5.2.3 A Contribuyentes.....	444
5.2.4 Universidad de El Salvador.....	445
5.2.4 Órgano Ejecutivo.....	445
5.4.5 Órgano Judicial, Corte Suprema de Justicia.....	446
5.4. 6 A La Asamblea Legislativa.....	447
5.4.7 Fiscalía General de la República.....	448
5.4.8 Procuraduría General de la República.....	448
5.4.9 Abogados en el libre ejercicio.....	448
5.5. Organizaciones no Gubernamentales.....	449
<u>5.6 PROPUESTA DE REFORMA</u>	449
Bibliografía.....	457
Anexos.....	460

INTRODUCCIÓN

El incremento de la Evasión Fiscal es algo que preocupa a países desarrollados, como aquellos en vías de desarrollo, dificultando la aplicación de una política fiscal efectiva y coherente, de ahí el interés de reducir el aumento. ¿Pero cómo lograr tal propósito?. Se han realizado ingentes esfuerzos en procura de encausar a aquellos contribuyentes que no cumplen en debida forma con sus obligaciones fiscales frente al Estado, quienes debiendo tributar nunca lo han hecho.

La Evasión de Impuestos, es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a pagarlo no lo hacen, y en cambio obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. Existen dos formas de Evasión Tributaria: La Evasión Legal, corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley, sin que constituya falta o delito. Dicha evasión no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no puede recibir sanción por falta de investigación, su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario.

La Evasión Ilegal es cuando el contribuyente usa medios ilegales para no realizar el pago del impuesto al que se encuentra obligado. La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, transparencia, eficiencia, legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral).

La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), como informales.

La investigación que a continuación se muestra trata sobre el delito de Evasión de Impuestos por su relevancia jurídica, económica y social, con la finalidad de ofrecer al lector facilidades de comprensión y análisis, se ha estructurado el trabajo en cinco capítulos de la siguiente forma:

El capítulo I, presenta el problema de investigación, su dimensión estructural, enunciados, que comprende las dificultades fundamentales y las específicas, refiriéndose a interrogantes en busca de soluciones a diferentes incertidumbres que surgen en relación a la Evasión de Impuestos; la justificación haciendo alusión a la importancia y relevancia jurídico, económica – social, la necesidad de ahondar en la investigación respecto al hecho delictivo estatuyendo los instrumentos doctrinarios y de campo a utilizar, especificando los sectores beneficiados en el desarrollo de la temática, planteándose además objetivos con el fin de obtener datos sobre el delito en análisis, se trazaron los alcances de la investigación, que se dividen en: Doctrinario, jurídico, teórico, temporal y espacial, con lo que el equipo investigador cumplirá objetivos propuestos; y para concluir con el desarrollo del capítulo se exponen las limitantes documental y de campo que obstaculizaron en parte el objeto de estudio.

En el segundo capítulo, con la finalidad de conocer el origen y evolución del delito de Evasión de Impuestos, se hace una reseña histórica sobre la Evasión Fiscal ubicándola desde la prehistoria, continuando con la historia que comprende las edades:

Antigua, Media, Moderna y Contemporánea. También se incluyen los elementos que comprenden este tipo penal, generalidades como: Naturaleza jurídica, clasificación, estructura, temas especiales y base conceptual. En los elementos básicos jurídicos, se sitúa a la Evasión de Impuestos en las Constituciones, Código Tributario, Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, Ley del Impuesto sobre la Renta, Códigos Penales que han existido en El Salvador desde que se instituyó como Estado soberano e independiente; se hace estudio sobre el Derecho Comparado con países de Latinoamérica y Europa; se exponen tratados internacionales, leyes, códigos relacionados con el delito; se da a conocer jurisprudencia internacional sobre este comportamiento delictivo.

En el capítulo III en la metodología de la investigación se explica el planteamiento de las hipótesis generales y específicas, posibles propuestas de solución del tema de indagación las que se someterán a comprobación con la interpretación y análisis de los resultados del estudio, obtenidos a través de la muestra de una población determinada, haciendo énfasis en los diferentes instrumentos utilizados como: La entrevista no estructurada; semi-estructurada realizada a Auxiliares del Fiscal General, Jueces, Defensores Públicos y Privados; la encuesta dirigida a estudiantes de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Contaduría Pública.

El cuarto capítulo de análisis e interpretación de resultados adquiridos con la investigación de campo a través de la utilización de instrumentos como; la entrevista no estructurada, semi estructurada y encuestas.

El quinto capítulo muestra una síntesis de la investigación. El equipo indagador enumera conclusiones generales de índoles doctrinales, jurídicas, sociales, económicas y culturales, así como la puntualización de conclusiones específicas; las recomendaciones a las distintas instituciones Gubernamentales y no gubernamentales considerando que el aporte ayudará a mejorar el conocimiento, prevención y control de la Evasión de Impuestos; y la propuesta de reforma al Artículo 249 – A Pn. Que pretende incorporar todas las modalidades de comisión del delito investigado con la finalidad de castigar aquellas conductas que constituyan Evasión y que actualmente no se encuentran en el artículo antes mencionado.

Se hace una recopilación de los recursos bibliográficos utilizados por el grupo investigador para la elaboración del trabajo de graduación, agrupados en diferentes categorías: Textos legales, libros de Derecho y otros documentos como revistas, tesis, libros sobre otras materias y diccionarios.

También, se adicionan los anexos que forman parte de la investigación y permiten una mayor fundamentación.

CAPITULO I

CAPITULO I

1.0 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.

En la actualidad son muchos los países que han sido víctima de la desbordante recesión económica que se vive a escala mundial; la creciente demanda de petróleo por parte de los países industrializados, los costos excesivos en guerra, la falta de producción agrícola, son factores que agudizan tal situación, sin faltar el fenómeno financiero de la Evasión Fiscal, el cual se incrementa en El Salvador, donde no existe sistema de recaudación tributaria efectiva, que garantice al Estado la satisfacción de las necesidades sociales mínimas de sus gobernados.

Es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con equidad, transparencia, eficiencia, legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral); se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), como informales.

La Evasión Fiscal es un delito que existe desde los tiempos antiguos en que el tributo; nombre que se le dio al impuesto antiguamente, era considerado como un símbolo de sumisión del vasallo a su señor y que fue percibido de forma arbitraria, atrayendo como consecuencia que fuese fuertemente repudiado.

Etimológicamente la palabra **EVASIÓN**, proviene del latín, “*evadere*” que significa: Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar. Mientras que la palabra **ELUDIR**, proviene del latín, “*eludere*”, *que significa: Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad o Evitarla*".

También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Se han planteado distintas posturas sobre que se debe entender por Evasión Fiscal, por ejemplo, señala el economista brasileño **Antonio Alberto Sampaio**: "Estímese la evasión fiscal “lato sensu” como toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria".¹

Armando Giorgetti la define: “Como todo hecho comisivo fiscal u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley”.²

El Código Tributario, define la Defraudación Fiscal en el Artículo 250 como: “Toda simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de fraude que induce a

¹ www. Monografias.com

² Giorgetti, Armando, La Evasión Tributaria pág. 125

error al fisco, del que resulta un provecho indebido, para el contribuyente o un tercero, y un perjuicio para el fisco, en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este código.

El código Penal Salvadoreño en el Artículo 249- A la define: “Como aquella omisión de declarar hechos generadores, o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes”

Los anteriores planteamientos permiten establecer el objeto de la evasión fiscal, como el deseo del individuo de evadir el impuesto, valiéndose para ello de las fallas o lagunas existentes en la ley, actuaciones deshonestas y mal intencionadas que ocultan la realidad de los hechos generadores, incrementando su patrimonio y ánimo de defraudar al fisco.

Armando Giorgetti en su Libro la Evasión Tributaria, plantea dos tipos de Evasión, una legal y otra ilegal:

La primera: es una forma de reacción de las economías privadas frente a la incidencia a ciertos tributos; La segunda: se realiza violando las leyes tributarias, y no obstante estar jurídicamente obligados a satisfacer el tributo.

En Materia Tributaria el Estado salvadoreño impone a los nacionales y extranjeros con estancia permanente o fuente de riqueza en territorio nacional, el cumplimiento de gravámenes donde destacan el pago de contribuciones al fisco, la satisfacción de esas obligaciones es una condición para que el Estado pueda cumplir con las metas y fines que se fijan en el Plan Nacional de Desarrollo, el cual exige cuantiosas

inversiones para cubrir el gasto público. El importe para cubrir dicho gasto se obtiene principalmente del contribuyente, de su deber de pagar el tributo.

Al momento que se crea la relación tributaria entre el fisco y los contribuyentes se genera una serie de obligaciones a cumplirse por ambas partes. Cuando el contribuyente se inscribe en el registro, comienzan sus obligaciones tales como:

Determinar Impuestos, pagarlos y otras obligaciones que el Fisco le impone, como son: La presentación de declaraciones informativas, efectuar retenciones a terceros.

Por su parte el Fisco tiene como derecho realizar actividades de comprobación tendientes a verificar si los contribuyentes cumplieron de forma oportuna e integraron sus obligaciones, en caso contrario, tiene la facultad de determinar créditos fiscales e imponer sanciones, que pueden ser administrativas o penales; con el único propósito que el Estado obtenga de manera oportuna los ingresos provenientes de los contribuyentes, que le permitirán desarrollar sus actividades.

Estas sanciones se impondrán dependiendo de la forma en que se estén ejecutando las acciones, podrán considerarse como infracciones e imponer una pena económica, o ubicarse como delito imponiendo una pena privativa de libertad.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos, necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y

por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde épocas antiguas el Estado o administradores de las comunidades han utilizado la recaudación de tributos como las principales fuentes de obtención de recursos para el cumplimiento de sus principales finalidades, en razón de ello se encuentra que; En el siglo XIII, el vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba el servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres.

También tenía la obligación el súbdito de permanecer de guardia en el castillo del feudal y la de alojar en su casa a los visitantes, aun cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año.

El siervo, estaba obligado a dar consejo al noble en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y después se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero; estas fueron primero arbitrarias, y luego se reglamentaron limitándolas y llegaron, a

convertirse a través de un proceso evolutivo en los subsidios que se concedían a los parlamentos a la corona; había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y estos eran:

- Pagando el rescate del señor cuando éste caía prisionero;
- Equiparlo cuando éste marchaba para las Cruzadas;
- Cuando se casaba su hija y se armaba caballero su hijo.

Si existía cambio de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indemnización, que en el norte de Francia era de un año de renta. La hija del siervo debía casarse con la persona designada por el amo, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el tributario vendía su feudo debía obtener la aprobación del señor pagando un impuesto, que a veces, era de tres años de renta.

Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor, originalmente lo recuperaba el feudal; en tiempos posteriores el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del infante administrando el feudo, conservando los frutos recogidos durante su administración, exigiendo a veces, después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a la mayor edad, un año de renta. Cuando se pretendía que heredara el feudo algún pariente colateral se cobraba una cantidad llamada relieve.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones: Una consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico.

Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes: La capitación, el formariage y la mano muerta.

La capitación; era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial; era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al territorio, siendo esta cantidad normalmente muy elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo dominio el pago era insignificante.

La mano muerta; era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus habitantes cuando éstos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el amo autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate, a lo que se llamaba “derecho de relieve”.

La evasión fiscal como un fenómeno de tipo social, jurídico y económico, vistos desde los motivos que la provocan:

a) La evasión es una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria;

b) La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, evitando la comisión flagrante del delito;

Causas De Evasión Fiscal

Las causas de la conducta evasivas no son únicas. "El examen del fenómeno de evasión fiscal permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que sufren tales causalidades, debiéndose establecer una serie de medidas adecuadas a un contexto jurídico, social y económico Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha expuesto diferentes causas que le dan origen, en ese sentido se enunciaran las mas comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos.

En este sentido se encuentran:

1) Carencia de una Conciencia Tributaria:

Cuando se habla de carencia de conciencia tributaria, ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado, las personas no se consideran formar parte del mismo. No reconocen que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos deben contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, consistente en prestar servicios públicos con el fin de satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad.

La falta de conciencia tributaria, tiene sus orígenes en:

- a) **Falta de Educación:** Este es sin duda un factor de gran importancia en el sentido que enseña al ciudadano el rol que debe cumplir como parte integrante de la sociedad, que es la creadora del Estado, aportando a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin. Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los gravámenes, lograr la aceptación que el pago de los tributos es el precio de vivir en sociedad.
- b) **Falta de Solidaridad:** El Estado debe prestar servicios, para tal fin necesita de recursos, los que pueden provenir de sectores que están en condiciones de contribuir, el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, dirigirlos hacia los sectores de menores ingresos.
- c) **Razones de Historia Económica:** En el Salvador a partir del año 1990 se comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica, a nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, en el aspecto financiero los déficit fiscales se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación.
- d) **Idiosincrasia del Pueblo:** Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión. La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país pobre e inmigrante, más solidario

con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

e) Falta de claridad del destino de los Gastos Públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

2) Sistema Tributario poco Transparente

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Al respecto se dice que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria.

Una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema acorde con la realidad circundante. La falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a duda que ésta no es la causa principal y exclusiva, si se ajustara a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

3) Administración Tributaria Poco Flexible.

Es importante resaltar que al " hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que se deben tomar en cuenta al referirse al sistema tributario, es el de su simplificación.", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización, la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

4) Bajo Riesgo de ser Detectado

El contribuyente al saber que no se le puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta evasiva, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad. Resulta que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

En el fenómeno de la evasión fiscal se da un desconocimiento por parte de la población de las conductas que se consideran delito, en tal razón hay una diversidad de comportamientos realizados por los contribuyentes que resultan evasivos, agravando más este problema.

La necesidad de estudiar este delito, se basa en la relevancia jurídico penal que implica la falta de percepción de fondos en las arcas del Estado; como consecuencia de

comportamientos activos y omisivos que transgreden las normas tributarias alterando el orden socioeconómico existente.

El problema de la evasión fiscal, a la luz del derecho penal ha sido poco estudiado, consecuencia directa de la falta de interés y conocimiento por parte de los administradores de justicia, y del Ministerio Fiscal.

Otra situación determinante de la evasión fiscal es el carácter taxativo que el legislador ha dado al artículo 249 – A del Código Penal, enumerando los medios de realización de este delito, fuera de los cuales no habría según la redacción del artículo evasión fiscal, siendo contrario al carácter dinámico de las formas de evadir que constantemente van surgiendo, un ejemplo claro de esta situación es la llamada *Elusión Fiscal*, que permite al obligado evadir de manera legal el pago de los impuestos, valiéndose de los vacíos de las normas tributarias.

La norma que regula el ilícito en estudio, no está cumpliendo con la función de prevención general, los contribuyentes no están siendo motivados por el mensaje enviado por el precepto legal, tal situación puede atribuirse a la posibilidad de absolución que permite la conducta evasiva, que al pagar el total de lo evadido, no hay responsabilidad penal; sumándosele la falta de persecución y juzgamiento que tiene este delito.

El accionar de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, es insuficiente por omitir llevar un control y fiscalización eficiente de los obligados a declarar impuestos.

Existe poco conocimiento de las personas del delito, en tal sentido al encontrarse los ciudadanos en transacciones comerciales, en las que debe exigir comprobantes no lo hace, contribuyendo al aumento de la evasión fiscal.

En los últimos tiempos la evasión ha adquirido un auge desbordante en la sociedad salvadoreña, por las conductas evasivas reiteradas que son vistas con una profunda normalidad por parte de los obligados al pago de los impuestos; que en muchas ocasiones desconocen que su actuar es contradictorio al ordenamiento jurídico tributario y penal, y la consecuencia jurídica.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

1.2.1 PROBLEMAS GENERALES

- ¿Qué es el delito de Evasión de Impuestos, y quienes son los sujetos evasores?
- ¿Cuál es la estructura del delito de Evasión de Impuestos y su modo de ejecución?

1.2.3 PROBLEMAS ESPECÍFICOS.

- ¿Será efectivo el procedimiento que sigue la Fiscalía General de la República para calificar una conducta como Evasión Fiscal, el rol de los Jueces para determinar la responsabilidad penal de los autores y partícipes del delito?

- ¿Qué función desempeñan los impuestos en la vida económica de El Salvador, como se afecta el cumplimiento de los fines del Estado, cuando se da Evasión de Impuestos?
- ¿Cual es la institución gubernamental encargada de la recaudación de los impuestos y el procedimiento que esta debe aplicar cuando hay evasión?
- ¿En que momento procede la acción penal cuando existe el delito de Evasión de Impuestos?
- ¿Existirá una relación funcional entre el Ministerio de Hacienda, Fiscalía General de la República, y el Órgano Judicial en la prevención y control del delito de evasión?
- ¿Cuales son los supuestos de hecho que describe el tipo penal de evasión de impuestos artículo 249 –A del Código Penal para que se configure el delito?

1.3 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.

En El Salvador, el modelo económico ha venido en decadencia, hasta culminar en la crisis económica donde muchas familias se ven afectadas por el alza de los precios de productos y alimentos básicos, los salarios se han estancado, reflejándose en una reducción del poder adquisitivo que conduce al deterioro de la calidad de vida de estas.

Durante décadas se ha fomentado la desconfianza a la Administración de los ingresos por parte del gobierno. Asociado a la difícil interpretación de las leyes que rigen la Política Tributaria favoreciendo la Evasión Fiscal.

El interés del análisis del delito de evasión de impuestos, surge al encontrar frente al fenómeno de la Evasión Fiscal, retraso económico, tecnológico, educativo y en salud. A través de la historia la evasión fiscal ha generado controversia por que no existe una verdadera investigación y persecución por parte de las instituciones encargadas de ello, teniendo como consecuencia un impacto social negativo.

En el desarrollo de este trabajo se buscará analizar la connotación jurídica-social que tiene el delito evasión fiscal, la forma como afecta los principios generales del derecho penal- tributario, inmerso en un Estado Social democrático de Derecho.

Se tratara la capacidad de imposición tributaria por parte del Estado, en razón de las funciones que debe cumplir dentro de la sociedad, en aras de garantizar el bienestar social y económico a todos los integrantes de la comunidad.

Por un lado se plantea el deber de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas por intermedio de los tributos en razón del pacto social implícito en toda sociedad. Así mismo se delimitaran los parámetros y lineamientos constitucionales tributarios que rigen el sistema fiscal de El Salvador, teniendo como fin evitar arbitrariedades.

Se prescribirán los lineamientos para hacer compatible el régimen tributario con el penal, estructurando el delito en todas sus categorías, para determinar si estas conductas son constitutivas del delito, que vulneran los principios generales del derecho penal.

La Evasión Fiscal adquiere vital importancia si se considera el enorme impacto de dicha conducta en la economía de un país. La recaudación de recursos por parte del Estado y la eficacia de la misma, determina en gran medida que este puede desarrollar políticas y realizar sus planes con miras a lograr el tan anhelado equilibrio económico.

Esta busca también la seguridad de los ciudadanos, por intermedio de estos recursos se trata de evolucionar en el cumplimiento de los demás fines del Estado, entre ellos la satisfacción de las necesidades mínimas de los ciudadanos.

Uno de los mayores problemas que enfrenta el país con la Evasión consiste en la inexistencia de una conciencia fiscal por parte de los asociados, así mismo un alto grado de impunidad porque las instituciones encargadas de la persecución de delito, policía y fiscalía no cumplen con la función junto el Ministerio de Hacienda para lograr el efectivo juzgamiento de este delito.

Parte del objeto de estudio se enfocara en la efectividad de las instituciones encargadas del control, prevención, persecución y juzgamiento de Evasión Fiscal, los factores que contribuyen a la realización de esta. Teniendo como parámetro un periodo

de cuatro años, partiendo del dos mil seis al dos mil nueve, en la zona oriental específicamente en el departamento de San Miguel.

Los sectores que serán beneficiados con el aporte de esta investigación serán:

- Los contribuyentes (Las personas obligadas al pago de los impuestos a partir de la disposición de ley que les obliga al pago de los mismos.)
- Los Contadores Públicos (Profesionales encargados de elaborar las declaraciones de los distintos impuestos ante el Ministerio de Hacienda llevando los registros contables de los contribuyentes).
- Dirección General de Impuestos Internos (Institución encargada de la fiscalización y recaudación de los impuestos.)
- A los Jueces (Para fundamentar de forma imparcial y transparente sus resoluciones judiciales, aplicando la normativa nacional e internacional en el fallo.)
- Abogados (Que adquirirán un conocimiento fundamental sobre el contenido del delito de evasión de impuestos, y poder afrontar este delito cuando se les presente un caso practico.)
- Fiscales (Que en el delito de evasión de impuestos puede auxiliarse de la presente investigación para conocer las diferentes modalidades de realización.)

- Defensores públicos y privados (Les servirá como un medio de consulta para tener un conocimiento profundo sobre la conducta de evasión de impuestos al momento de defender a sus clientes.)
- Población Universitaria (Que requiera del conocimiento de la acción delictiva de evasión fiscal para su desarrollo académico).
- A la población en general (Porque a través del presente trabajo tendrán una fuente de investigación de evasión fiscal conociendo los efectos que este problema causa a la sociedad tomando conciencia sobre ello).

Con la investigación no se busca únicamente ofrecer información sobre el delito de Evasión de Impuestos, sino analizar todas las formas de cometimiento del ilícito y la responsabilidad penal de la que se hace acreedora quien actúa u omite el pago de los tributos.

Además se pretende, ayudar a la concientización sobre la evasión, se busca un verdadero reaccionar de parte de las autoridades encargadas de combatirla, a través de una efectiva recaudación de ellos, una justa distribución de los ingresos que se obtienen de los tributos reflejados en la prestación de buenos y eficientes servicios públicos para toda la población.

En el desarrollo de la investigación se utilizara el Método Histórico, con el que se conocerán los orígenes y transformaciones del origen, evolución y transformaciones

actuales del fenómeno en estudio, adquiriendo la información necesaria que nos permitirá obtener un “análisis crítico del problema en cuestión”.

Se usaran las técnicas de investigación documental y de campo; en la primera se utilizaran libros, revistas, artículos, boletines, leyes, tratados internacionales, vinculados a la investigación.

La investigación de campo comprenderá entrevistas dirigidas al sector especializado en el tema de Evasión de Impuestos, dicha población la comprende: Contadores Públicos, comerciantes, Fiscales, Jueces, Defensores Públicos, Abogados en el Ejercicio Libre de la Profesión, estudiantes de cuarto, quinto y egresados de la Carrera de Ciencias Jurídicas.

Además se utilizara el método Científico Analítico, que consiste en descomponer o desintegrar todos los conocimientos en partes, para que al finalizar se obtenga los elementos que resulten determinantes para la investigación.

1.4 OBJETIVOS.

1.4.1 OBJETIVOS GENERALES

- Estudiar el delito de Evasión de Impuestos, sus efectos jurídicos, sociales, económicos y su incidencia en la sociedad.-
- Examinar la figura de la Evasión Fiscal, para verificar su aplicabilidad y eficacia

1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Investigar los antecedentes históricos del delito de Evasión Fiscal.
- Estructurar el tipo de Evasión de Impuestos y su respectiva clasificación.
- Analizar la jurisprudencia nacional, Tratados Internacionales suscritos y ratificados por El Salvador relacionados al fenómeno financiero de la Evasión Tributaria.
- Realizar un estudio comparativo de la legislación penal salvadoreña con relación a otras legislaciones.
- Indagar sobre el rol que desempeña las instituciones encargadas de la persecución y juzgamiento del ilícito de Evasión Fiscal.
- Verificar en que medida la tipificación de la conducta de Evasión Fiscal, ha contribuido a la disminución del delito.
- Identificar las formas como actúa la Dirección General de Impuestos Internos frente a las operaciones irregulares que provocan la Evasión Fiscal.

1.5 ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN.

1.5.1 ALCANCE DOCTRINARIO

La Evasión Fiscal, no ha despertado el ánimo y entusiasmo de autores en El Salvador de escribir sobre el tema, es por ello necesario adoptar la doctrinaria

desarrollada por autores Mexicanos, Colombianos y Chilenos; que han escrito de la importancia de los impuestos, las obligaciones de los asociados de contribuir para colaborar en la obtención de los fines del Estado; y de Evasión Tributaria.

Para el cumplimiento eficaz de los fines, el Estado necesita recursos o ingresos públicos, definidos por el Doctor Mauricio Plaza Vega como *“El conjunto de recursos con que cuenta el Estado para cumplir sus fines”*. Estos provienen en gran medida de los asociados a través de una contribución pecuniaria congruente con la capacidad económica de cada una de ellos.

En este punto se encuentra el fundamento del poder Tributario, según Cruz de Quiñonez debemos entender ese poder como *“la facultad reconocida a un ente público para establecer tributos que aseguren los fines del Estado”*³

El poder tributario de imperio debe ejercerse mediante ley, para proteger a los miembros de la sociedad contra las arbitrariedades que puede cometer el ente encargado de imponer los tributos, artículo 131 ordinal 6º Constitución de la República de El Salvador; Corresponde a la Asamblea Legislativa *“decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”*

El Doctor Mauricio Plaza Vega, hace alusión del Poder Tributario y sus limitantes de la siguiente manera *“Los Tributos se crean en virtud del poder de imperio, que habilita al Estado por intermedio del órgano legislativo, para someter a los asociados*

³ Cruz de Quiñonez, Lucy *“Marco Constitucional del Derecho Tributario”*, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario- Derecho Tributario, pág. 227 y 228.

a su pago a fin de que contribuyan a la financiación de las erogaciones públicas y se reglamentan por las ramas ejecutiva del Poder Público en ejercicio de la Potestad Tributaria. Pero no se trata de un poder irrestricto e ilimitado, es sometido a las condiciones que para su ejercicio estén previstas en la Constitución”⁴

El deber de contribuir de los ciudadanos tiene su fundamento en el principio de *solidaridad*, “es una responsabilidad en que los sujetos están obligados a concurrir con su esfuerzo a financiar las cargas públicas, siempre que existan índices de riqueza o capacidad económica del sujeto obligado”⁵

El Gobierno para cubrir las necesidades públicas necesita disponer de recursos, que los obtiene a través del ejercicio de su poder mediante la imposición de contribuciones, o por el usufructo de los bienes propios que este posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público; por ello es necesario que disponga de una hacienda pública suficiente.

Desde el punto de vista de la obtención de recursos por medio de los Impuestos, la ausencia de esta forma, hace que se produzca una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta falta de recursos, es lo que se denomina Evasión de Impuesto, debiendo establecer que la palabra “EVASIÓN” posee muchas acepciones: fuga, salida, aludir o evitar algo o a alguien.

⁴ Plaza Vega, Mauricio Op Cit, pág. 626

⁵ Cruz de Quiñonez, Lucy “Marco Constitucional del Derecho Tributario” pág. 269

Mientras la palabra “FISCAL” hace referencia a las contribuciones u obligaciones en materia de Impuestos. De aquí que se desprenda el siguiente concepto: Se entiende que existe Evasión Fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte del Impuesto al que está obligado.

Por lo que Evasión Fiscal es toda aquella eliminación o disminución del monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados de acuerdo a la ley a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas.⁶

En este concepto se unen varios elementos donde el más importantes es que existen una eliminación o disminución de los tributos y además se transgrede una ley de un país, por los sujetos obligados.

La Obligación Fiscal:

Es el deber de quienes se encuentran obligados de dar al Estado lo que la ley ordena.

El verbo dar debe entenderse en forma general y no sólo en el sentido de entregar algo, sino de cumplir a favor del Fisco cuanto las normas jurídicas respectivas establezcan.

El sujeto Pasivo de la obligación deberá pagar sus contribuciones, realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos o conductas gravadas; colaborar con la autoridad fiscal para que el órgano

⁶ Jesús Espinoza, La Evasión Fiscal, Pág. 135

estatal pueda cumplir su función de recaudador y entregar a la autoridad competente, los fondos que integran la Hacienda Pública.

Para dar cumplimiento a la Obligación Fiscal, hay que atender las modalidades, condiciones, plazos y modos determinados en los preceptos respectivos.

En forma amplia ha de decirse que no sólo se da la Evasión Fiscal cuando se dejan de pagar las contribuciones, sino también cuando no se da cumplimiento a la ley respectiva, y darle cumplimiento es no sólo pagar la contribución de que se trate, sino hacer o dejar de hacer cuanto ordene.

Clasificación

1) Evasión Legal o Legítima.

Consiste en impedir por medios idóneos (no prohibidos por la ley) el nacimiento de la Obligación Tributaria que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho previsto en la Ley Tributaria.

Se concretiza por procedimientos siempre lícitos, como el alejar, reducir o aplazar las circunstancias del hecho generador.

La Evasión Legal no viola la ley ni constituye fraude y puede materializarse en alguna de las siguientes formas, no realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de renta que resulten favorables, en relación con los ingresos efectivamente percibidos, postergando el pago de los Impuestos declarados por el tiempo que resulte económicamente útil, aprovechamiento de defectos de redacción o

vacíos de la legislación y solicitando exenciones o tratamientos especiales. La Evasión Legal es llamada también Elusión Tributaria.

Existe Elusión Tributaria en oposición a Evasión, cuando aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, es decir sin infringir el texto de la Ley.

Para que exista Elusión, además de la naturaleza de los medios empleados (los lícitos), debe existir un segundo aspecto, aún de mayor relevancia: el referido al momento de utilización de dichos medios.

Habría evasión cuando los medios fueran empleados en forma concomitante o posterior al acontecimiento del hecho generador, mientras habría elusión cuando aquellos son empleados antes de la exteriorización de tal hecho.

2) **Evasión Ilegal o Ilegítima.**

Acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente, por medios ilícitos a eliminar, reducir o retardar el pago de un Tributo efectivamente debido. Debe existir una acción dolosa, consciente, que no solo engañe, si no que aproveche errores a través de ocultamientos o manifestaciones engañosas.

Las formas más conocidas en las que se produce este fenómeno son las siguientes:

- ✓ Ocultación de la base gravable.

- ✓ Aumento indebido de las deducciones, exenciones o de los créditos por Impuestos pagados.
- ✓ Traslación o desplazo de la base gravable.
- ✓ Morosidad en el pago de Impuestos.

1.5.2 ALCANCE JURÍDICO.

Entre la ley penal y el delito existe un nexo indisoluble, es propiamente la violación de la ley penal, para ser más exactos, la infracción de un orden o prohibición impuesta por la ley.

El Delito de Evasión de Impuestos es aquel que se comete en contra de la Autoridad Fiscal ocasionando un perjuicio a la sociedad omitiendo contribuciones; deben de incidir dos sujetos: el Sujeto Activo, el que comete el delito y el Sujeto Pasivo el agraviado.

Entendiendo que la posición que toma la Autoridad en el momento que se comete algún perjuicio es el de sujeto pasivo, distinto a la obligación fiscal donde fungía como sujeto activo, en ocasiones intervienen otros en conjunción con el activo, ya sea antes o después de la comisión o realización del delito.

En el desarrollo de la investigación se tomara como base principal la Constitución de la República que da las pautas de convivencia ciudadana.

En materia tributaria no existe excepción, la carta Magna ha sido muy expresa y clara al contener la disposición facultativa, artículo 131 ordinal 6º; otorga la potestad a la Asamblea Legislativa de limitar el derecho de patrimonio a los ciudadanos, restringiéndolo exclusivamente por medio de ley, imponiendo a los gobernados las cargas contributivas necesarias para lograr los ingresos que le permitan alcanzar los fines propuestos por el Estado; estos deben ser traducidos en beneficios para los obligados.

En la legislación salvadoreña existe una serie de leyes que han sido creadas para la imposición de tributos y todas ellas se encuentran reguladas en el código tributario ley especial que las reúne.

La imposición de los tributos como obligación impuesta a los gobernados ha suscitado el problema de incumplimiento de los contribuyentes al pago de los mismos, por ello no basta simplemente con la imposición de sanciones meramente administrativas, cuando se realicen acciones u omisiones tendientes a incumplir con las obligaciones impuestas.

El legislador tuvo la obligación de dar la protección que el derecho penal ofrece a los bienes jurídicos; la Hacienda Pública es afectada con las conductas evasivas realizadas por los obligados, en tal razón es elevada a categoría de delito la evasión de impuestos, y el derecho penal se vuelve competente en sancionar todas las conductas descritas en el artículo 249 – A Código Penal.

Solo aquéllas conductas que incurren en un especial desvalor de la acción deben ser corregidas mediante la norma penal. Téngase presente que el derecho penal debe intervenir como ultima ratio del ordenamiento, cuando los instrumentos administrativos han sido ineficaces para combatir la Evasión Tributaria.

Sin embargo, la función principal del derecho penal no debe limitarse a castigar determinados comportamientos, sino prevenir y disminuir la Evasión de Impuestos mediante la Prevención General.

1.5.3 ALCANCE TEÓRICO.

Por la complejidad de la forma en la configuración de la conducta Punible de la Evasión de Impuestos; la investigación tendrá como referencia la Teoría Finalista y Post finalista del Delito creada la primera en 1930, cuyo precursor es Hans Welzel, la segunda por sus seguidores Francisco Muñoz Conde y Fernando Velásquez Velásquez por ser estas las más acertadas para dar respuesta a los presupuestos de hecho que regula este tipo penal.

Para ellas el contenido de la voluntad es un concepto relevante de acción, porque no se puede hablar de acción sino concurre voluntad y finalidad por parte del sujeto activo, la conducta que realiza el agente va dirigida a la obtención de un fin; finalidad que en el comportamiento evasivo existe la intención totalmente dolosa por parte del sujeto obligado de evadir el pago de impuestos.

Por supuesto que el tipo penal, no se limita únicamente a la realización de comisión dolosa; que en simples palabras sería *querer y conocer evadir impuestos*; además tipifica la omisión.

La omisión es una de las formas que puede adoptar la conducta humana. El diccionario de la Real Academia define la palabra omitir como “dejar de hacer una cosa”, y este es el significado aplicado en el ámbito jurídico. Para los finalistas la omisión es “*la no realización de una conducta mandada y esperada por la ley*”

La forma de omisión que adopta el tipo penal de Evasión de Impuestos es la omisión propia, puesto que se encuentra expresamente regulado en la ley; la omisión propia es *la infracción de normas imperativas que ordenan acciones*.

El delito de Evasión de Impuestos es considerado como grave, en muchas ocasiones no se toma en cuenta el dolo de la persona para lograr algún beneficio, razón por la ignorancia de las personas puede llevar a cometer el ilícito o simplemente un error, cosa que no en todas las situaciones podría ser la más justa.

Se asevera que no es lo más justo, porque perfectamente en las conductas descritas por el tipo penal (artículo 249 – A Pn.), el sujeto activo, conoce y quiere realizar la conducta evasiva (existe dolo en el agente).

El delito de Evasión de Impuestos, entre otros elementos del tipo, se hace presente el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "El uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que se configura por el

sólo hecho de que el quejoso omita el cumplimiento al convenio de pago al que legalmente se encuentra obligado.

Puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición. Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; porque tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, siendo dicha omisión suficiente para la configuración de la conducta prohibida.

Para que está se configure es necesario que el Sujeto Activo realice una selección de los medios, descritos por el tipo penal, valore los efectos concomitantes, ponga en marcha del curso causal, orientado a obtener el resultado que desde un inicio se propuso el agente.

Teniendo conocimiento de la manera como se conforma el tipo penal de Evasión de Impuestos, sea por acción u omisión.

Los aportes de estas teorías servirán de manera enfática para el objeto de análisis en relación a la estructura del tipo de Evasión de Impuestos en todos sus presupuestos, hasta concluir con la última categoría del delito.-

1.5.4 ALCANCE TEMPORAL.

La indagación se desarrollara en los periodos comprendidos entre del año dos mil seis hasta dos mil nueve.

Se enfocara el análisis en este periodo por el incremento del delito Evasión de Impuestos, llegando a convertirse en nuestro medio como cultura evasiva en todas las transacciones realizadas en la sociedad salvadoreña, específicamente en la ciudad de San Miguel.-

Por este motivo es necesaria la creación de un documento tendiente a focalizar el problema, e instrumentalizar la conducta evasiva como delito que pueda estar al alcance de todo lector, para que adquieran el conocimiento, de las formas que se puede evadir y la repercusión penal que trae aparejada dicha conducta.

1.5.5 ALCANCE ESPACIAL.

El estudio se realizara en la zona Oriental, enfocándose en el departamento de San Miguel, por considerarse oportuno el dirigir la investigación a una población determinada, con el propósito de alcanzar la ejecución y culminación de un trabajo completo y eficiente, que cumpla con la función de informar y orientar a todo los lectores que tenga acceso al documento.

Se orientara la averiguación en la Dirección de Impuestos Internos, y se extenderá hasta los Contadores Públicos, Administradores de Comercio, Contribuyentes,

Juzgados de Paz, Juzgados de Instrucción, Tribunales de Sentencia, Cámara De Lo Penal, Fiscalía General de la República, Abogados en el Ejercicio Libre de la Profesión, estudiantes de las carreras de Economía y Ciencias Jurídicas.

1.6 LIMITANTES

1.6.1 DOCUMENTAL

- La ausencia de jurisprudencia, que impide unificar criterios, sobre el delito de la Evasión Fiscal en El Salvador.

- La falta de autores que se dediquen a describir el fenómeno objeto de estudio.

- El hermetismo de la Dirección General de Impuestos Internos, de proporcionar la información de las Estadísticas del índice de EVASORES de impuestos en San Miguel.

- Publicación de Revistas Financieras por parte del Ministerio de Hacienda, que permita conocer la realidad fiscal y financiera de El Salvador.

- La inexistencia de Proyectos Universitarios que investiguen el fenómeno de la Evasión Tributaria desde una perspectiva jurídico penal.

- La limitada disponibilidad de Libros, tesis, revistas, boletines, ensayos, artículos sobre la indagación.

1.6.2 DE CAMPO

- La ausencia de una sección dentro del Ministerio de Hacienda que proporcionen asesoría a los ciudadanos, estudiantes y personas.
- La inexistente coordinación interinstitucional entre la Universidad de El Salvador , Ministerio de Hacienda, Fiscalía General de la República, Corte de Cuentas, para que otorgue información a los equipos investigadores, que requieran información de estas instituciones.
- Debido a la amplitud del fenómeno fiscal, se ha tenido que delimitar la investigación a un área y periodo específico, no pudiendo hacerlo a nivel Nacional porque sería demasiado amplia e incierta la información recolectada.
- La normalidad como la sociedad percibe el problema, por estar alcanzando la conducta evasiva un grado de culturalización en nuestro medio.

CAPITULO II

CAPITULO II

2.0 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

2.1 PREHISTORIA.

La **Prehistoria** es la época que no tiene tradición oral ni escrita y por tanto, de ella sólo conocemos los restos del hombre primitivo, sus moradas, sepulturas, industrias y artes. En aquellos tiempos, los hombres, agrupados en hordas poco numerosas, se dedicaban a la caza, pesca y recolección de productos naturales. Vivían en cavernas, salientes rocosos, chozas de madera o de piel.

La Prehistoria, se dividió en tres periodos:

El periodo Paleolítico, cuyo comienzo se remonta a unos (2.500.000 años a.C). En esta etapa el ser humano utilizaba herramientas elaboradas a base de piedra tallada, hueso y palos. Durante esta época el hombre fue cazador, pescador y recolector, por lo que llevaba una vida nómada y solía colocar sus campamentos en las orillas de los ríos donde aseguraba el agua y la comida por un tiempo. En esta se comenzó a utilizar el fuego y se tenían creencias religiosas de carácter mágico y se realizaban ceremonias funerarias.

Periodo Neolítico, cuyo comienzo se remonta a unos (5.000 años a.C). El comienzo de esta etapa de la evolución humana es difícil de concretar por cada grupo humano descubría la agricultura en un momento distinto (incluso hoy quedan en

América y Oceanía, grupos humanos que siguen viviendo en el Paleolítico y desconocen la agricultura). Durante el Neolítico, el ser humano descubrió la ganadería y la agricultura (aunque siguiera practicando la caza y la recolección) lo cual le permitió convertirse en sedentario y construir los primeros poblados, así como tener más "tiempo libre" para dedicarse a otras tareas distintas de la constante búsqueda de comida. El hombre en esta utilizaba herramientas más perfectas realizadas con huesos y piedra pulida comenzó a desarrollar el tejido y la cerámica.

El último periodo de la Prehistoria es la llamada, genéricamente, Edad de los Metales: Los seres humanos descubrieron y utilizaron los metales. Además éste periodo se divide en tres etapas que reciben el nombre de los metales que el hombre fue utilizando progresivamente. La más antigua es la **Edad del Cobre**, primer metal trabajado, posteriormente vino la **Edad del Bronce** y por último la **Edad del Hierro**. Al igual que en el Neolítico, los metales no fueron descubiertos a la vez por todos los pueblos, por eso los que utilizaron el cobre se impusieron a los que sólo utilizaban la piedra, y por último el hierro se mostró durante mucho tiempo como el metal más fuerte. En esta etapa se desarrollan las primeras civilizaciones que acabarían por inventar la escritura entrando en la Historia.

En la época prehistórica no se registran formas impositivas de tributar, aquí el hombre se rige bajo pautas naturales de comportamiento; sin que existiera la figura del Estado como ente encargado de regular la vida en comunidad, y de crear la ley positiva.

Durante esta época no existía para los hombres y mujeres la obligación de Tributar, cada quien era dueño de sus herramientas de supervivencia, por tanto nadie era obligado al pago de contribuciones; teniendo como resultado que en la Prehistoria no se presente el fenómeno jurídico-financiero de la Evasión Fiscal.

2.1.2 LA HISTORIA.

En los años **300 a J. C** es donde da comienzo la historia época donde tiene su origen la conformación del Estado; el hombre deja de ser nómada y comienza su vida dentro de un conglomerado social.

2.1.2.1 EDAD ANTIGUA.

Comienza a partir de la invención de la escritura aproximadamente hacia el año 3000 a.C. hasta la caída del Imperio Romano de Occidente, a fines del siglo V d.C.

2.1.2.1.1 LA BIBLIA.

Desde la segunda mitad del siglo II de la década cristiana, era ya práctica constante la extorsión del pago de los tributos de los cuerpos de los contribuyentes, estableciendo además el principio de la responsabilidad solidaria de los grupos gravados incluyendo no solo a los miembros de una familia sino también a los vecinos, a la corporación, y a la comunidad. Esto representaba la traducción de la completa realización del principio y de la supremacía del Estado y su superioridad frente a los intereses privados.

Los impuestos se remontan a la época a. C, en el Libro de Números en el capítulo 31, versículo 28; encontramos ejemplos de ello: “Y apartaras para Jehová el Tributo de los hombres de guerra que salieron a la guerra; de quinientos uno, así de las personas como de los bueyes, de los asnos y de las ovejas”.

Y continúa hasta llegar al nuevo testamento, aun después de la muerte y resurrección de Jesucristo, en el libro de Romanos 13:17; “ Pagad a todos lo que debéis: al que tributo, tributo; al que impuesto, impuesto; al que respeto, respeto; al que honra, honra”. ⁷

Pero estos no son los únicos pasajes bíblicos que hacen referencia a la obligación del pago de los tributos, existen muchos más. En los tiempos bíblicos se suscitaba la problemática de la defraudación fiscal; en el Evangelio de Lucas 19, narra la historia de un recaudador de impuestos llamado Zaqueo que vivía en la ciudad de Jericó, por las posibilidades que su función le otorgaba, abusaba de los obligados al pago de los impuestos, cobrándole más de los debido.

Este caso descrito en las sagradas escrituras forma parte de los muchos que en tiempos antiguos, cuando la imposición de tributos no era legal, ni justa; la historia de Zaqueo, refleja una forma más de defraudación, porque no era su persona la obligada al pago de los impuestos, sino la encargada de recaudación, su función se equipara con la realizada por Dirección General de Impuestos Internos, precisamente en el cobro de los impuestos que Zaqueo realizaba, cobraba de forma incorrecta para beneficio propio.

⁷ La Santa Biblia “ANTIGUA VERSION DE CASIDORO DE REINA 1569), revisada por CIPRIANO DE VALERA en el año 1602.

2.1.2.1.2 TALMUD

Es una obra que recoge las discusiones rabínicas sobre leyes judías, costumbres, leyendas e historias. El *Talmud* se caracteriza por preservar la multiplicidad de opiniones a través de un estilo de escritura asociativo, mayormente en forma de preguntas, producto de un proceso de escritura grupal, a veces contradictoria.

El Talmud judío conserva un dicho popular: "Al mundo bajaron diez medidas de riqueza, y Roma se quedó con nueve". Pero toda esa riqueza tampoco se administró ni sabia, ni equitativamente, sino para multiplicar exorbitantemente los lujos de los privilegiados. La excesiva corrupción del sistema de recaudación de impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "publicano" es sinónimo de pecador y ladrón.

2.1.2.1.3 CÓDIGO DE HAMMURABI

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, y constituye el primer código conocido de la historia.

Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C. los censos se realizaba para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.

Este código finaliza con un epílogo que glorifica la ingente labor realizada por Hammurabi para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para que "la causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso", además de describir las leyes para que "la gente disfrute de un gobierno estable y buenas reglas", que se dicen escritas en un pilar para que "el fuerte no pueda oprimir al débil y la justicia acompañe a la viuda y al huérfano".

2.1.2.1.4 GRECIA

En Grecia, dice el historiador Sáenz Bujnada, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al estado en la prosecución del bien público. En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos.

Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

Los impuestos en Grecia, aparecen concretamente, antes de la aparición de la democracia. En la época de la monarquía, sólo podía ser ciudadano quien contribuía con

sus propios bienes a determinados gastos públicos. Por tanto, tener o no tener derechos políticos dependía, por ejemplo, de poder mantener un caballo de guerra.

Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones.

Los antiguos griegos eran muy buenos comerciantes. En el siglo V antes de Cristo, el puerto ateniense del Pireo era el centro comercial más importante del mundo antiguo. Los atenienses consumían sólo una parte de todas las mercancías que llegaban al Pireo por ello, vendían el resto a otros países y ciudades-estado. Los atenienses cobraban aranceles que suponían el 2% de todo lo importado y exportado.

Sin embargo, como los aranceles y las rentas de los bienes del rey no bastaban para financiar todos los gastos públicos, los griegos antiguos crearon los impuestos indirectos que gravaban los gastos y consumos familiares.

En la Grecia clásica, Atenas encabezó la liga de Estados. Estos le pagaban una cantidad anual para construir barcos y equipar a los soldados: Pericles trasladó el Tesoro de Delos a Atenas y decidió que dicha fortuna se empleara no sólo para fines militares sino también para la construcción de edificios públicos, por ejemplo, el Partenón y el Erectión. Como había veces que no tenían suficientes fondos para financiar los distintos gastos públicos, se crearon los impuestos directos que gravaban la renta o el patrimonio de los ciudadanos.

Tras los griegos llegaron los romanos, un pueblo conquistador, con un gran sentido práctico y que se distinguió por la construcción de importantes obras públicas, como las calzadas y los acueductos. Los romanos conquistaron a los griegos, pero respetaron su cultura e incluso copiaron muchas cosas de ellos.

2.1.2.1.5 ROMA

En la Roma antigua, muchos sostienen que el impositivo, no tenía como presupuesto una visión sistemática, de la riqueza referida al mundo, donde hubiera debido deducirse racionalmente el proceso formativo de circulación, de distribución y de consumo para determinar, las justas cargas tributarias, sino más bien se basaban en un amontonamiento de normas y de instituciones que presidían de una racional consideración de los fenómenos económicos.⁸

Las principales formas de imposición directa de los romanos fincaban en su origen principalmente en dos tributos; *tributum capitis*, estableciendo inicialmente en medida igual para todo los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva, y el *tributum solis* o *capitatio terreno*, impuestos a los poseedores de tierra en razón del grado de productiva de los cultivos, de la fertilidad del suelo, de la extensión de la propiedad.

El *tributum capitis*, este impuesto consistía en una imposición directa personal, que gravita, por cierto periodo, en medida igual tanto para los ricos y para los pobres sucesivamente, también por la arbitraria administración del tributo por parte de los

⁸ Armando Giorgetti, Evasión Tributaria, Página 18.

funcionarios designados para ello el impuesto capitatis termino por gravitar solamente en los plebeyos.

Tal estado de cosas no podían dejar de suscitar protestas y rebeliones, por lo cual Servio Tulio con la institución del censo, sobre la de su catastro acudió a reparar tan injustas distribución del impuesto, estableciendo una plena igualdad tributaria, proporcionada con la riqueza poseída por cada contribuyente, este primer tributo se transformo, en tributo ex censo.

Y desde entonces los romanos instituyeron la declaración de las fuentes de recursos y la riqueza, mediante la cual cada ciudadano esta obligado ha presentar la propia declaración, que se inscribía en el catastro, con la evaluación de los bienes poseídos en aces.

El tributo Solís, en cambio constituyo una fuente de ingresos regulares para las finanzas públicas romanas y su ordenamiento jurídico, con el tiempo se fue cuidando y perfeccionando todo lo posible, este duro hasta la conquista romana de Masedonia, era personal se pagaba, con relación a los bienes poseídos, pero no sobre la propiedad.

Otra institución de la época romana que no puede dejar de causar asombro es la declaración jurada de los réditos, si bien estos últimos tomados en el sentido antiguo de la acepción, empezó a aplicarse desde los primerísimos siglos de esta época.

Se relata además, que Servio Tulio instituyo un tributo por concurrir a las fiestas organizadas en homenaje a los dioses paganos, que variaba según la edad y el sexo del

espectador. Parece que este tributo se utilizaba igualmente para fines estadísticos, para el censo de las poblaciones rurales.

También el movimiento de las naves en los puertos estaba afectado por el tributo llamado Portolia. Igualmente se había fijado tributos para el derecho de peaje y de tránsito en los caminos, ríos y puentes.

Los romanos tenían una forma activa de participación de la plebe urbana en la administración de los intereses públicos, a un tributario, naturalmente mediante la creación de la Consiglia Plebis Tributa, en los que también participaron los plebeyos de las tribus rurales.

Todos los ciudadanos eran escritos en los registros Armagraficos, creados por decisión de Servio Tulio y llamados censos, que probablemente, en su origen tuvieron como fin primordial la enumeración y el control de la población apta para las armas. Aquellos que se sustrajesen o intentaren rehusarse a la inscripción en los censos y por consiguientes a las cargas fiscales que de ellos derivaban incurrían en gravísimas sanciones que llegaron hasta la pena de muerte durante el período de la República, por la omisión o la Falsa Declaración de los bienes poseídos.

Por tanto, puede decirse con fundamento que las Evasiones Fiscales constituyeron los perjuicios entre los romanos, y ellos precisamente, por aquella innata rectitud de que se hablaba. Por otra parte, merecen considerarse otras razones que indudablemente contribuían a inducir al contribuyente romano a cumplir sus deberes con el Estado.

El vínculo solemne del juramento bajo el cual se formulaba la declaración de los bienes y declaración de tributos, la importancia del censo y de la inscripción de los fines de la posición social a que podía aspirar el ciudadano, la severas penas con que amenazaban la ley a los incursos de la Evasión, la confiscación de los bienes no declarados.

Se recuerdan la grabación de las sanciones bajo el gobierno de Calígula, el cual, para cobrarse los gastos desorbitados y de las riquezas disipadas en festines y orgías, implemento nuevos impuestos, sobre todo cuando existiera estímulo de penas excepcionales contra los evasores para facilitar las transgresiones tributarias, y por lo tanto, herir patrimonialmente a los evasores, el emperador publicaba las leyes con el mayor secreto posible, haciéndolas escribir con rasgos tan pequeños que resultaban imposibles de leer.

Con la palabra **Incensus** se designaba a quien no estaba escrito en el censo. La acción de quien se sustraía al censo, y con ello las cargas públicas, eran miradas por los romanos como un verdadero delito, por tanto, la evasiones a las obligaciones tributarias eran consideradas por el derecho romano, en determinado periodo como similar al delito de Infrequentia, que consistía, en la acción de renuencia al llamado de las armas.

Por consiguiente, quien llegare a deshonorarse con tales delitos disminuía en la consideración social, y de ello deriva una limitación de la capacidad jurídica del culpable, estos eran incluidos en las listas de los infames.

El termino **infamia** era usado en sentido técnico, para indicar la condición jurídica especial de personas si bien no comprendidas en la enumeración del edicto, por la influencia de nuevas ideas que las consideraban posibles de las mismas disminución de capacidad.

Justiniano dio forma definitiva a tal disciplina, transformando la lista de los sancionados por el Pretor con aquella incapacidad, en lista de infame, la *Capitis Deminutio Máximo*, se aplicaba a los transgresores de las obligaciones tributarias; a quienes se sustraían con sus deberes con el fisco.

Entre los romanos el delito de contrabando se castigaba con la confiscación de las mercaderías sujetas al pago del Portorio.

La organización tributaria de roma antigua, radicaba en que las operaciones para la aplicación de tributos se iniciaban, con la inscripción, revisada en cada censo por los sensores de los ciudadanos de las tribus urbanas y rurales.

Augusto, como es sabido, procuro atenuar estos inhumanos sistemas de extracción fiscal, otorgando al deudor insolvente ceder su patrimonio al acreedor (*Ocssio Honorum*), a fin de sustraerse a las penas y responsabilidades corporales, en los primeros años esos privilegios solo fueron concedidos a los ciudadanos romanos pero mas tarde se extendió a los provinciales.

En la época romana y principalmente en el periodo imperial, la recaudación de los impuestos indirectos, constituyo un punto débil de la administración financiera del

erario, y parece ser que las continuas protesta de las poblaciones sujetas a Roma, Neron, es uno de los identifique accesos de benévola condescendencia, llevó a concebir la abolición de estos tributos, sin embargo se mantuvieron, como también el sistema de cediendo la cobranza.

Como se advierte la época romana no estuvo inmune del problema de la evasión a veces estimulada por los privilegios concedidos por la autoridad fiscal. Debe presumirse, que el fenómeno debió intensificarse en los momentos de crisis en relación a la masa de contribuyentes; por ser un principio económico financiero valido para cualquier tiempo, que la evasión tributaria se intensifica en periodos de depresión económica y justamente cuando las finanzas públicas están más afectadas por cargas.

2.1.2.1.6 EGIPTO.

Hace ya más de 4 mil años, los sacerdotes egipcios dirigían desde la ciudad de Heliópolis, sobre la que hoy se agita El Cairo, el culto religioso al Sol, que ellos llamaron Ra y que simbolizaba al dios principal de la mitología egipcia, creador y supremo juez del mundo. Se ocupaban de que éste fuera adorado apropiadamente en todo el valle del río Nilo, de observar el diario devenir de la bóveda celeste, en donde se añade la cualidad de astrónomos a su profesión sacerdotal, y probablemente con mayor celo, de vigilar que los tributos llegaran puntualmente a las arcas del dios Ra.

En esta primera civilización ya existían los tributos para el faraón. En esta época surge la forma más antigua de contribuir, el trabajo personal. El pueblo egipcio tenía una

organización que heredó al mundo moderno; por ejemplo desarrollaba un control de declaraciones de Impuestos sobre frutos y animales, lo cual se ha conocido a través de los trabajos de antropología verificados en las construcciones de este pueblo.

Los egipcios contaban con un control fiscal al operar con recibos el cobro de impuestos; dichos recibos consistían en piezas de cerámica que hacían las veces de comprobante de pago.

2.1.2.1.7 PERIODO ISLAMICO

El periodo Visantino-Islámico no faltaron tiempos de rebelión a la imposición fiscal se presume que el fenómeno de la Evasión Fiscal tuvo que seguir las alternativas del sector privado y público, con relación a las posibles ofrecidas por el sistema impositivo en las distintas épocas, cualquier investigación al respecto resulta difícil en el sentido que toda la Europa occidental sufrió la máxima depresión de la historia a causa de la invasión de los barbaros.

2.1.2.1.8 TURQUIA

El peor golpe asestado a Bizancio (en lo que actualmente es Estambul, en Turquía), fue con ocasión de la IV Cruzada. Los cruzados en vez de dirigirse a tierra Santa, se desviaron hacia Bizancio, conquistaron y saquearon la ciudad y establecieron el Imperio latino, aunque finalmente el imperio bizantino pudo ser restaurado.

Las luchas por la sucesión del trono provocaron la división y la guerra civil. Los fuertes tributos impuestos por los terratenientes provocaron el descontento y la abierta rebelión de los campesinos. La economía decayó y la Hacienda Fiscal se arruinó.

2.1.3.1 EDAD MEDIA.

La Edad Media es el concepto que se utiliza para referirse al periodo de la historia europea que transcurrió desde la desintegración del Imperio Romano en el siglo V hasta el descubrimiento de América por Cristóbal Colon en el Siglo XV d.C.

En esta se comienza la conducción de los Estados y se caracteriza por la influencia de la Iglesia Católica; el poder político era adquirido a través de ella o el Estado, este dualismo se convirtió en el sistema imperante, ocasionando una confusión de lo ilícito, lo inmoral y el pecado; durante esta época alcanzó esplendor y protagonismo el derecho Canónico.

En Europa, durante la Edad Media, los tributos los cancelaban los pobladores en especies a los señores feudales, con los vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas que les eran asignadas, y a la Iglesia Católica en la forma conocida como “diezmos y primicias”, de carácter obligatorio y relacionados con la eliminación de posibles cadenas después de la muerte.

Luego de la caída del imperio romano, muchos hombres libres confiaron sus pequeñas propiedades y se entregaron a los nobles, a cambio de su protección.

Se hizo costumbre que los soberanos concedieran a sus súbditos y funcionarios, grandes porciones de terreno o feudos, para compensarles por los servicios civiles o militares prestados.

El poder político era determinado por la propiedad territorial, el número y fidelidad de los vasallos que poseía cada señor; permitiéndole ostentar mayor poderío que el propio rey.

Para lograr la protección del feudal, los súbditos debían prestar a cambio numerosos servicios, sobre todo combatir al lado de éste en las frecuentes guerras contra los vecinos, y pagar cuantiosas rentas, generalmente en especie. Estas eran impuestas por los señores feudales, por tanto se pueden considerar como tributos.

Las exacciones o gravámenes que se percibían por las explotaciones de minas, molinos, hornos, fraguas, bosques, pastos, ríos navegables, por la caza y la pesca, formaban parte de los derechos y prerrogativas del rey y de los señores feudales; quienes constituyeron verdaderos monopolios señoriales, con estos ingresos patrimoniales.

Las personas eran parte del dominio del soberano; dedicarse al comercio, la industria o ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al noble, y para poder realizar dichas actividades era necesario su permiso o licencia; requería el pago de una cantidad amparada en los privilegios de la corona sobre sus pobladores, era conocida como las regalías.

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra, quienes estaban obligados a prestar su trabajo de manera gratuita, para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje y rentas de todo tipo.

Estos colonos llevaban al castillo del soberano sacos de grano, toneles de vino, tinajas de aceite, gallinas, cerdos, ovejas; si no lo hacían a su debido tiempo y voluntariamente, las tropas del feudal se encargaban de requisarles sus productos a la fuerza.

Cuando esta clase de ingresos, y los obtenidos mediante la venta de bienes patrimoniales no bastaron para atender a los gastos públicos y privados del rey, fue necesario acudir a los subsidios o auxilios de los súbditos.

Según Diógenes Laercio, en la edad media a los defraudadores del fisco se les imponían severas penas corporales, como la amputación de la mano, el hierro candente, los azotes, la prisión perpetua y, en los casos más graves la muerte.

2.1.3.2 ÉPOCA PRECOLOMBINA

Es el tiempo previo al encuentro entre el continente europeo, específicamente España y los pueblos aborígenes americanos (12 de octubre de 1492). La palabra "Precolombino" se refiere al Almirante Cristóbal Colón quien lideró la expedición que llevó al descubrimiento europeo del Nuevo Mundo. Lógicamente hablar de la Época

Precolombina puede ser impreciso, porque ello implicaría siglos y milenios anteriores a 1492.

En esta época se encuentra una variedad de culturas nativas, con organizaciones sociales, económicas y políticas que dieron vida a la figura del tributo e implementaron sus propias estrategias para ser efectivo el pago del mismo.

Entre las culturas más destacadas de la región Mesoamericana se encuentran:

2.1.3.1.1 LOS AZTECAS

Según una leyenda, los aztecas fundarían una gran ciudad allí donde encontrarán un águila devorando a una serpiente posado sobre un nopal. En el año 1325, los sacerdotes aztecas descubrieron esta escena en un islote cerca del lago Texcoco, y allí erigieron la ciudad llamada Tenochtitlán. En el momento de su más alto desarrollo, el Imperio azteca se extendió por lo que hoy es la región central del país, desde la costa del golfo de México hasta la del Pacífico, y desde el Bajío hasta Oxaca.

La historia de los aztecas se hunde en la de los chichimecas, tribus cazadoras y recolectoras que deambulaban más allá de la frontera septentrional de las civilizaciones mesoamericanas.

La agricultura fue la base de la economía azteca, el maíz, la calabaza y el poroto, los cultivos más importantes. El comercio también era una actividad muy extendida. Intercambiaban productos con pueblos de diferentes regiones. Los comerciantes

llegaban hasta lugares lejanos con artículos de mucho valor y de poco peso, como el cacao, gemas, algodón . En la sociedad azteca se distinguían claramente dos grupos sociales.

Los pilli o nobles formaban el grupo privilegiado. Eran los sacerdotes, los guerreros y los funcionarios de gobierno. Poseían la propiedad de la mayoría de las tierras, no pagaban ningún tipo de tributo y controlaban el Estado. A este grupo pertenecía el emperador Tlatoani.

Los macehuales o trabajadores comunes constituían la mayor parte de la población y formaban el grupo de los no privilegiados. Eran los campesinos, los comerciantes y los artesanos de las ciudades. Debían entregar tributos al Estado en alimentos y trabajo. La entrega de una parte de lo que producían aseguraba la alimentación de los sacerdotes, funcionarios y el emperador. Tenían la obligación de trabajar en la construcción de edificios y templos pertenecientes a la nobleza. En esta sociedad también había esclavos que en su mayoría eran prisioneros de guerra.

Los aztecas recibían productos que, en calidad de tributos, le enviaban desde todas las regiones conquistadas por sus ejércitos. Ello, en gran parte, permitía al emperador mantener su corte, la burocracia estatal y premiar los servicios de los guerreros o más cercanos colaboradores. El resto se distribuía al pueblo por intermedio de los mercados localizados en recintos claramente delimitados. Allí se ofrecían los bienes destinados a satisfacer todas las necesidades cotidianas. Las mercaderías, agrupadas por rubros, se apilaban sobre petates, a cuyo frente, sentado en el suelo, el

vendedor, premunido de balanzas o medidas, voceaba su mercancía. Las transacciones eran monetarias, empleándose como dinero semillas de cacao o plaquitas de oro.

2.1.3.1.2 LOS MAYAS

La cultura maya se ubica en tres períodos: Preclásico entre el 3000 a.C. y el 300 d.C., Clásico, entre el 300 y el 900 d.C. y el Posclásico, entre el 900y 1546 d.C.

Se instalaron en Mesoamérica, alrededor del 3000 a.C., en las tierras altas y luego en las tierras bajas de Guatemala y Chiapas en México. Las ciudades más importantes del período clásico fueron Uaxactún y Tikal (aproximadamente en el 1800 a.C.). En la etapa posclásica, se destacaron las ciudades de Chichén Itzá, Mayapan o Uxamal, en la península de Yucatán.

Organización social

La sociedad maya estaba integrada por diferentes clases sociales: los nobles, los sacerdotes, el pueblo y los esclavos.

Los nobles, tenían “padre y madre”, era el grupo destacado de la sociedad cuyos privilegios se transmitían por herencia. Entre ellos se elegía el jefe de cada clan familiar y los jefes locales. Los españoles los llamaron “caciques”.

Los sacerdotes eran los más destacados por gozar de mayor prestigio. Tenían funciones destacadas en el gobierno y en la cultura como presidir ceremonias religiosas,

sacrificios, dominio del calendario, conocimientos de los ciclos de la agricultura. Eran historiadores, astrónomos, matemáticos.

Los esclavos formaban la última clase social; eran prisioneros de guerra o delincuentes, se compraban o vendían como mercancía. El infractor de la ley podía obtener su libertad cuando pagaba por su delito. La familia maya era monogámica, (no podían tener más de un esposo o esposa a la vez.)

Organización política

Los mayas comprendían políticamente un número de ciudades-estados, gobernada por una ciudad, a la manera de la antigua Grecia (polis ateniense o espartana). Cada estado estaba gobernado por un halach uinic, “verdadero hombre” cuyo cargo era hereditario. Sus funciones eran dirigir la política interior y exterior, percibir impuestos y cumplir con funciones militares y religiosas. Era asesorado por jefes locales, regionales, sacerdotes y consejeros especiales. El **batab** era un jefe local encargado de asegurar la marcha correcta de su villa, dirigir a sus soldados y encargarse de los asuntos locales. No percibía impuestos, a pesar de representar al **halach uinic**. Las funciones menores eran los **tupiles**, encargados de hacer respetar la ley. El jefe militar era el **nacom**, elegido por un periodo de tres años.

Organización Económica

La base de la economía maya era la agricultura, el trabajo de la tierra se efectuaba con el sistema de roza, que consistía en quemar sectores de campo o bosques, y sin abono alguno sembraban en agujeros abiertos con un palo puntiagudo. Periódicamente quitaban las malezas, hasta la pérdida de la fertilidad del suelo, por lo que abandonaban el lugar y buscaban otro. Esto incidió en que las ciudades estuvieran muy dispersas. Debido a la necesidad de agua, se ubicaron cerca de lagos o ríos o construyeron “cenotes”, depósitos de aguas subterráneas de considerable profundidad. Cultivaban principalmente el maíz, así como tabaco, zapallo, algodón, tomate, cacao, tubérculos, mandioca, copal.

2.1.3.1.3 LOS PIPELES

Dos poderosos señoríos pipiles dominaron la región al Sur y al Oeste de río Lempa a la llegada de los españoles. Estos eran Estados – ciudades con dominio regional semejante a muchas que existían en varias partes de Mesoamérica durante el periodo Post clásico.⁹

Uno de estos se centraba en Tecapan Izalco y el otro en la ciudad de Cuscatlán. El señorío de Izalco tenía bajo su dominio quince asentamientos principales, con un territorio de cerca de dos mil quinientos kilómetros cuadrados y controlaban algunas de las tierras agrícolas más fértiles de las vertiente del pacifico centroamericano.

⁹ Historia de El Salvador, Tomo I, pag. 42.

El segundo señorío lo formaba Cuscatlán que estaba construido por cincuenta y nueve pueblos Pipiles con un total de aproximadamente 12000 casas indígenas; la provincia abarcaba un área de 7500 kilómetros cuadrados.

La sociedad pipil estaba dividida en tres clases sociales: los nobles, los comuneros, los esclavos; la filiación de clase se heredaba por lo general, pero para ocupar los puestos de alto rango el individuo tenía que haberse probado en un campo de batalla o en algún rito religioso. Por ejemplo un hombre del pueblo podría distinguirse en la guerra y lograr el estatus de noble. Los nobles tenían altos puestos políticos y religiosos, tales como jefes de gobierno, miembros del tatoque (consejo, capitanes de guerra y sacerdotes). Los comuneros eran agricultores, cazadores, pescadores, soldados, comerciantes y artesanos. Los esclavos generalmente eran adquiridos como cautivos de guerra, fueron explotados por su mano de obra y a menudo fueron víctimas de sacrificios de los templos.

La economía y la política de los pipiles

Los conquistadores españoles encontraron en Centroamérica un número de sociedades indígenas que generan un excedente económico. En muchos casos, estas sociedades han sido caracterizadas como Cacicazgos, población organizada jerárquicamente en base, sobre todo al parentesco. Los Lencas, por ejemplo, tuvieron una organización política de Cacicazgos.

Algunos autores consideran que los Cacicazgos fueron una etapa histórica de transición de la sociedad sin clase a la sociedad de clase. En la terminología antropológica que permite comparar diversas formas de organización política la sociedad de clases generalmente se denominaba como “Estado”. Es decir, el Estado es más complejo que el Cacicazgo, pero siempre hay que tener en cuenta que las diferencias entre uno y el otro pueden ser bastante reducidas.

Los criterios generalmente aceptados que se usan para distinguir a los Estados de Cacicazgo son: Los Estados tienen el poder de reclutar a los individuos para la guerra o las obras públicas, imponer y cobrar impuestos decretar y hacer cumplir las leyes; mientras los individuos deben abstenerse de practicar la violencia el Estado tiene la potestad para hacer la guerra; también puede recaudar impuestos y exigir la obediencia de las leyes, cosa que no puede hacer ningún particular; en cambio, los Cacicazgos organizan los ejércitos y los trabajos comunales por medio de las relaciones de parentesco, pero no pueden reclutar a los guerreros y a los trabajadores.

Los caciques sí reciben el tributo pero no tienen el poder político o militar para exigir el pago de impuestos. Por ende, los Cacicazgos no tienen leyes, ni los medios de fuerza institucionalizadas para ponerlas en vigencia.

Los antiguos Estados Pipiles tenían un modo de producción tributaria aspecto clave para entender la dinámica de la sociedad pipil; los datos no son claros ni abundantes pero se puede suponer que la capacidad de pagar el tributo a los españoles a

comienzos de la época colonial, inmediatamente después de la conquista, refleja una economía tributaria prehispánica.

El pago del tributo se hizo en productos agrícolas y de hechura artesanal especializada, como cerámica, esteras, ropa y tela; después de la pacificación de la región los pueblos pipiles pagaron tributo a sus encomenderos españoles con cacao, algodón, mantas, maíz, frijoles, chiles, miel, pescado y sal; los mismos productos fueron pagados con tributos antes de la conquista a un soberano indígena.

La élite gobernante controló el uso de la tierra para efectos agrícolas; entre los pipiles, los linajes nobles ejercieron el control sobre la tierra y era el privilegio del soberano, asignar el uso de la tierra comunal a los jefes del linaje; cada uno tenía sus plebeyos y esclavos para trabajar la tierra.

En vísperas de la conquista, el cacao era el producto principal del comercio del sur de Mesoamérica; uno de los centros productores más importantes de toda la región eran los izalcos. El cacique de Izalco durante la conquista, poseía gran número de huertas de cacao más que ningún otro pueblo de la región; el cacao no solo se pagaba como tributo a los soberanos prehispánicos de Mesoamérica sino que servía como dinero para comprar varios productos y servicios.

El conocimiento de la sociedad indígena de El Salvador durante la conquista permite comprender mejor los acontecimientos y procesos culturales de la época colonial, e incluso con esta perspectiva histórica se llega a entender mejor la realidad de

El Salvador de hoy en día. La economía de agricultura comercial del país es una herencia importante de la época precolombina; la importancia del tributo en la época colonial no hubiera sido posible de no existir anteriormente un sistema desarrollado de este en la economía indígena.

2.1.3.1.4 LOS INCAS

Los incas eran un pueblo originario de las sierras y desde allí dominaron, mediante la guerra de conquista, a los pueblos de las otras zonas. Establecieron la capital de su imperio en la ciudad de Cuzco, a la que consideraban el centro del universo.

El imperio, que ellos llamaban Tahuantinsuyo que quiere decir las cuatro partes del mundo, estaba dividido en cuatro regiones, que a su vez, se subdividían en provincias. Al frente del imperio el Inca, las zonas conquistadas estaban dirigidas por los curacas o gobernadores de provincia

El Estado incaico fue teocrático porque el emperador, Inca, era reconocido como el hijo del Sol, el dios más importante; un consejo de nobles y sacerdotes, llamados orejones y pertenecientes a la familia real, asesoraba al Inca en las tareas de gobierno

La nobleza real incaica estaba formada por los sacerdotes, los guerreros y los funcionarios; controlaban el Estado y vivían de los tributos que entregaban los campesinos. A este grupo social pertenecía el Inca; los curacas, o nobles de provincia, eran los que gobernaban a los campesinos organizados en comunidades (ayllus). Su

instrucción se realizaba en el Cuzco; eran los responsables de recibir los tributos de los ayllus, que luego entregaban al Estado incaico.

El ayllus era la comunidad de campesinos unidos por vínculos familiares, que tenían antepasados en común y habitaban un mismo territorio. El Estado entregaba tierras a cada comunidad para su subsistencia; anualmente, un funcionario local asignaba parcelas a cada familia según el número de sus componentes. Pero los campesinos no eran propietarios de las tierras y estas parcelas eran trabajadas colectivamente por todos los miembros de la comunidad. El ayllus debía entregar fuertes tributos en productos y en trabajo al Estado y a los curacas.

Las comunidades organizadas, entregaban los tributos a los curacas, y los bienes tributados se acumulaban en depósitos reales que estaban en aldeas, caminos y ciudades; eran contabilizados por funcionarios especializados que comunicaban a los administradores del Cuzco las cantidades de cada producto mediante el uso de quipus, contadores hechos con tiras de cuero en las que se realizaban nudos.

De este modo, el Inca conocía las cantidades de excedente y en qué regiones del imperio sobraban o faltaban determinados productos. Cuando algunos pueblos del imperio no podían satisfacer sus necesidades básicas porque las regiones en las que vivían habían sido afectadas por malas cosechas u otras catástrofes, el Estado incaico redistribuía una parte de los alimentos, materias primas y productos manufacturados almacenados.

Los tributos de las comunidades incaicas se obtenían de los siguientes rubros:

1. Trabajos colectivos en las tierras del Inca.
2. Trabajos individuales periódicos y rotativos a los que llamaban mita, con este sistema se construían puentes y caminos.
3. Alimentos, materias primas y productos manufacturados., que las comunidades entregaban a los curacas.

2.1.4.1 EDAD MODERNA.

La Edad Moderna es el término que se le ha dado al espacio de tiempo de los siglos XV hasta el siglo XVIII. Cuando los señores feudales fueron sometidos por los reyes y los pueblos, los territorios se unieron para formar grandes naciones, comenzó una nueva época, la Edad Moderna, que en España se inicia con los Reyes Católicos en los siglos XV y XVI.

Durante este tiempo, los reyes intentan construir Estados fuertes con Haciendas Públicas más ricas. Las guerras entre los Estados siguen ocasionando grandes gastos, pero también la Administración pública, el aumento de la población y el crecimiento de las ciudades.

Para pagar todo esto no bastaba con los impuestos directos que pagaban los propietarios de las tierras, sino que se crearon muchos impuestos indirectos, sobre todo,

para gravar el consumo. Se estableció un impuesto sobre el papel sellado para los documentos oficiales y sobre la fabricación, venta de sal, plomo y tabaco.

Junto a estos recursos, hay que tener en cuenta la importancia que en España tuvo, tras el descubrimiento y conquista de América, la llegada de gran cantidad de metales preciosos, oro y plata.

La injusticia en los conceptos y en la cuantía de los impuestos, así como su mala utilización, produce una descompensación entre las contraprestaciones del recaudador Estado y del gobernado pueblo, dando lugar a conflictos y revoluciones. El pueblo fue dándose cuenta de la necesidad de defender sus derechos. En España, la revuelta popular de los Comuneros de Castilla en el siglo XVI se produjo en gran parte en protesta por los nuevos impuestos que se establecieron con la llegada del emperador Carlos V.

Los cambios políticos que durante esa época se fueron gestando y que luego dieron paso a la Revolución Francesa fueron importantes en el combate a la corrupción, en el siglo XVII y XVIII en Inglaterra, el Rey no podía recaudar fondos para financiar la guerra sin la autorización del Parlamento, que era quien aprobaba las leyes y autorizaba los impuestos como parte de la Administración Pública, en una clara alusión a lo que más tarde se concretaría en la creación de los órganos, la separación y contrapeso de los poderes del Estado.

2.1.4.1.1 EL DESCUBRIMIENTO DE AMÉRICA.

El doce de octubre de 1492 el navegante Genovés Cristoforo Colombo (1451 – 1506), conocido como Cristóbal Colon, llego por azar al continente americano; buscando la ruta hacia las Indias en una expedición financiada por Isabel de Castilla, fue a dar con las Antias y desembarco en una isla de Bahamas llamada Guanahani, actualmente conocida como Watling que bautizó con el nombre de San Salvador; creyendo que se encontraba en Asia llamó erróneamente indio a los habitantes de esos lugares paradisiacos y tomo posesión de esa tierra en nombre de los monarcas de castilla, los reyes católicos.

El año 1492 es un referente histórico de gran importancia, marca el inicio del encuentro y enfrentamiento de dos grupos humanos completamente distintos, las culturas y civilizaciones del continente americano hoy llamado precolombino o prehispánico, las culturas y civilizaciones del continente Europeo, conocidas como occidentales.

Después del primer encuentro pacifico de Colombo con los pobladores del continente americano a finales del siglo XV, se produjo una larga serie de enfrentamientos violentos entre estos dos grupos humanos; se encontraron con sus diferentes costumbres, sus virtudes y vicios, sus aciertos y errores sobre lo humano, la naturaleza y la vida.

Pero pese a la resistencia y a la lucha que ofrecieron los aborígenes en distintas regiones de América, los europeos terminaron conquistando sus territorios y poblaciones a mediados del siglo XVI, a partir de entonces el nuevo mundo se convirtió en una nueva colonia en manos de españoles, portugueses, ingleses, franceses y en menor grado holandeses; los nativos sobrevivientes fueron sometidos; no obstante resistieron de muchas maneras para conservar su identidad, guardando celosamente la herencia de sus tradiciones ancestrales. Los aborígenes actuales son la continuidad de estos pueblos prehispánicos.

2.1.4.1.2 EL SALVADOR AL MOMENTO DE LA CONQUISTA.

Cuando los conquistadores europeos llegaron al territorio de la República de El Salvador, encontraron a los Pipiles en el área entre el río Paz y el río Lempa. Los Pipiles hablaban el nahuatl, una variante del idioma nahuatl que se hablaba en el México central y desde donde se distribuyó al resto de Mesoamérica varios siglos antes de la Colonia, los antepasados de los Pipiles habían emigrado del altiplano central de México y las tierras bajas del Sur del Golfo de México para apoderarse de la región Itzintepec (Escuintla) en el Sur Este de Guatemala y la zona Occidental y Central de El Salvador.

En el oriente de El Salvador (la llamada provincia del Chaparrastique), cruzando el río Lempa, los Españoles encontraron a los Lenca; estos probablemente fueron los habitantes originales de casi todo el territorio salvadoreño, pero fueron desplazados de la región occidental por los Pipiles cuando estos comenzaron a llegar de México;

dominados política y económicamente por los Pipiles, estos recibieron mucha influencia cultural y lingüística de su vecinos más poderosos al oeste.¹⁰

El origen y descendencia de los Lencas no deja de estar revestido de controversia; al igual que sucede con los Chorti y los Pocomames, se ubica a los Lencas en las antiguas civilización Maya, presuntamente aquellos que permanecieron durante el gran éxodo.

Su particularidad fue la evolución durante muchos años en un aislamiento relativo respecto a otros pueblos, ello no exime que no hubieran realizado algún tipo de migraciones que los expandieron por distintas zonas.

Los Lencas no poseyeron grandes centros ceremoniales y se caracterizaban por practicar una agricultura basada en el cultivo del maíz y el frijol, en ciclo de tres cosechas por año.

La existencia de ciertos tipos de sacrificios humanos y la modalidad de agricultura (rosa y quema), testimonia la afinidad del pueblo lenca por las culturas mesoamericanas, de las cuales adoptaron las formas de organizarse política y económicamente, ejemplo de ello es la obligación de contribuir al mantenimiento de las comunidades Lencas, por medio de cargas tributarias que entregaban al cacique del asentamiento, a través del pago de productos agrícolas que ellos cultivaban.

¹⁰ Historia de El Salvador, Tomo I, pág. 39.

Habitaron las siguientes zonas de la República de El Salvador: Sensuntepeque, Ilobasco, San Vicente, San Sebastián, Sesori, Chinameca, San Miguel, Usulután, Jucuapa, Santiago de María, Berlín, San Francisco Gotera, Osicala y Jocoaitique.¹¹

2.1.5.1 ÉPOCA COLONIAL

Durante este periodo, la estructura de la tenencia de la tierra se fue modificando; con el despojo de los nativos de sus tierras y la concentración de las mismas en pocas manos, se originó una nueva forma de producción denominada *la hacienda*¹².

Esta fue el germen de los grandes latifundios que en la actualidad sigue vigente; los naturales fueron repartidos a los *hacendados* para quienes debían trabajar y pagar un *tributo* a su encomendero¹³, quien tenía la obligación de enseñarles la religión cristiana y brindarles una instrucción de acuerdo a las Leyes de Indias.

Este dictamen de la Corona no fue respetado; los aborígenes fueron obligados a trabajar para un hacendado en prolongadas jornadas de trabajo a cambio de una remuneración abyecta; recibían una mala alimentación, fueron víctimas de maltratos físicos, opresión y discriminados.

El pago de *tributo* en especie de productos del agro o manufactureros a las autoridades españolas, existió la *habilitación* que era un préstamo de dinero que los jornaleros recibían en proporción al valor de las cosechas o el trabajo a realizar.

¹¹ Enciclopedia de El Salvador, OCEANO, Tomo I, Página 171.

¹² Daniel Camacho; Rafael Menjívar. (coord.) Movimientos populares en Centroamérica. Educa, Flacso, UNU, UNAM. 1a. editorial. EDUCA, C.A. 1985. P. 351.

¹³ “Encargado de recolectar los impuestos”.-

La iglesia católica cobraba *diezmos* y *primicias* y el fisco la *alcabala*. Además de estas formas de extorsión económica, la esclavitud fue una forma de dominio total todavía después de haber alcanzado la independencia española.

La agricultura siguió siendo la base fundamental de la economía y con la introducción de nuevos métodos e instrumentos de producción como: El arado, el uso de bestias de tiro y de carga; se incursionó el cultivo de seda, cáñamo y lino.

Las cosechas estuvieron determinados por la demanda del mercado exterior. En el siglo XVI se exportó cacao y bálsamo que fueron sustituidos en el siglo XVIII por la explotación del jiquilite o añil.

Ante el creciente consumo europeo del añil, en 1750 El Salvador aumentó su volumen de producción convirtiéndose en un país monoexportador y abastecedor del mercado mundial hasta 1880, fecha en que se descubre el colorante artificial, la añilina.

El aumento de la producción de añil requería de grandes extensiones; la población nativa salió muy afectada sin tierra, sufría la escasez del alimento que no podía cultivar.

Las Provincias de Centro América eran fiscalizadas por la Contaduría Mayor del Reino Español, con el objetivo primordial de ejercer un estricto control en la percepción de los tributos e impuestos; para tal fin existía en las Provincias los Encomendadores o los recaudadores de impuestos y tributos para el Reino Español.

Los encomendadores a su vez rendían cuentas pormenorizada de su actuación ante los Superintendentes Generales, quienes por su parte hacían del conocimiento del intendente General; y éste lo hacía con el Capitán General quien tenía la obligación de ponerlo en conocimiento y hacer llegar los impuestos y tributos al Tribunal de Cuantías que funcionaba como una dependencia del Ministerio de Hacienda del Reino Español.

El proceso de formación de la colonia significó la conformación de un orden social con instituciones de sistemas de valores, que aseguro el dominio de los conquistadores, con miras a beneficiarse de las riquezas generadas por los nativos.

Este fue un proceso que afectó a todos, ni los colonizadores fueron siendo tan españoles como al embarcarse hacia América ni los nativos mantuvieron intacta su cultura al transformarse en indios.¹⁴

Durante las dos décadas posteriores a la conquista, los españoles impusieron a los pobladores diversas cargas que constituían el botín que creían tener derecho como vencedores; incluso convirtieron esclavos algunos naturales de los alrededores de San Salvador, pero esta forma de explotación de la mano de obra nunca fue importante en el territorio salvadoreño.

Las demandas iniciales más importantes impuestas por los conquistadores, con las cuales se iniciaba la desintegración de los nativos fueron la entrega de cargueros y la extracción de oro de los lechos de los ríos. La encomienda fue la recompensa que recibió

¹⁴ Esta denominación se produjo cuando Cristóforo Colombo, llamo erróneamente INDIOS, a los pobladores de estos pueblos nativos.

cada conquistador por el servicio al rey, consistente en la asignación de un número específico de aborígenes adultos quienes debían pagarle tributos en producto o en trabajo, en la práctica la encomienda se convirtió en un derecho para explotar a los trabajadores nativos.

El impacto sociológico de la derrota y la exigencia de los conquistadores hicieron que los naturales se negaran a concebir hijos que vivieran bajo las nuevas circunstancias; mientras las terribles pestes de origen Europeo siguieron matando nativos durante todo el siglo XVI. Aunque no existen datos de población anteriores a la conquista el descenso de número de tributarios del pueblo de Nahulingo muestra la gravedad de esta crisis demográfica: De 200 aborígenes tributarios en 1550, había solo 43 en 1683 y no fue sino hasta 1770, dos siglos y medios después de la conquista que llegó a 100.

Como respuesta al desastre poblacional, los nuevos señores de Cuscatlán abandonaron la búsqueda de metales preciosos y se dedicaron a enriquecerse con otros productos locales, uno de estos fue la sabia de un árbol llamado bálsamo; este era utilizado como ungüento con propiedades medicinales y cosméticas, se convirtió en un producto de exportación a Europa y América del Sur.

Para los encomenderos españoles el principal negocio estaba en comerciar con la semilla del cacao, que los naturales guatemaltecos trabajaban en las plantaciones cacaoteras, con el fin de obtener dinero para pagar el tributo que les exigía el gobierno local.

A partir de 1550 la corona española impuso una nueva organización social que terminó de definir a los aborígenes como grupo subordinado. La institución fundamental de esta organización fue el pueblo de nativos donde se concentraba la población con el fin de controlarla, cristianizarla y explotarla más racionalmente. La agrupación en pueblos, con sus propias tierras comunales terminó con lo que aun sobrevivía de las formas de gobierno anteriores a la conquista.

Las autoridades españolas siguieron reconociendo a los caciques, a quienes se les eximia del pago del tributo (una concesión que garantizaba su lealtad), pero estos terminaron siendo solo figuras decorativas que solo simbolizaban una continuidad con el pasado, la autoridad efectiva era ejercida por el cabildo indígena, responsable de recolectar el tributo, de proveer la mano de obra exigida por los españoles y de administrar justicia entre los naturales.

En todos los territorios invadidos después de la conquista siguió el establecimiento de la autoridad del rey de España. Concluidas las acciones militares el rey se vio obligado imponer a los naturales las cargas fiscales (impuestos), que necesitaba el gobierno español. Con este proceso buscaba extraer el tributo anual a los **nativos** y garantizar el monopolio comercial de España sobre sus colonias.

2.1.5.1.1 PROCESO DE INDEPENDENCIA DE CENTROAMÉRICA DE LA CORONA ESPAÑOLA.

La independencia de Centroamérica y la consolidación de un Estado Centroamericano, conocido como República Federal de Centroamérica que duró de 1823 a 1840, no fue un momento histórico fraguado en pocos años, sino la culminación de un proceso histórico largo y complejo, cuyas causas pueden rastrearse desde sus orígenes.¹⁵

El Estado convulsivo que precedió a la independencia, culminando con la revolución, había tenido un largo proceso genético cuyas raíces venían madurando desde muchos años atrás. A veces fueron hechos aislados los que pusieron de manifiesto el ambiente psicológico que iba formándose paulatinamente. Entre esos hechos merece citarse la famosa rebelión "de los Contreras" que ocurrió apenas entrado el período colonial. El hecho aconteció cuando murió Pedrarias Dávila, la provincia de Nicaragua era gobernada por Suyema Rodriga de Contreras, segoviano, perteneciente y poseedor de una gran fortuna.

Debido a ciertos abusos cometidos por Contreras, la Audiencia de los Confines lo privó del cargo de Gobernador, despacho por esa medida le fueron quitados los privilegios inherentes de su cargo tanto a él, a su mujer y a sus hijos Pedro y Hernando, teniendo como resultado que los hijos de Contreras concibieran el proyecto de insurreccionarse contra el gobierno español.

¹⁵ Enciclopedia Oceano de El Salvador, Tomo II, pág. 227.

Fue a mediados del siglo XVI, cuando en Granada, de Nicaragua, se pronunció, en son de revuelta, la palabra **¡libertad!** Aunque el derecho de insurrección aún no se había proclamado, ya se ponía en práctica, consecuencia de ello Hernando se proclama Príncipe de Cuzco ciudad sagrada de los Incas, reunió tropas extendiendo su dominio por toda la comarca hasta dominar parte del territorio panameño pero fue derrotado; ese primer intento de rebelión contra el gobierno español, quedó perdido en la sombría nebulosidad de la historia colonial.

Factores de distinta índole influyeron poderosamente en la intensificación del movimiento separatista: La independencia de las trece colonias inglesas en América, las ideas liberales de la Revolución Francesa difundidas por todos los ámbitos de América, clandestinamente, la ineptitud de Carlos IV, y por último, la negación constante de los derechos políticos más elementales a los criollos que con todo y ser hijos de españoles, amaban más a su tierra americana que a España y a la angustiosa situación económica en que se encontraba casi todo el pueblo.

La Administración de San Salvador toma la iniciativa al producirse el movimiento sedicioso de 5 de noviembre de 1811, estando al mando el capitán general, José Bustamante Teniente general de la Real Armada; el 13 de diciembre, hubo otro intento revolucionario en León, Nicaragua, pero a pesar de haber obtenido algunos pequeños triunfos, el resultado final fue adverso. En 1813 tiene lugar en Guatemala la conspiración de Belén, así llamada por el nombre del convento en que se fraguó; las juntas para llevar a cabo este movimiento se efectuaban en la celda del superior del

convento, fray Juan Nepomuceno de la Concepción por la ansiedad libertadora que existía en todas las clases sociales.

El 24 de enero de 1814 hay otro intento en San Salvador, dirigido por el Doctor Manuel José Arce y el Doctor Juan Manuel Rodríguez; este movimiento igual que los anteriores fracasaron, cayendo todos sus dirigentes en prisión; la turbulenta situación de las colonias americanas en búsqueda de la independencia de la corona española se vio incitada por los acontecimientos políticos que tuvieron lugar en España de 1808 a 1813.

En vista de la situación caótica en que políticamente se encontraba España la Junta Suprema Central convoca el 18 de junio de 1810 a las cortes a sesiones generales en busca de una solución; y el 18 de marzo de 1812 se promulga la famosa constitución de Cádiz, que fue firmada por la provincia de San Salvador. En el art. 87 decía: “Los reinos y provincias españolas en América, gozaran de los mismos derechos de la metrópolis”.

Pero ni esa regulación y las ofertas de independencia absoluta a las colonias españolas ofrecidas por Napoleón doblegaron el espíritu español; con el derrocamiento de Napoleón la constitución de Cádiz y todos los derechos fueron anulados, esto acabo con las esperanzas de libertad de las colonias centroamericanas, y pone de manifiesto que solamente por la fuerza de las armas se podría obtener la independencia.

Como consecuencia del levantamiento por Rafael de Riegos, el 1° de enero de 1820 entra en vigencia la constitución de Cádiz la readopción de la misma fue recibida con inusitado júbilo en Centro América, porque esa Constitución hacia nacer las

esperanzas de realización de los ideales de emancipación; las libertades que ella garantizaba, principalmente la libertad de prensa, permitía a los patriotas continuar intensamente su propaganda política de Independencia.

En mayo de 1821, llegan a Guatemala las noticias sobre la proclamación de independencia de México hecha por el coronel Agustín de Iturbide el 24 de febrero del mismo año, como consecuencia de ello, el 15 de septiembre en el Palacio Guatemala de los Capitanes Generales, bajo la presidencia de Gabino Gaínza se realizó una reunión con todos los funcionarios españoles motivados por la independencia para tratar lo referente a México y anexar a Chiapas a este; después de acaloradas discusiones, se acordó, proclamar la independencia inmediata de Centro América del gobierno español.

Ese mismo día, se declaró la independencia, en la provincia de El Salvador, y en el resto de provincias hermanas de Centroamérica y una de las primeras manifestaciones se encuentra en el acta de independencia de Guatemala y El Salvador del 15 de septiembre de 1821, con las cuales se abre el régimen jurídico institucional de la nueva entidad política. En noviembre de 1824, la Asamblea Constituyente promulgó una Constitución Federal y estableció que el nombre oficial de la unión sería: "República Federal de Centroamérica".

Cuando se declaró la independencia el 15 de septiembre de 1821, se formó una Junta Gubernativa provisional, presidida por el Capitán General Español, Gabino Gaínza y sus miembros; pero en el año de 1823, se reunió la Asamblea Nacional Constituyente en Guatemala donde las Provincias Unidas del Centro de América, declararon la

independencia absoluta de España, de México, y de cualquier otra nación extranjera; se estableció un sistema de gobierno republicano donde las provincias centroamericanas se organizaron en cinco Estados autónomos que conformaban la República Federal de Centro América, en la que El Salvador adoptó su propio sistema Jurídico y Político.

Libre El Salvador e independiente de la nación española y no ligada a otra potencia por convenio o pacto, único principio justo de las asociaciones de los hombres, se hallaba en libertad de disponer de sí misma y de dictar por si sola las leyes que habían de regirla. El salvador desde un principio se distinguió por su inquietud democrática, por el afán definido de vivir plenamente los principios revolucionarios que inspiraron la lucha por la independencia; fue así adelantándose a los otros países reunió un congreso y por orden del mismo el 14 de marzo de 1824 en el acta de instalación del primer congreso se manifestó que El Salvador había reunido los requisitos para constituir su legislatura.

Los doctores José Matías Delgado y Pedro Molina redactaron el anteproyecto de Constitución para el Estado autónomo de El Salvador, inspirándose en la doctrina jurídica de la Carta de Filadelfia (1776), de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano Francés (1789), de la Constitución de los Estados Unidos (1787) y de la Constitución de España (1812).

El 22 de noviembre de 1824 es decretada por el Congreso nacional Constituyente la primera constitución Federal de Centro América; esta Constitución adolecía de una

serie de contradicciones, sobre todo al utilizar simultáneamente, dos tipos de poderes, uno regional (federal) y otro provincial (o local), lo cual, claro está, origina conflictos entre el gobierno federal y los gobiernos de las provincias que eran libres y soberanas en cuanto a su administración interna.

2.1.6.1 CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1824)

En esta Constitución se regula por primera vez la materia tributaria, estableciendo como atribuciones del Congreso la creación de impuestos a través de la Ley, surgiendo de esta manera el principio de legalidad de los tributos.

Es en el Capítulo IV artículo 29, numeral 9 y 10, que se regula las atribuciones del congreso, entre las que destaca: “Decretar las contribuciones ó impuestos para los gastos necesarios y el cupo del Estado con vista del presupuesto que indispensablemente debe haber y publicarse; aumentar ó disminuir las contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y de la República;”¹⁶

De la lectura de estos artículos, se deduce que a partir de este año el Estado Salvadoreño, por medio de ley imponía a sus gobernados la obligación de contribuir a los gastos, mediante cargas contributivas.

¹⁶ Constitución del Estado del Salvador 1824.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1841)

En 1841, tras la quiebra de las Provincias Unidas de Centro América, El Salvador comenzó su vida como república independiente y soberana. Esa nueva condición republicana se plasmó en la Constitución de El Estado, decretada el 18 de febrero de 1841, la que regula aspectos de organización del estado, la forma de gobierno y la división del poder estatal.

La organización política y jurídica del Gobierno es: Republicano, popular, representativo; y será ejercido por tres poderes distintos, Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Título VI, Artículo 22:”Levantar contribuciones ó impuestos á todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; pedir préstamos y facilitarlos á los otros Estados: Fijar y decretar anualmente los gastos y la administración de todos los ramos de hacienda pública, arreglando su manejo é inversión; tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y calificar y reconocer la deuda común designando fondos para su amortización.

Título VIII, Artículo 60. Numerales 1 y 2. Forman el Tesoro Público del Estado: “Todos sus bienes, muebles y raíces y créditos activos. Todos los impuestos, contribuciones, tallas y tasas que pagan los salvadoreños ó en adelante pagaren, por sus personas, industria y comercio ó bienes.

En diversos título de la Constitución se regula algún aspecto en lo referente al impuesto y es el caso del Título II en el Artículo 70, señala que; Los extranjeros, residentes en cualquier punto del Salvador, **están obligados á todos los impuestos ordinarios.**

La innovación de esta constitución en relación con la de 1824, es que presenta mayor exactitud, al manifestar que son todos los habitantes del Estado Salvadoreño y los extranjeros residentes en el país, los obligados a contribuir al mantenimiento del mismo, a través de las cargas fiscales que se le fijaban a sus bienes y rentas de manera proporcional a su capacidad económica.

En ella se regula la figura del Tesoro Público del Estado, que estaba formada por todos los impuestos y contribuciones que los salvadoreños pagaban por su persona, industria, comercio y bienes.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA SALVADOREÑA (1864)

Título VIII, Artículo 28 Numerales 1ª y 5ª. **Corresponde al Poder Legislativo:** “Decretar las leyes, interpretarlas, reformarlas”. “Imponer contribuciones a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; decretar empréstitos forzosos cuando la necesidad pública lo exija, fijando la cantidad que se necesite, señalando el máximo y mínimo con que cada propietario deba contribuir según su fortuna, con determinación de las rentas ó rentas públicas que deben quedar afectas al pago.”

Título XVII, Artículo 64 Numeral 2^a. Forman el Tesoro Público del Estado:

“Todos los impuestos y contribuciones que pagan los salvadoreños ó en adelante pagaren por sus personas, industria y comercio ó bienes”.

En esta norma suprema, se establece como atribuciones del Poder Legislativo la creación de leyes, para la imposición de contribuciones a todos los habitantes. De igual manera, el de interpretarlas y reformarlas cuando el interés público y social así los exigiera.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1871)

Título VIII. De las atribuciones del Poder Legislativo Artículo 36. Numeral 5^a Corresponde al Poder Legislativo: “Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; y decretar empréstitos forzosos en casos de invasión o guerra legalmente declarada, con tal que no basten las rentas públicas, ordinarias, o no se pudieren conseguir empréstitos voluntarios.”

Título XVII. Artículo 84 Numeral 2^a. Forman el Tesoro Público del Estado:
“Todos los impuestos y contribuciones que pagan los salvadoreños o en adelante pagaren por sus personas, industria y comercio o bienes”.

Esta Constitución en materia de regulación tributaria no contenía ningún cambio sustancial, la única diferencia radica en que la constitución que le antecede utiliza el verbo “imponer”, y esta utiliza el verbo “establecer”, pero por lo demás es una copia fiel de la de 1864.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1872)

Sección 5. Atribuciones generales del Poder Legislativo Artículo 69 Numeral

4ª.- Corresponden al Poder Legislativo: “Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; decretar empréstitos forzosos en casos de invasión o guerra legalmente declarada, con tal que no basten las rentas públicas ordinarias o no se pudieren conseguir empréstitos voluntarios”.-

Título VIII, Sección 1. Tesoro nacional- Rentas que constituyen el Tesoro

Artículo 116 Numeral 3ª: “Todos los derechos, impuestos y contribuciones que paguen y en lo sucesivo pagaren los salvadoreños y extranjeros”.

Únicamente se incorpora un nuevo elemento al concepto de Tesoro Publico nacional, al señalar, que lo forman las contribuciones y los impuestos que pagan los salvadoreños, y además las contribuciones de los extranjeros residentes en la república.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1880)

Sección 5. Atribuciones Generales del Poder Legislativo Artículo 66 Numeral

4.- Corresponde al Poder Legislativo: “Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; y decretar empréstitos forzosos en casos de invasión o guerra legalmente declarada, con tal que no basten las rentas públicas ordinarias, o no se pudieren conseguir empréstitos voluntarios”.

Título VIII Sección 1. Tesoro Nacional - Rentas que constituyen el Tesoro

Artículo 111 Numeral 3.- Forman el Tesoro Público de la Nación: “Todos los

derechos, impuestos y contribuciones que paguen y en lo sucesivo pagarán los salvadoreños y extranjeros”.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1883)

Artículo 62. Numeral 4ª. Corresponde al Poder Legislativo: “Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas, con la debida proporción; y decretar empréstitos forzosos, en caso de invasión o guerra legalmente declarada, con tal que no basten las rentas públicas ordinarias, o no se pudieren conseguir empréstitos voluntarios”.

Título decimocuarto. Tesoro Nacional Artículo 116. Numeral 3. Forman el Tesoro público de la Nación: “Todos los derechos, impuestos y contribuciones que paguen y en lo sucesivo pagaren los salvadoreños y extranjeros.”

En las constituciones de 1880 y 1883, no hay cambio en la regulación en materia tributaria, se continúan manteniendo los mismos conceptos que en las anteriores.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1886)

Artículo 68 Numeral 12. Son atribuciones del Poder Legislativo: “Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción si fueren directos; y en caso de invasión o guerra legalmente declarada, decretar empréstitos forzosos con la misma proporción, en caso que no

basten las rentas públicas ordinarias, ni se puedan conseguir empréstitos voluntarios”.

Título XI. Tesoro Nacional. Artículo 127 Numeral 3. Forman el tesoro público de la Nación: “Todos los derechos, impuestos y contribuciones que paguen y en lo sucesivo pagaren los salvadoreños y extranjeros”.

Esta Carta Magna mantiene la misma regulación, de las Constituciones que le anteceden.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1939)

Artículo 77 Numeral 19ª.- Corresponde a la Asamblea Nacional: “Decretar impuestos y contribuciones, en relación equitativa y justa, sobre toda clase de bienes y rentas; y, en caso de guerra, decretar empréstitos en la misma relación si no bastaren las rentas públicas ordinarias”.

Título XII. Hacienda Pública nacional Artículo 150 Numeral 3ª- Forman la Hacienda Pública: “Todos los impuestos, tasas y contribuciones que paguen y que en lo sucesivo pagaren los salvadoreños y extranjeros”.

La diferencia que se encuentra en esta constitución, es que al Tesoro Público se le denomina Hacienda Pública, hay un cambio en la redacción del artículo, se utiliza el verbo “decretar”, sustituyendo al verbo “Establecer” y además señala que los impuestos y contribuciones serán decretados de manera justa y equitativa.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1945)

Artículo 68 Numeral 12ª- Son atribuciones del Poder Legislativo:

“Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción, si fueren directos; y en caso de invasión o guerra, legalmente declarada decretar empréstitos forzosos con la misma proporción, en caso que no basten las rentas públicas ordinarias, ni se puedan conseguir empréstitos voluntarios”.

Título XI. Hacienda Pública Artículo 127 Numeral 3ª.- Forman la

Hacienda Pública: “Todos los impuestos, tasas y contribuciones que paguen y que en lo sucesivo pagaren los salvadoreños y extranjeros”

Se cambia la regulación de la constitución anterior y se vuelve a adoptar en copia idéntica, la redacción de la Constitución de 1886.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1950)

Artículo 45 Numeral 10: ”Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación si no bastaren las rentas públicas ordinarias”.

TÍTULO VIII, Artículo 118. Forman la Hacienda Pública: “Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”.

Se vuelve a la disposición en copia fiel de la Carta Magna del año de 1939, dejando de un lado la regulación de la anterior.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (1962)

Artículo 47 Numeral 10. Corresponde a la Asamblea Legislativa: “Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes o ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias”.

Artículo 118 Numeral 4ª. Forman la Hacienda Pública: “Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”.

CONSTITUCIÓN SALVADOREÑA DE (1983)

ART. 131. NUMERAL 6. CORRESPONDE A LA ASAMBLEA LEGISLATIVA: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias;

EN EL CAPITULO II, RELATIVO A LA HACIENDA PÚBLICA, EN SU ART. 223. NUMERAL 4; Forman la Hacienda Pública: “Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos; tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

A partir de la Constitución de 1962 hasta la de 1983, no ha existido un cambio en referencia al contenido de la regulación en materia tributaria, se mantiene como atribución de la Asamblea Legislativa la creación de leyes para a imposición de tributos. De igual forma la Hacienda Pública, sigue siendo la institución encargada de hacer cumplir a los contribuyentes su obligación de colaborar al mantenimiento del Estado salvadoreño.

2.1.7.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS DE EL SALVADOR

Cuando surgieron la primeras leyes tributarias no se tenía el Código Tributario que las reuniera, en razón de ello es imposible realizar desde esta fecha un recorrido histórico del surgimiento de este cuerpo legal.

2.1.7.1.1 HISTORIA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Primera Ley del Impuesto Sobre la Renta fue decretada en el año de 1915 y publicada en Diario Oficial No. 118, Tomo 78 del 19 de mayo del mismo año.¹⁷

Un mes después se derogó la primera ley y entró en vigencia la Segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo propósito según los expertos era básicamente social, aún con la nueva Ley, "La crisis económica persistía, lo que produjo (un año más tarde) el nacimiento de la Tercera Ley del Impuesto sobre la Renta (publicada en D.O. No. 140,

¹⁷ Tesis: "Elaboración de guías de control interno para evaluar los aspectos tributarios de los contribuyentes del sector comercio de la ciudad de San Miguel" Autores: Alma Oristila Soto Guzmán; Ana Carolina Cáliz Portillo; Nidia Lisseth García Vásquez, Pág. # 13.

Tomo 80, del 21 de Junio de 1916) con una estructura notable y de mayor aplicabilidad, que tuvo efectos positivos para el objetivo de la percepción requerida”

La crisis de 1932 y las repercusiones de la 2ª. Guerra Mundial, promovieron nuevas reformas que prácticamente sustituyeron la Tercera Ley, pero la sustitución formal y material se produjo con la Cuarta Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en D.O. No. 232, Tomo 153, del 17 de Diciembre de 1951.

En la constante controversia fisco-contribuyente, los sectores interesados cuestionaron la ley, habiéndose una vez más promulgado la llamada Quinta Ley del Impuesto sobre la Renta, que ha sufrido múltiples reformas, siempre condicionadas al momento histórico”. Esta fue aprobada por medio de D.L. No. 472 del 19 de diciembre de 1963, y gravaba directamente los ingresos.

Pese a las protestas e inconformidades generadas en diversos sectores económicos del país, encabezados por la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASI), la quinta ley entró en vigencia a partir del 31 de diciembre de ese mismo año.

A inicios de la década de los 90s, a iniciativa del Gobierno del Presidente Alfredo Cristiani, se deroga en todas sus partes la Quinta Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus correspondientes reformas, para dejar vigente lo que podría llamarse la Sexta Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nuevamente fue reforzada por varias reformas anuales desde 1992 hasta 1996.

Posteriormente, en reformas efectuadas en el año de 1999, aparecen cuatro decretos legislativos, que incluían aspectos tales como:

- ✓ Eliminación del límite de ¢ 1,000.00 para efectos de retención de renta por prestación de servicios;
- ✓ Disposición de retenerle renta a los profesionales liberales que como personas naturales prestan sus servicios;
- ✓ Prohibición de que gastos personales, como viáticos, sean computados en las declaraciones de las compañías como deducibles del pago de impuesto de renta, cuando no sean justificados, razonables o no tengan relación con la fuente generadora de los ingresos.

Con las nuevas regulaciones, el Ministerio de Hacienda esperaba evitar la evasión y elusión fiscal, además de recaudar por lo menos mil millones de colones adicionales, y al mismo Tiempo obtener una mayor transparencia, imparcialidad, seguridad y facilidad de sus procedimientos.

Aún contando con las reformas, los especialistas en materia tributaria afirmaron que existían vacíos de ley, incoherencias, falta de claridad, disposiciones obsoletas; aspectos que vislumbraban una actualización obligatoria, lo que se esperaba y se ha conseguido en gran medida con la aprobación del Código Tributario de El Salvador.

2.1.7.1.2 HISTORIA DE LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA).

En Julio de 1992 fue sustituida, la Ley de Papel Sellado y Timbres por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, mejor conocida como Ley del IVA.¹⁸

Con la ley del IVA se fijó una tasa del 10% para gravar la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de bienes muebles corporales o prestación y autoconsumo de servicios. Años más tarde, la tasa se incrementó al 13% sobre la base imponible del Impuesto, manteniéndose vigente este porcentaje hasta la fecha.

La Ley del IVA se ha reformado constantemente, las más relevantes han sido las emitidas en 1999, que incluyen:

- ✓ Eliminación del Comprobante de Crédito Fiscal por compra de víveres efectuados por empresas que no se dediquen al rubro de la alimentación.

- ✓ Supresión del reclamo del Crédito Fiscal por la construcción de bienes inmuebles por sub-contratos.

¹⁸ Tesis: “Elaboración de guías de control interno para evaluar los aspectos tributarios de los contribuyentes del sector comercio de la ciudad de San Miguel” Autores: Alma Oristila Soto Guzmán; Ana Carolina Cáliz Portillo; Nidia Lisseth García Vásquez Pág. 15.

- ✓ Aceptación parcial por parte de los contribuyentes del informe de auditoría realizado por los auditores fiscales designados por la Administración Tributaria.

- ✓ Derogatoria de las exenciones de las mercaderías tales como granos básicos, frutas en estado natural, leche fluida y medicinas.

- ✓ Imposición de una multa, para los negocios que emitan comprobantes de Crédito Fiscal por venta de alimentos a contribuyentes cuyo giro no sea la venta de comida en restaurante, equivalente al 10% del monto de la transacción o un mínimo de mil colones.

- ✓ Adición de una serie de disposiciones cuyo propósito era controlar el mantenimiento de los registros contables y auxiliares en el lugar que se había notificado que se tendrían, sancionando por medio de una multa equivalente al 0.5% del activo en giro del último ejercicio fiscal declarado o con un mínimo de mil colones cuando el activo no pudiera determinarse, al no cumplir con tal disposición.

Con todo y estas reformas, la evasión fiscal se mantenía, y la necesidad de unificar la legislación impositiva se volvía imperante; el carácter dinámico y cambiante de la economía sugerían la creación de un sólo cuerpo que normara la tributación y que permitiera ampliar las bases para la recaudación, es así como a las puertas del nuevo siglo se aprueba el Código Tributario de El Salvador.

2.1.7.1.3 SURGIMIENTO E HISTORIA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

El Código Tributario fue aprobado por la Asamblea Legislativa, mediante el D. L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año, entrando en vigencia el uno de enero del año 2001.¹⁹

Este Código fue creado con el fin de garantizar los derechos y obligaciones recíprocos entre el FISCO y los Contribuyentes que permitiera dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y seguridad jurídica.

Además la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas.

Otra causa por la cual fue constituido el Código Tributario fue la necesidad de corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que agilizaran la recaudación fiscal por ello se crearon nuevas formas y figuras de control entre las cuales podemos⁵ mencionar:

- ✓ La figura del Fedatario que es un agente encubierto que verifica la emisión de facturas
- ✓ Auditorias Fiscales por medio de Contadores Públicos Autorizados.

¹⁹ Recopilación de Leyes en Materia Tributarias 10ª. Edición, Editorial LIS.

- ✓ El comprobante de liquidación para aquellas ventas a cuenta de terceros.
- ✓ Ampliación a todos los impuestos de la rebaja del 75% por subsanar voluntariamente los incumplimientos fiscales.
- ✓ Modificaciones a los formatos de los libros de IVA e inclusión del anexo al libro de ventas a consumidores finales relativo a las ventas de exportación.
- ✓ Control de las ventas efectuadas a no contribuyentes.

A partir de la fecha en que entró en vigencia el Código Tributario, este ha sido reformado con el objeto mejorar los sistemas de control y recaudación de impuestos, en donde la reforma más relevante ha sido la que según Decreto Legislativo número 497 de fecha 28 de octubre de 2004, publicada en el Diario Oficial número 231, tomo 365 de fecha 10 de diciembre de 2004, entró en vigencia a partir del 19 de diciembre de 2004. Esta reforma trajo consigo nuevas disposiciones entre las que se mencionan:²⁰

- ✓ Faculta a la Administración Tributaria para clasificar a los contribuyentes.
- ✓ Amplia la obligación del anticipo a cuenta del Impuesto Sobre la Renta a las personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes de dicho impuesto, sucesiones, fideicomisos y transportistas.
- ✓ Crea un nuevo documento de control: La factura de venta simplificada.

²⁰ Recopilación de Leyes en Materia Tributarias 10ª. Edición, Editorial LIS

- ✓ Autoriza a la Administración Tributaria para asignar y autorizar la emisión de correlativos de los documentos emitidos por los contribuyentes.
- ✓ Faculta a la Administración Tributaria para designar como agentes de retención y percepción a los clasificados como grandes contribuyentes, con el 1% del valor de las transacciones que realicen con contribuyentes de menor categoría.

Las reformas anteriormente referidas generaron dudas y problemas prácticos, respecto de la aplicación de ciertas disposiciones, por lo que fue necesario modificarlas, con el fin de permitir su correcta aplicación y generar certeza jurídica en la relación administrativa. Algunas de las modificaciones a las que hacemos referencia son:²¹

- ✓ Estableció un porcentaje del 0.3% sobre los ingresos brutos de personas naturales que se dediquen a la distribución de bebidas, comestibles y artículos de higiene personal y transporte público de pasajeros.
- ✓ Exoneró del anticipo a cuenta del Impuesto Sobre la Renta a las personas naturales titulares de empresas que se dedican a la venta de gasolina y diesel.
- ✓ Se fijó la base de \$100.00 para que los designados a percibir y retener el 1% de impuesto de IVA cumplan con tal disposición.

²¹ Diario Oficial tomo número 366 de fecha 18 de marzo de 2005.

2.1.8.1 PROCESO HISTÓRICO DE LA LEGISLACIÓN PENAL SALVADOREÑA SOBRE EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

El derecho Español influyo trascendentalmente en el Derecho Penal Salvadoreño debido a que en la época colonial; España traslada a sus colonias americanas, parte de su sistema jurídico vigente; entre las principales leyes aplicadas en territorio salvadoreño se mencionan: Las Partidas, el Fuero Juzgo y Fuero Real adicionándose a estas últimas la Recopilación de los Reinos de Indias, las reales Cédulas y las Leyes nuevas.

El Derecho penal en El Salvador en la época colonial, fue un ordenamiento represivo y cruel, en la aplicación de la ley penal hubo discriminación, según los historiadores los delitos cometidos por los aborígenes se penaban con esclavitud incluyendo a las mujeres y a los niños²², la esclavitud era conmutada por la pena de muerte, esta podía ser perpetua o temporal, otras penas que se aplicaron fueron las mutilaciones corporales, azotes, marcas con hierro candente y trabajos forzados en las minas.

Es importante destacar que la primera organización política en El Salvador parte de las “Leyes Nuevas” promulgadas por la corona Española que consistían en un organismo legal pleno de humanidad. De acuerdo a sus estatutos quedo prohibido: someter a la esclavitud a los aborígenes, valerse de los mismos contra su voluntad sometiéndolos a castigos con crueldad, así como la encomienda de estos.

²² TREJO MIGUEL ALBERTO. “El Derecho Penal Salvadoreño Vigente, Antecedentes y Movimientos de Reformas”.

La independencia de Centro América marcó el último periodo en la división de la historia salvadoreña, trajo cambios importantes en lo que se refiere a la vida política, no así en lo jurídico. A pesar de los años comprendidos entre la fecha del acta de independencia y la instalación de la Primera Constituyente Federal, periodo en que la situación jurídica fue incierta y confusa, el sistema penal, durante este corto tiempo no sufrió variaciones; se mantuvo vigente el contexto penal de la colonia los mismos delitos y las penas.

CÓDIGO DE 1826. Es el primer Código Penal que se promulgo en El salvador el 13 de abril de 1826²³, ordenamiento punitivo que tomo como modelo el Código español de 1822; no contiene exposición de motivos que justifiquen su origen histórico. Solamente se menciona como principio del mismo, lo escrito por el padre Isidro Menéndez en su libro “Recopilación de Leyes Patrias” donde manifiesta que el primer Código Penal es una adopción al código de las cortes españolas del 9 de julio de 1822. En sus 840 artículos regla un catálogo completo de delitos, circunstancias modificantes y excluyentes, penas y reglas para su aplicación.

Este código se divide en dos partes. La primera, referida a los delitos contra la sociedad, fraccionado en nueve títulos y la segunda, constituida por los delitos contra los particulares divididos en tres títulos. En el Título I se regulaban los delitos contra la persona; en el Título II los delitos contra la honra, fama y tranquilidad de la persona y por último, el Título III delitos contra la propiedad de los particulares.

²³ JIMÉNEZ DE ASUA, LUIS “Tratado de Derecho Penal”, Tomo I 2ª edición, Editorial Losa, S.A. Buenos Aires, 1950-56, pág. 1111.

Las dos reformas trascendentales en este fueron: La creación del delito relativo a la adulteración del añil. Art. 422 y 423 porque en aquel tiempo constituyó una de las fuentes generadoras de la riqueza Salvadoreña, y la más importante de fecha 24 de febrero de 1852, en la que se instituyó la **eximente iuris et de iure** de los menores de 8 años y las eximentes condicionadas del mayor de ocho y menor de catorce años Art. 26; sustituyéndose los artículos que requerían 17 años cumplidos para que se le impusiera la pena ordinaria.

Referente al tema de investigación, aun no era penalizada la conducta de Evasión de Impuestos.

CÓDIGO DE 1859. Siguiendo con la tradición de imitar las leyes Españolas este Código es el mismo que se promulgo en España en 1848. Aparece la nueva legislación criminal, texto liberal y autoritario. Acoge la clasificación tripartita de las infracciones penales y respecto a la culpabilidad se basa en principio del "*versari in re illicita*" o responsabilidad por el resultado. Con la reforma de 1850, admitió mayor severidad de la pena, castigándose con carácter general la conspiración y proposición para delinquir, prescindiendo del principio de la legalidad de las penas, que constituye el único caso en la Codificación española.

En su estructura y contenido no sufrió cambios relevantes, a las definiciones y responsabilidad penal manteniendo el mismo contenido que el código anterior. Las causales de excepción de la responsabilidad penal, atenuante y agravante son las

mismas, el sistema de penalidad es complejo porque las penas de privación de libertad tienen numerosos grados y nombre, pero este cuerpo de leyes suprime las penas infamantes y la de argolla del código anterior.

Aun no existe un capítulo que regule los delitos relativos a la Hacienda Pública, en razón de ello la conducta evasión de impuesto no era tipificada.

CÓDIGO PENAL DE 1881. Este código tiene una gran peculiaridad en su proceso de formación de ley, porque mediante decreto de la Asamblea Constituyente de 1880 se autorizó al Poder Ejecutivo para que promoviera reformas a los códigos existentes; creándose una comisión integrada por los juristas José Triguero, Antonio Ruiz y Jacinto Castellanos quienes elaboraron el proyecto del Código Penal que se aprobó y promulgó el 19 de mayo de 1881, convirtiéndose en el tercer Código Penal Salvadoreño.

Su estructura y contenido comprendía dos partes, la parte general y especial; en la especial se encuentra lo referente a los delitos; pero no es regulada la conducta de la defraudación fiscal, ni la evasión de impuesto como una de las modalidades de comisión de este delito.

CÓDIGO PENAL DE 1904. La creación de este Código Penal precede a dos hechos que influyeron decisivamente en la Legislación Salvadoreña, uno de ellos fue el Tratado Sobre Derecho Penales y Extradición que celebraron, la república mayor de

Centro América²⁴ y los gobiernos de Costa Rica y Guatemala, el día 5 de junio de 1897 en la Ciudad de Guatemala. El otro fue el tratado sobre la misma materia, ratificado y suscrito en El Salvador el 12 de Febrero de 1901 por delegados plenipotenciarios de El salvador, Honduras, Costa Rica y Nicaragua.

El Tratado de 1897 y el de 1901 contrariaban el Código de 1881, por consiguiente surgió la necesidad de redactar un nuevo Código Penal que sobre la base del cuerpo legal vigente incorporara lo suscrito en los Tratados. El nuevo código fue orientado sobre la base del Código Penal Español de 1870, en los principios fundamentales doctrinarios de la escuela clásica penal, fue así que el proyecto se aprobó por la Asamblea Legislativa en 1904 y el 14 de ese mismo año fue promulgado como Ley de la República.

En los códigos penales de 1881 y 1904, aún no se normaba la conducta de la evasión de impuestos como una figura delictiva, a pesar que la constitución de esa época regulaba la imposición tributaria; las normas penales no estipulan nada en cuanto al incumplimiento de los pagos de los tributos.

CÓDIGO PENAL DE 1973. Fue aprobado por Decreto Legislativo No. 270 de fecha 13 de febrero de 1973, publicado en el Diario Oficial No. 63, Tomo 238, de fecha 30 de marzo del mismo año. Este representó un adelanto dentro del desarrollo de la

²⁴ Dentro de los movimientos unionistas: “En 1985, a iniciativas del presidente de Honduras en reunión con los Presidentes de El Salvador y Nicaragua, y otros acordaron la creación de la República Mayor de Centroamérica, que finalizó con el Golpe de Estado que el General Tomás Regalado dio en San Salvador el 14 de noviembre de 1988.” CHICAS, Luis Alonso “Lecturas Centroamericanas”, T.I., Editorial Elisa, San Salvador. 1953 pág. 27

ciencia penal y la técnica legislativa. Es en este código es donde por primera vez se preveía como delito la evasión de impuestos.

SECCIÓN TERCERA

DESTRUCCIÓN DE BIENES ECONÓMICOS O DE MEDIOS DE

PRODUCCIÓN

Art. 352. —El que con el fin de evadir el pago de los impuestos directos de renta y vialidad y el indirecto de timbres que está obligado a satisfacer lo no declare o contabilizare la totalidad o una parte de sus bienes u operaciones en el plazo que señala la ley, será sancionado con veinte a noventa días-multa, según la capacidad económica del infractor y la gravedad y circunstancias del caso.

Las anteriores sanciones se aplicarán sin perjuicio de lo que al respecto dispongan las leyes fiscales, en lo que no contraríen lo dispuesto en este artículo.

La modalidad de realización de este delito se presenta de forma activa u omisiva, estableciendo que “el que omitiere declarar o declare fuera del plazo que la Ley, será acreedor de una sanción de cien días multas sin importar e monto de lo evadido; todavía en este delito no se imponían penas privativas de libertad.

El sujeto activo de esta conducta es indeterminado, pues únicamente se establece la partícula “**El que**”; mientras que el sujeto pasivo es el Estado Salvadoreño.

El delito de Evasión de Impuestos se encontraba dentro de la Sección Tercer referente a la destrucción de bienes económicos o de medios de producción, todavía no se regulaba los Delitos contra la Hacienda Pública.

CÓDIGO PENAL DE 1998. El Salvador se encuentra entre los países que poseen un Código Penal moderno, estos códigos surgieron a partir de los años 70', como impulso e influencia ejercida por los trabajos de elaboración de un código penal Tipo para Latinoamérica²⁵, cuyo origen se encuentra en las iniciativas del Profesor Eduardo Novoa Monreal presidente del Instituto Penal de Chile.

El Código Penal de 1998 se creó por Decreto Legislativo N° 1030, de fecha 26 de abril de 1997, publicado en el Diario Oficial 105 del 10 de junio de 1997, que entró en vigencia el día veinte de abril de mil novecientos noventa y ocho. Esta nueva ley derogó al Código de 1973 porque su contenido no tenía concordancia con la Constitución de la República de 1983 vigente, ni con la realidad política y social que vivía el país; fue reformado por decreto ley N° 833, el 27 de junio del 2002.

Con la vigencia de este Código Penal solo se regulaba de forma general los Delitos relativos a la Hacienda Pública, estableciendo en el Artículo 249, todas las modalidades de defraudación.

²⁵ Crisolia, Francisco: "Código Penal Tipo para Latinoamérica", T. I, II, y III, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1973.

CAPITULO V

DE LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA

DEFRAUDACIÓN AL FISCO:

Art. 249.- Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes:

- a) Evasión de Impuestos;
- b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias;
- c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos;

d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287.

e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores. Los hechos punibles a que se refiere el literal d) de este artículo, se juzgarán de manera independiente a los demás delitos de Defraudación al Fisco, bajo la caracterización propia de los Delitos contra la Fe Pública.

La investigación de los delitos a que hace referencia este artículo podrá realizarse con la participación de agentes encubiertos, previa autorización por escrito del Fiscal General de la República.

Este nuevo Código Penal no respondía a las conductas actuales exteriorizadas por los contribuyentes, que causaban daño al Estado en la percepción de los impuestos.

Asimismo el agotamiento de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal en ciertos delitos contra la Hacienda Pública, volvía inocuas las pretensiones del Estado de combatir las conductas delictivas relacionadas con la defraudación de impuestos internos, esto induce al incumplimiento de obligaciones tributarias, por estas razones fue necesario reformar el Código Penal, con el objetivo de dotar al Estado de las herramientas legales que permitieran aplicar medidas sancionatorias disuasivas que desestimulen la evasión de impuestos.

A iniciativa del presidente de la República por medio de los Ministros de Gobernación y Hacienda se decreto la reforma Numero 24 del Decreto Legislativo Numero 487, del 27 de Octubre de 2004, publicado en el Diario Oficial Numero 217, Tomo Numero 365, del 22 de Noviembre de 2004, entrando en vigencia el Artículo 249-A, tipificando y sancionando la conducta de Evasión de Impuesto.

EVASIÓN DE IMPUESTOS

Art. 249-A.- El que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

- 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
- 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa o inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas
- 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
- 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

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 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.

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 impuestos.

2.1.9.1 CREACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA.

El Ramo de Hacienda fue creado el treinta y uno de agosto de mil novecientos treinta y dos por Decreto Ejecutivo que estableció El Reglamento del Poder Ejecutivo del Estado de El Salvador, en el que se atribuyó el Ministerio de Hacienda la superintendencia sobre la Hacienda Pública, señalándole como una de sus principales atribuciones: "remover los fraudes que advirtiera en la renta, e informar de ello al Poder Legislativo, proponiendo al mismo tiempo, las medidas que al efecto deberían dictarse en lo sucesivo".

Como una garantía para la mejor eficacia de la atribución conferida al Ministerio de Hacienda fue creada para efectos del control de las rentas, la Contaduría Mayor de Cuentas, la cual funcionó como adscrita al Ministerio mencionado.

Cuando el Estado de El Salvador constituido como un Estado Unitario absolutamente independiente, se dieron varias Constituciones entre ellas se cuentan las de mil ochocientos cuarenta uno, mil ochocientos sesenta y cuatro, mil ochocientos sesenta y dos, que continuaron manteniendo los mismos principios reguladores consignados en la Constitución Federal.

La institución fiscalizadora denominada indistintamente Tribunal Superior o Contaduría Mayor de Cuentas fue creada por la Constitución de mil ochocientos setenta y dos, su principal objetivo fue: "Glosar todas las cuentas de los que administren intereses del Erario Público".

En el año de mil novecientos uno, a principios del presente siglo El Tribunal Superior de Cuentas o Contaduría mayor de cuentas, tomó categoría de Institución independiente del Poder Ejecutivo, de conformidad con el Decreto Legislativo del veintisiete de marzo del año mencionado; y entre las consideraciones que se hicieron, se dictó lo siguiente: Que al Tribunal de Cuentas se le ha tenido como dependencia del Poder Ejecutivo, no obstante ser electos sus miembros por la Representación Nacional, que de continuar así, no podría aquel organismo ejercer con absoluta independencia las importantes funciones que le estaban encomendadas.

En consideración a tales razones, por medio del Decreto de referencia se creó el Tribunal Superior de Cuentas como el Organismo que, con absoluta independencia del Poder Ejecutivo, quedaba encargado de vigilar la inadecuada utilización de los caudales públicos y el cumplimiento de todas las demás leyes fiscales.

2.1.9.1.1 SURGIMIENTO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS

INTERNOS.

Según los considerandos señalados en el Decreto Legislativo número 451, emitido por la Asamblea Legislativa a los 22 días del mes de febrero de 1990 y publicado en el Diario Oficial número 56, tomo 306 del 7 de marzo de 1990, se establece la necesidad de reestructurar la administración tributaria con el fin de propiciar una mejor coordinación y control de todas sus funciones de manera eficiente y eficaz con el objeto de lograr mayores recaudaciones sin cargar en exceso a los contribuyentes.

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República Lic. Alfredo Félix Cristiani Burkard, por medio del Ministro de Hacienda Rafael Eduardo Alvarado Cano crean la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas que tendrá competencia en todas las actividades

administrativas relacionadas con los impuestos tributarios que las respectivas leyes le confieren.²⁶

Constituyéndose esta como un organismo de carácter técnico independiente, que no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en sus actuaciones y resoluciones que pronuncia.

Fijando como sus funciones básicas las siguientes:

- ✓ Aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley;
- ✓ Brindar asistencia al contribuyente;
- ✓ Recepción y fiscalización de declaraciones;
- ✓ Registro y control de contribuyentes;
- ✓ Pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados;
- ✓ Garantizar la aplicación del principio del debido proceso, respecto al otorgamiento de las oportunidades de Audiencia y Apertura a Pruebas a favor del Contribuyente.
- ✓ Formular planes de aseguramiento y control de la calidad.

²⁶ Recopilación de Leyes en Materia Tributarias 10ª. Edición, Editorial LIS, Págs. 7 y 8; Pagina Web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv.

2.2 LA EVASIÓN DE IMPUESTOS COMO PRECEDENTE DEL DELITO DE LAVADO DE DINERO.

El tema de investigación es el delito de Evasión de Impuestos, pero es necesario señalar que este es un precedente del delito de Lavado de Dinero, estos lo encontramos tanto a nivel doctrinario como legal específicamente en **La Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos que instituye en el artículo 6 literal l) Delitos generadores de Lavado de Dinero y otros activos**, *“Estarán sometidos a la presente ley toda actividad delictiva generadora de Lavado de Dinero y de Activos, y en lo demás que fuere aplicable los delitos siguientes: Literal L) Evasión de Impuestos.”*²⁷

A simple observancia se pensaría que no hay problema alguno, que ambos ilícitos son totalmente diferentes, que se encuentra regulado en artículos distintos, incluso en leyes distintas; pero en realidad no pueden ser aislados el uno del otro, por la errónea persecución penal que ha tenido la Evasión de Impuestos o la falta de persecución.

Se ha realizado una especie de subsunción del delito de Evasión de Impuestos al Lavado de Dinero y Activos; el problema de ésta unión que en la practica se realiza, ha dado como resultado que el ilícito de Evasión de Impuestos no esta siendo perseguido por la institución encargada, resultante de ello es el perjuicio que se le ocasiona a la Hacienda Pública, porque a final no percibe los ingresos que le han sido evadidos.

²⁷ Ley Contra el Lavado de Dinero y Otros Activos.

El Lavado de Dinero y Activos, tiene su propia pena pecuniaria, pero no salda la cantidad que el contribuyente responsable ha evitado pagar.

Se debe entender por Lavado de Dinero y Activos; el proceso de esconder o disfrazar la existencia, destino o uso ilegal de bienes, producto de actividades ilegales para hacerlos aparentar legítimos.

Cuando un individuo obtiene dinero por medios ilegales o aunque lo consiga por medios legales, no declara este ingreso a las autoridades monetarias correspondientes, está creando lo que se conoce como dinero negro.

Una de las preocupaciones más importantes para los Estados, se encuentra situada en el conocimiento que se tenga sobre el origen del dinero. La diferencia sustancial radica en que los delitos previos pueden ser juzgados como graves o no.

Cuando el blanqueo de dinero es producto del narcotráfico o de delitos graves es un crimen internacional, mientras que el blanqueo de dinero producto de Evasión o Elusión Fiscal es un delito menor, circunscrito al país donde se ha realizado la Elusión o la Evasión Fiscal. A pesar que la Evasión Fiscal y el blanqueo de dinero sucio tienen ciertas similitudes en relación a las técnicas desarrolladas, es conveniente comprender que se trata de dos procesos distintos.

En la Evasión Fiscal se parte de ingresos legalmente adquiridos, pero que se intenta ocultar para no pagar impuestos.

El Lavado de Dinero disminuye los ingresos tributarios gubernamentales, por tanto perjudican indirectamente a los contribuyentes honrados.

Debe tomarse en cuenta que la Evasión de Impuestos, es un ilícito que se comete con anterioridad al ilícito del Lavado de Dinero y Activos; y este es utilizado para ocultar los caudales patrimoniales adquiridos por los contribuyentes evasores, pero al ser perseguido únicamente como Lavado de Dinero, se deja sin punición la Evasión de Impuestos y sin que el Estado perciba el total del dinero defraudado.

2.2.1. PROCESO ADMINISTRATIVO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

La obligación tributaria ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige al deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria.²⁸

El problema surge cuando el sujeto pasivo de la obligación, incumple con ella, teniendo necesidad la administración tributaria de crear los mecanismos necesarios para hacer efectivo el cumplimiento de los impuestos.

El Estado para garantizar el respeto de las obligaciones ha creado dependencias, como: Dirección de Impuestos Internos, siendo la responsable de hacer exigible el pago de los tributos.

En el Artículo Tres de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, se enumeran las funciones de esta:

²⁸ Rodríguez Lobato Raúl, "Derecho Fiscal" pág. 102

- 1- Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales;
- 2 - Vigilancia y control asignadas por la ley;
- 3 - Asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones;
- 4 - El registro y control de contribuyentes;
- 5 - El pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados.

Para cumplir con esas funciones, al legislador se le ha otorgado la potestad de imponer sanciones de carácter administrativas a los sujetos que no realicen el pago de los impuestos; al incumplimiento realizado por los obligados se le conoce como Infracciones Administrativas que según el Código Tributario son: “Toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código y las Leyes Tributarias respectivas, ya sean de carácter sustantivo o formal.

El castigo impuesto por la administración tributaria a los evasores son las llamadas sanciones administrativas. El Código Tributario las define como: “La medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la administración tributaria o el juez competente”.

La Dirección General de Impuestos Internos para imponer las sanciones administrativas, debe determinar si el responsable al pago de los tributos está

cumpliendo con la obligación de enterar al fisco correctamente los impuestos, haciéndolo a través de procedimientos, realizados por la misma Dirección; que consisten en fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (Art. 173 C.T.).

La Fiscalización; Es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración como de aquellos que no lo han hecho. Esta es realizada por algún auditor designado por la administración tributaria para ejecutar dicha diligencia.

La fiscalización es realizada atendiendo al siguiente procedimiento:

- Notificación del Auto de Designación de Auditores
- Planificación
- Ejecución de Auditoría
- Elaboración del Informe de Auditoría.

El auto designación debe contener:

- Individualización del contribuyente
- Periodos tributarios o ejercicio impositivo
- Impuesto u obligación tributaria a fiscalizar

- Identificación del auditor designado
- Firma y sello de la autoridad que designa.

Realizada la auditoria, el auditor es responsable de realizar el informe de la fiscalización, que dirige a la Dirección de Impuestos Internos, este documento sirve como respaldo de la evaluación del cumplimiento tributario.

De resultar alguna irregularidad en el informe rendido por el auditor a la Dirección, esta se encuentra facultada para exigir el pago de lo evadido o imponer alguna sanción administrativa, es el conocido principio de prejudicialidad debe haber el agotamiento de la vía administrativa en los casos permitidos por la ley, para que puede judicializarse la conducta realizada por el evasor.

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando ello lugar al nacimiento del “ilícito tributario”. Conducta que podrá ser retribuida con sanciones de carácter administrativo, penal o civil, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.

Efectivamente, el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes, constituye lo que se ha denominado “ilícito tributario”, definido por Ríos Granados como: “La vulneración de las normas

tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la acción u omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”²⁹.

En tal razón algunas conductas realizadas por los contribuyentes, dejan de ser sancionadas por el derecho tributario administrativo, dándole la potestad el legislador al derecho penal de sancionar las conductas que han sido descritas en el Código Penal, como es el caso del Artículo 249 - A, en la legislación penal salvadoreña, donde se contempla algunas de las acciones u omisiones realizadas por los obligados al impuesto como; quien omite declarar hechos generadores, declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistente.

2.2.1.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.

Los ilícitos fiscales son manifestación del derecho que tiene el Estado de sancionar aquellos sujetos que infringen las normas tributarias.

En lo que atañe a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito, no existe distinción alguna desde un punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado, sus diferencias no son ontológicas³⁰.

²⁹ Ríos Granados Gabriela “Las Infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano.

³⁰ Pérez Royo Fernando, “La reforma de la LTG, Ponencia Relativa al capítulo de Sanciones y Ponencias Tributarias, Numero 65, 1993.

No obstante, hay autores que afirman que, en esta materia, los más graves comportamientos deben tipificarse siempre como delitos tributarios, dado que la infracción fiscal al lesionar los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no resulta exagerado postular una protección de índole penal para los mismos.

Incluso, otro sector de la doctrina atendiendo a los denominados tipos legales mixtos o ambivalentes, considera que por su gravedad, el ilícito tributario puede ser calificado como "infracción y delito", fenómeno que para Ríos Granados "Se observa en la legislación tributaria mexicana, donde no aparece un ámbito perfectamente diferenciado entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales, por tanto, una misma conducta puede ser tipificada como infracción o delito, pudiendo ser sancionada con multa o pena privativa de la libertad"³¹.

De lo expuesto se colige el delito fiscal es una infracción y un delito, su aplicabilidad para castigar una conducta como infracción o delito se determinara en la valoración que haga tanto la Dirección General de Impuestos Internos y el juez que conozca de la causa quien calificara dicha conducta como delito siendo el mismo Código Penal quien instaura el Modo de proceder para castigar el ilícito de Evasión de Impuestos, artículo **251-A Pn.**

“Será requisito indispensable para proceder en los casos de conductas delincuenciales constitutivas de delitos de Defraudación al Fisco señaladas a continuación, que

³¹ Ríos Granados Gabriela “Las Infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano”

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. Los casos a que se refiere este inciso son:

a) Numerales 3) cuando la declaración es inexacta, 4) y 7) todos del Art. 249-A;

b) Literales d) y f) del inciso segundo, ambos del Art. 250-A; y;

c) Inciso tercero del Art. 284, cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En los demás casos, cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de Delitos de Defraudación al Fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República. Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización.

El aviso de la existencia del delito lo realizará la Administración Tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos, al cual se acompañará la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos, de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones

o acreditamiento indebidos; y la indicación de los documentos falsos, según cual sea el delito que se suscite.

En el supuesto de condenatoria, no habrá lugar a la prosecución del procedimiento administrativo.

Cuando por cualquier circunstancia dentro del proceso judicial el Juez de la Causa estableciera que el monto defraudado es inferior a los montos que este Código establece para la configuración de los delitos de Defraudación al Fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, no se liberará al sujeto pasivo de la responsabilidad tributaria sustantiva. El Juez correspondiente deberá certificar lo conducente y librar oficio a la Administración Tributaria en el que haga del conocimiento las citadas circunstancias.

El pronunciamiento del Juez que declare la inexistencia de responsabilidad penal, no inhibe la facultad de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad tributaria sustantiva del contribuyente en sede administrativa, liquidando el impuesto y accesorios respectivos.”

Este artículo insta que la Administración Tributaria cuando detecte que un contribuyente, su conducta se adecua dentro del ilícito de Evasión de Impuestos, esta deja de conocer y da un informe a la Fiscalía General de la República para su persecución penal y conozca el juez competente, este calificara si la conducta es delito tomando en cuenta la cantidad defraudada y si el comportamiento no constituye el delito

de Evasión, esto no impide que la Dirección de Impuestos Internos imponga una sanción administrativa al contribuyente, con este procedimiento no se violenta el principio *única persecución*, porque no hay una doble persecución para la Evasión de Impuestos esta conducta se castiga como delito o infracción tributaria, aplicando como castigo multa o pena privativa de libertad.

2.2.1.1.1 CLASIFICACIÓN DEL TIPO PENAL DE EVASIÓN DE IMPUESTOS

A. SEGÚN SU ESTRUCTURA LOS TIPOS SE CLASIFICAN EN:

A.1) Tipos Básicos o Fundamentales

“Describen de manera independiente un modelo de comportamiento humano”³².

Esta modalidad de delitos presentan la característica de ser independientes a los demás tipos que se encuentran dentro del catalogo de delitos; ejemplo es el delito de Genocidio descrito en el Art. 361 Pn., una estructura jurídica unitaria, con un ámbito de aplicación propio, con un marco penal autónomo fundamental porque la conducta tipificada como delito no se deriva de otra norma.

El delito de Evasión de Impuestos no se ubica dentro de esta modalidad, porque se deriva de otra norma penal en este caso es el Art. 249 Pn., el que regula de manera general cuales son los delitos de defraudación al fisco, entre ellos se encuentra el delito de Evasión de Impuestos (Art.249-A Pn.)

³²Teoría General del Delito. Velásquez, Fernando. Editorial Temis S.A. Santa Fe Bogotá-Colombia. 1994. Pág.344

A.2) Tipos Especiales o Autónomos

“Son aquellos que, además de los elementos del tipo básico o fundamental, contienen otros que pueden ser nuevos o modificatorios de aquél cuya aplicación excluyen”³³, por ejemplo el Homicidio Piadoso (Art. 130 Pn.) y el Hurto de Uso (Art. 210 Pn.), ambos tipos penales contienen elementos modificatorios del tipo base; en el primer ejemplo el elemento es el móvil de piedad, mediante el se excluye la aplicación del tipo base de homicidio y se le da preferencia al tipo especial. En el segundo ejemplo, el elemento modificatorio es que no existe intención de apropiación del bien mueble; mientras que en el tipo base de hurto, exige la intención de apropiación de la cosa.

La Evasión de Impuestos puede clasificarse como un tipo especial o autónomo, porque se deriva del tipo penal de Defraudación al Fisco artículo 249 Código Penal; la evasión contiene un elemento que lo distingue de las demás formas de defraudaciones, debe existir por parte del sujeto activo el *propósito de evadir impuestos*.

A.3) Tipos Subordinados o Complementarios

“Son los que refiriéndose a un tipo básico o especial señalan determinadas circunstancias o aspectos que califican la conducta, los sujetos o el objeto descrito en estos; por ello, no pueden excluir la aplicación de aquellos y suponen su presencia”³⁴, por ejemplo las Lesiones muy graves (Art. 144 Pn.) Homicidio Agravado (Art. 129 Pn.). Estos dependen de un tipo Penal base para su existencia.

³³ Ibib. Velásquez Velásquez. Pág. 344.

³⁴ Ibib. Velásquez Velásquez. Pág. 344.

Estos reconocen un verbo rector estipulado en un tipo básico, pero regulan ciertas circunstancias que califican la acción de forma particular, en el primer caso la circunstancia o aspecto que califica la conducta es “grave deformidad física en el cuerpo, grave perturbación funcional permanente, pérdida de la función o pérdida anatómica de un órgano o miembro principal, grave perturbación psíquica, enfermedad que pusiere en grave peligro la salud de la persona” y en el segundo caso son las modalidades que recaen en los numerales: 1- En ascendiente o descendiente, adoptante o adoptado, hermano, cónyuge o persona con que se conviviere maritalmente; 2- Con alevosía, premeditación o con abuso de superioridad, entre otros.

La Evasión de Impuestos no se puede clasificar según el criterio anterior porque está reglamentado en un sólo artículo, no teniendo ningún otro tipo penal que lo complementa, agrava o atenúa.

A.4) Tipos Elementales o Simples

“Sólo describen un modelo de comportamiento, concretado por medio de un verbo rector”³⁵. Ejemplo: delito de Amenaza, tipificado en el Art. 154 Pn., en este tipo encontramos un único verbo rector “Amenazar, sin describir otro tipo de comportamiento”.

El delito de Evasión de Impuestos no puede ser un tipo simple, porque no contiene un solo verbo rector, sino una pluralidad de verbos que describen diferentes conductas que permiten la realización del ilícito, ejemplo el omitir declarar o declarare

³⁵ Ibib. Velásquez Velásquez. Pág. 344.

costos, gastos o créditos fiscales inexistentes con el propósito de evadir al fisco son conductas distintas pero con un mismo propósito lesivo, evadir al fisco.

A.5) Tipos Compuestos

*“Describen una pluralidad de conductas, cada una de las cuales estaría en capacidad de conformar por sí misma una descripción típica distinta”.*³⁶ Por ejemplo el delito de Homicidio Agravado, cuando se utiliza con la finalidad de preparar, facilitar, consumir u ocultar los delitos de secuestro, violación, agresión sexual; contiene una pluralidad de conductas y cada una constituye tipos independientes.

Se subdividen en:

- **Complejos:** *“Suponen la concurrencia de dos conductas, cada una de las cuales es constitutiva de un tipo independiente, pero de cuya unión nace un complejo típico distinto dotado de independencia”*³⁷. Esta clase de tipo se constituye en que para su realización deben concurrir dos conductas típicas que de forma independiente son un tipo autónomo pero, al consumarse ambos comportamientos constituyen un tipo distinto e independiente.

Por ejemplo, el Art. 129 numeral 2 del Código Penal. Se castiga el Homicidio Agravado cuando se utiliza para preparar, facilitar, consumir, u ocultar los delitos, de secuestro violación, agresión sexual, robo, extorsión, aquí se colige que Homicidio es un tipo autónomo, pero cuando se realiza para encubrir otro hecho delictivo en el caso

³⁶ Ibib. Velásquez Velázquez. Pág. 345.

³⁷ Ibib. Velásquez Velázquez. Pág. 345.

del secuestro que es otro tipo independiente, ambas conductas se consumen formando un tipo distinto dotado de independencia.

El tipo de Evasión de Impuestos no se puede adecuar a esta clasificación, porque únicamente incorpora una conducta y no dos como lo exige esta sub clasificación, la única conducta del tipo en estudio es “obtener incremento patrimonial mediante la evasión de los impuestos.

- **Mixtos:** “Son los que pese a contemplar diversas modalidades de conducta, se conforman con la realización de cualquiera de ellas³⁸” por ejemplo el tráfico ilícito de drogas (Artículo 33 Ley Reguladora de las Actividades Relativas a las Drogas), cuyos verbos rectores son “cultivo, adquisición, enajenación, importación, exportación, deposito, almacenamiento, transporte, distribución, suministro y transito de droga”, basta la realización de uno de estos verbos rectores para que se consume el delito.

La Evasión de Impuestos se ajusta a esta clasificación por ser un ilícito que puede consumarse con la sola realización de una de las conductas descritas en el tipo penal en estudio, por ejemplo quien omita declarar hechos generadores o quien declare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistente; con la tan sola realización de una de esta conductas se comete el delito.

³⁸ Ibib. Velásquez Velázquez. Pág. 345

A.6) Tipos en Blanco

Por tipos en Blanco se entienden: *“Aquellos eventos en los cuales el supuesto de hecho se halla consignado total o parcialmente en una norma de carácter extrapenal.”* Esta clasificación hace referencia cuando la norma penal el supuesto de hecho se encuentra en una ley distinta al Código Penal.

Ejemplo de ello es el delito de Contaminación Ambiental regulado en el Artículo 255 Pn., lo que castiga este tipo *“Que provoque emisiones, radiaciones, que contaminen el suelo, la atmósfera aguas subterráneas,”* las formas de contaminación y radiaciones que se consideran nocivas para el ambiente las contiene La Ley del Medio Ambiente que es una norma extrapenal que complementa al Artículo 255, con el supuesto de hecho que son las formas de contaminación.

El delito de Evasión de Impuestos es una norma penal en blanco, en el sentido que el supuesto de hecho de este tipo penal se encuentra complementado en leyes administrativas como son: El Código Tributario, La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Servicios (IVA), Ley de Impuesto sobre la Renta, las cuales amplían el supuesto de hecho del Artículo 249 - A Pn.

B. POR LA MODALIDAD DE LA CONDUCTA

B.1) Por las Modalidades de la Parte Objetiva

B.1.1 Tipos de Acción y Tipos de Omisión

B.1.1.1 Tipos de Acción

Se llaman delitos de acción: *“Aquellos en que la ley prohíbe la realización de una conducta que se estima nociva”*³⁹. La ley es una manifestación de la voluntad soberana, que expresada en la forma prevista en la ley manda a realizar ciertas conductas que ayuden a mantener el orden social, a la vez que prohíbe la comisión de aquellas conductas que sean lesivas a los bienes jurídicos tutelados.

Ejemplo de esta modalidad es el delito de Violación, tipificado en el Art. 158 Pn., la norma sanciona la comisión de la conducta lesiva al bien jurídico tutelado, que en estos casos sería la Libertad Sexual del sujeto pasivo.

La conducta regulada en el artículo 249 - A del Código Penal consiste en declarar costos, gastos, compras y créditos fiscales inexistente con el propósito de evadir impuestos, se constituye como un delito de acción; para que se configure, el sujeto activo debe realizar la conducta descrita en la norma penal.

B.1.1.2 Tipos de Omisión

Los delitos de omisión son: *“Aquellos en los que se ordena actuar en determinado sentido que se reputa beneficioso y se castiga el no hacerlo”*⁴⁰. Pero no es un simple no hacer, sino que es la no realización de la acción mandada por la norma.

Los tipos Omisivos se sub -clasifican en:

³⁹ Derecho Penal parte general, fundamento y teoría del delito. Santiago Mir Puig. Pág. 215 Editorial PGU. Barcelona, España 1990.

⁴⁰ Ibid. Santiago Mir Puig Pág. 217.

- **Tipos de Omisión Propia**

“Son los que se encuentran vertidos de manera expresa en la ley. En ellos se describe sólo un no hacer, con independencia de si del mismo se sigue o no un resultado⁴¹”.

Un ejemplo de Omisión Propia es el Artículo 311 Código Penal; que regula la Omisión de Investigación: “El Fiscal General de la República o el Funcionario por él designado, se negare a promover la investigación de un hecho delictivo del que tenga noticia en razón de sus funciones...”. La conducta descrita demuestra una verdadera omisión propia, que se encuentra de manera expresa en la ley; la conducta que se castiga es la omisión de investigación del delito por el Fiscal General de la República.

Los comportamientos regulados en el Artículo 249-A. Código Penal, pueden ser realizado de forma omisiva, utilizando para ello cualquiera de los medios descritos en el tipo, un ejemplo es el regulado en el Numeral Cuarto, estatuye que se comete Evasión de Impuestos por omisión, al excluir u omitir declarar hechos generadores por parte del contribuyente, cuando esta obligado a hacerlo.

Esta obligación de declarar tiene su fundamento Constitucional en el Artículo 231, donde prescribe: “Que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el gasto público”. A partir de este mandato se crea el Código Tributario, Ley Especial encargada de regular las formas de recaudación del impuesto, que nace del HECHO GENERADOR definiéndose como: “Todo aquel presupuesto establecido por la

⁴¹Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 216.

ley para tipificar al tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria que constituye su objeto, siendo el contribuyente el que debe pagar su prestación para hacerlos llegar al Estado.”

Cuando el contribuyente no cumple con su obligación de declarar el impuesto ya sea excluyendo u omitiendo el pago de los mismos, su comportamiento se adecua al delito de Evasión de Impuestos que es de tipo de Omisión Propia por encontrarse expresamente tipificado en la ley.

La esencia de los delitos de Omisión Propia, es la infracción de normas imperativas que ordenan acciones, es lo que ocurre en el delito de Evasión de Impuestos, las normas tributarias le ordenan acciones al obligado al pago de los impuestos, si este no cumple el Estado a través de la potestad conferida por la Constitución puede hacer uso de su poder de imperio para que el evasor cumpla con su obligación.

- **Tipos de Omisión Impropia o Comisión por Omisión**

Artículo 20 Código Penal, es un ejemplo de Omisión Impropia instituye “Que toda persona que no impida evitar un resultado, responderá como si la hubiese ella provocado; si tiene el deber jurídico de obrar”.

“En estos delitos se ordena evitar un determinado resultado, no basta entonces el no hacer, si no que la producción del resultado se realice⁴²”. En el delito de Evasión de Impuestos no puede cometerse por omisión impropia, el Código Penal regula de manera expresa, la manera omisiva de realizar este ilícito, que es la de omitir declarar hechos generadores.

Los jurisconsultos conciben la Omisión Impropia con el ejemplo siguiente: La madre que deja de alimentar a su hijo y este muere a causa de la falta de alimentos, responderá por el delito de Homicidio Agravado en Comisión por Omisión Art. 129 N° 1 Pn. Por ley es exigible proporcionar todos los medios necesarios para la subsistencia de su hijo, tiene el deber jurídico de obrar.

B.2 Tipos de Mera Actividad y Tipos de Resultado

B.2.1 Tipos de Mera Actividad

Por delitos de mera actividad se entiende: *“Aquellos en los que la realización del tipo coincide con el último acto y por tanto no se produce un resultado separable de ella”⁴³*. El **Allanamiento de Morada** (Art.188 Pn). Es un ejemplo de delito de mera actividad, porque con allanar la morada se consuma el delito, no hay separación entre acción y resultado, es más, no hay resultado. La acción es entrar en la vivienda sin consentimiento del titular.

⁴² Ibid. Santiago Mir Puig Pág. 217.

⁴³ Derecho Penal Parte General Tomo I fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Claus Roxin. Segunda edición alemana. 2001.

El delito de Evasión de Impuestos es de mera actividad, basta que el sujeto activo realice una de los comportamientos descritos en el tipo para que esta se consume, no requiere un resultado perceptible, basta con que el sujeto obligado omita declarar los hechos generadores para que se configure el tipo penal; es decir que no existe una separación temporal – espacial entre acción y resultado.

B.2.2 Tipos de Resultado

Se definen como “*Aquellos tipos en los que el resultado consiste en una consecuencia de lesión o puesta en peligro separada espacial y temporalmente de la acción del autor.*”⁴⁴ Lesiones (Art.142 Pn) es un ejemplo de delito de resultado, porque existe una separación espacio temporal entre la acción del sujeto agresor y las lesiones producidas, media un nexo de causalidad entre la acción y el resultado producido.

En relación a la Evasión de Impuestos por lo general es un ilícito penal de mera actividad, basta que el sujeto activo realice cualquiera de los comportamientos descritos en el tipo penal para que este quede consumado, pero existe la excepción artículo 249-A numeral 3) comete el ilícito declarando información falsa e inexacta, a través de esta modalidad el sujeto evasor al no declarar verdaderamente lo que esta obligado constituyéndose en un perjuicio pecuniario para la Hacienda Pública, el resultado no se constituye con el solo hecho de declarar hechos falsos sino un resultado traducido la Hacienda Pública no percibe todos los ingresos de los impuestos por la evasión de los mismos.

⁴⁴ Derecho Penal Parte General Tomo I fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Claus Roxin. Segunda edición alemana. 2001.

B.3 Tipos Permanentes, de Estado e Instantáneos.

B.3.1 Tipos Permanentes

“Suponen el mantenimiento de una situación antijurídica de cierta duración, por la voluntad del autor, dicho mantenimiento sigue realizando el tipo, por lo que el delito se sigue consumando, hasta que se abandona la situación antijurídica⁴⁵”.

Ejemplo la privación de libertad artículo 148 Pn.; mientras se mantiene la situación antijurídica se sigue realizando el tipo o se mantiene en el tiempo, por lo que el delito continúa consumándose hasta que se deja en libertad a la persona.

Para la consumación del delito de Evasión de Impuestos es suficiente la acción u omisión realizada con el ánimo de evadir, para que se ejecute el ilícito; no es necesario que la conducta se prolongue en el tiempo, por tanto el delito en estudio no presenta esta modalidad de comisión.

B.3.2 Tipos de Estado

“Crean un estado antijurídico duradero, la consumación cesa desde la aparición de éste, porque el tipo sólo describe la producción del estado y no su mantenimiento⁴⁶”. Los Matrimonios Ilegales Artículo 192 Pn., se adecuan a esta clase de ilícitos porque producen un estado antijurídico a las personas que contraen matrimonio, ocultando la existencia de un impedimento para realizar ese acto.

⁴⁵ Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 216.

⁴⁶ Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 216.

Artículo 283 Pn., Falsificación de un documento es otro ejemplo de esta clasificación, se crea un período antijurídico duradero, constituyéndose en un tipo penal de estado, debido que su consumación finaliza con la introducción del documento falso al Tráfico Jurídico, sin que sea necesario que dicho estado finalice, puesto que la norma solamente exige la producción de la falsedad, por medio de la creación de un instrumento no verdadero, en cualquiera de los supuestos que determina la ley penal.

En la Evasión de Impuestos, no se puede clasificar como un tipo de estado, en el sentido que no se crea un estado antijurídico en la persona evasora.

B.3.3 Tipos Instantáneos

El delito de Injuria (Art. 179 Pn.), es un ejemplo de delitos de consumación instantánea, este se consuma desde el momento que el sujeto activo exterioriza la ofensa de palabras o mediante acciones, dañando la dignidad y decoro del sujeto pasivo.

“Estos delitos se consuman en el instante en que se produce el resultado, sin que éste determine la creación de una situación antijurídica duradera⁴⁷”.

El ilícito que se investiga, no se adecua a esta clasificación porque su consumación no depende que exista un resultado basta que el sujeto evasor omite declarar los hechos generadores o declarara costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes.

B.4 Tipos de Medios Determinados y Tipos Resultativos

⁴⁷Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 216.

B.4.1 Delitos de medios determinados: *La descripción legal acota expresamente las modalidades que puede revestir la manifestación de voluntad.*

Ejemplo de esta clasificación es el Art. 208 Pn., que instaura los medios mediante los cuales se realiza la conducta de Hurto Agravado, como son:

- 1) Empleando violencia sobre la cosa;
- 2) Usando la llave verdadera que hubiere sido sustraída, hallada o retenida; llave falsa o cualquier otro instrumento que no fuere la llave utilizada por el ofendido.
Para los efectos del presente numeral se considerarán llaves las tarjetas magnéticas o perforadas y los mandos o instrumentos de apertura de contacto o a distancia;
- 3) Aprovechando estrago o calamidad pública o una situación de desgracia particular del ofendido;
- 4) Con escalamiento o valiéndose de cualquier otro medio para ingresar;
- 5) Arrebatando las cosas del cuerpo de las personas;
- 6) Por dos o más personas;
- 7) Usando disfraz o valiéndose de cualquier otro medio para engañar;
- 8) En ganado o en otros productos o insumos agropecuarios;

9) En vehículos de motor;

10) Sobre objetos que formaren parte de la instalación de un servicio público o cuando se tratare de objetos de valor científico o cultural.

Se estatuye como tipo de medio determinados porque la Ley los establece de forma expresa, limitan las modalidades de comisión de la conducta delictiva.

Se clasifica el delito de Evasión de Impuestos como un tipo de medio determinado, porque en la tipificación realizada por el legislador, ha determinado los medios por lo cuales se puede dar la comisión u omisión de evadir impuestos; entre los medios descritos en el tipo se encuentran:

1- No llevar libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales exigidos por las leyes tributarias.

2- Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación

3- Declarando información falsa o inexacta

4-Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores

5-Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de la obligación tributaria.

6- No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas.

7- Declarando costos, gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.

8- Respaldao costos, gastos, compras en contratos falsos e inexistentes.-

B.4.2 Tipos de medios resultativos: *En ellos basta cualquier conducta que cauce el resultado típico, sin limitación de modalidades de acción.*⁴⁸. Es el caso del delito de Lesiones, Artículo 142 del Pn., el que no limita los medios de realización de este ilícito; es un claro ejemplo de tipo penal de medios indeterminados.

El tipo penal investigado no se adecua a esta clasificación.

B.5 Tipos de un Acto, Pluralidad de Actos y Alternativos

B.5.1 Tipos de un Acto

Los tipos de un acto se caracterizan porque su ejecución como un hecho ilícito no necesita la realización de otro acto para su comisión, basta con la concurrencia de un solo acto este es independiente de cualquier otra acción. Los jurisconsultos lo definen como: *“Aquellos en los que se describe una sola acción a realizar”*. Tal es el caso del Homicidio regulado en el artículo 128 del Pn., porque basta la sola acción dar muerte a una persona para que se ejecute el delito de Homicidio Simple.

⁴⁸ Ibid. Santiago Mir Puig. Pág. 218

La Evasión de Impuestos es un delito de un solo acto, es suficiente que el sujeto evasor realice u omita una de las conductas descritas en el tipo, como son: Omitir declarar hechos generadores o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes con la intención de evadir al fisco, para que el ilícito quede consumado.

B.5.2 Tipos de Pluralidad de Actos

En estos se requiere el cumplimiento de varias acciones, donde describen el tipo en particular, deben concurrir para se configure el delito. *“Según la descripción del tipo este incluye varias acciones a realizar”*. Por ejemplo, la Infidelidad Comercial artículo 230 Pn.; se requiere que exista un apoderamiento de documentos, soportes informáticos u otros documentos, como segunda acción que estos sean utilizados para descubrir o revelar un secreto evaluable económicamente, ambas conductas deben realizarse para la configuración de este ilícito.

El delito que se investiga no se adecua a este criterio porque se realiza en una solo acción y no dos o más acciones como lo requiere esta clasificación.

Estos se sub-dividen en:

- **Tipos Habituales:** En un delito de habito, existen varios actos que no se han consumados. *“Se caracterizan por la necesidad de repetición de actos en una sola conexión objetiva tal que pueda hablarse de hábito, hasta entonces el delito no se consuma”*.

El artículo 288 Pn., que estatuye el uso falso de Documento de Identidad, el hábito radica en que el sujeto activo hace uso frecuente del Documento de Identidad Falso, para las diferentes actividades que realiza como cualquier ciudadano, volviéndose habitual la utilización de este, tales actos continuos se consuman hasta que se detecta a la persona que hace uso del documento del que no es propietario y se ejecuta el delito.

En el ilícito en estudio no se incluye en esta clasificación, porque no es necesaria la existencia de un hábito en esta conducta, aunque pareciera que el agente que realiza este tipo necesita de múltiples ocasiones para su consumación, pero lo cierto es que cada vez que el sujeto evade realiza el tipo.

▪ **Tipos de Actos Consumados**

Se advierte que para la realización de estos delitos es necesario que anterior a ejecutarlo, el sujeto activo quiere y desea realizar el tipo, necesita consumir otros tipos penales para lograr su cometido, conceptualmente se conciben como: ***“Delitos de pluralidad de actos consumados”***. Ejemplo: El Secuestro Artículo 149 Pn. Debe consumarse la privación de libertad y la petición de un rescate, para que se consume el ilícito.

Esta clasificación es aplicable al ilícito en estudio, únicamente en el caso descrito en el numeral ocho, en donde menciona que para la realización del tipo es necesaria la utilización de contrato falso, para que mediante este se respalden costos, gastos o compras, que en realidad no son las correctas y exactas.

- **Tipos de Actos Difusos**

“El tipo de actos difusos se caracteriza por la apertura, no esta especificado”.

Esta clasificación de delitos no detalla una acción en particular a realizar, para la configuración del tipo. Ejemplo: Otras agresiones sexuales Artículo 160 Pn., el tipo de otras agresiones sexuales, se puede realizar de cualquier forma, que no implique el acceso carnal anal o vaginal, dando lugar a diferentes comportamientos con los cuales puede ejecutarse este tipo.

El delito que se investiga, no le es aplicable esta clasificación, la regulación del ilícito es clara y especifica las formas como se puede ejecutar este.

- **Tipos Alternativos**

“El tipo establece varias alternativas a través de las cuales se puede configurar”. Dicho de otra manera, es suficiente que se realice cualquiera de las conductas mencionadas en el delito para que se configure. Ejemplo, es la Tenencia, Portación o Conducción de Arma de Fuego, normado en el artículo 346 - B Código Penal, que anuncia tres modalidades posibles: La tenencia, portación o conducción de arma de fuego, con la realización de una de estas conductas se realiza el ilícito.

El delito en examen se incorpora a este criterio, porque basta que el evasor omita declarar hechos generadores, o declare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes. Por la realización de cualquiera de estas conductas se configura el ilícito.

B.5.3 Tipos Abiertos

“Son los que han sido redactados acudiendo a pautas generales, sin precisar las circunstancias de la conducta ni indicar la modalidad del comportamiento que ha de producir el resultado; o las figuras que deliberadamente contienen referencias meramente ejemplificativas o totalmente vagas, indefinidas o equívocas, tendientes a alcanzar cualquier acción.”⁴⁹. En esta clasificación, el ilícito ha sido redactado por el legislador de forma que la figura puede tener una diversidad de modalidades que permitan la ejecución del ilícito. Ejemplo: delito de Tortura (Art. 297 Pn.). En este tipo penal no define qué se debe entender por “Tortura”, es necesario acudir a pautas y conocimientos generales, para poder interpretar este concepto.

El delito es estudio se adecua a esta modalidad, porque permite la remisión a las leyes administrativas, para la comprensión del supuesto de hecho incorporado en la regulación realizada por el legislador; desarrollando otras modalidades de comportamientos distintas a las estatuidas en el precepto legal agregadas en la leyes destinadas a la imposición de tributos.

B.5.4 Tipos Cerrados

“Cuando los supuestos del hecho determinan con precisión las diversas circunstancias típicas, de tal manera que las conductas mandadas o prohibidas se

⁴⁹ Teoría General del Delito. Velásquez Velásquez, Fernando. Editorial Temis S.A. Santa Fe Bogotá-Colombia. 1994. Pág. 346.

*desprenden con toda claridad de la ley.*⁵⁰. En esta modalidad de ilícitos los verbos rectores que describen en el tipo son las únicas formas que puede ser ejecutado el delito, no admitiendo la concurrencia de otras formas de comisión. Ejemplo: El delito de Maltrato Infantil artículo 204 Pn., que concibe como verbo rector *maltratar*, para la realización del ilícito.

El delito de Evasión de Impuestos no es un tipo cerrado, porque la ley no determina con precisión todas las conductas subsumibles en este tipo penal, es necesario acudir a las leyes administrativas, para complementar las conductas realizadas por los evasores.

C. POR LA RELACIÓN DE LA PARTE SUBJETIVA CON LA OBJETIVA.

C.1. Tipo Congruente y Tipo Incongruente

Los tipos congruentes, necesitan que el sujeto activo, conozca y quiera realizar la acción u omisión de la conducta descrita en el tipo, concurriendo de esta manera la parte objetiva y subjetiva del delito. El concepto doctrinario de esta clasificación es: *“Si la parte subjetiva de la acción se corresponde con la parte objetiva, concurre un tipo congruente. Es el caso normal de los delitos dolosos, en que la voluntad alcanza a la realización objetiva del tipo⁵¹”*. En el delito de Hurto Artículo 207 Pn. El sujeto activo conoce que la cosa que desea apoderarse es ajena, aun teniendo este conocimiento la sustrae de la esfera de dominio del sujeto pasivo, con la intención de lucrarse de ella.

⁵⁰ Ibíd. Velásquez Velásquez, Fernando, Pág. 347.

⁵¹ Ibib. Santiago Mir Puig. Pág. 219.

El ilícito en examen es un tipo congruente, la fase interna es totalmente coherente con la fase la externa, ambas etapas son realizadas con dolo.

- **Incongruentes**

“Cuando la parte subjetiva de la acción no se corresponde con la objetiva nos hallamos en presencia de un tipo incongruente. Ello puede suceder en dos sentidos opuestos: por exceso subjetivo y por exceso objetivo”⁵².

C.2 Por Exceso Subjetivo

Existen dos modalidades. *“Los tipos pueden ser portadores de elementos subjetivos distintos del dolo o constituir una forma de imperfecta ejecución”⁵³.*

- **Tipos Mutilados en dos Actos, de Resultado Cortado o de Tendencia Intensificada**

Se distinguen según la intención del autor, al ejecutar la acción típica va dirigida a realizar otra actividad posterior del mismo sujeto. Ejemplo: Art. 340 Pn., Rebelión, este tipo penal requiere que los sujetos activos realicen el comportamiento típico con el propósito de lograr objetivos independientes a la conducta realizada, por ejemplo, el alzarse en armas para lograr deponer al Presidente de la República o las instituciones que ella emanen.

⁵²Ibib. Santiago Mir Puig. Pág. 219.

⁵³Ibib. Santiago Mir Puig. Pág.219.

C.2.1. Delitos de resultado cortado. La acción según el autor va dirigida a realizar un resultado independiente del obtenido. Ejemplo de esta modalidad es el caso siguiente: Isaac quien tiene como propósito perjudica a María, decide casarse con ella sabiendo que dicho matrimonio será invalido en virtud que el aún se encuentra ligado a su anterior matrimonio; adecuándose tal comportamiento a la modalidad de delitos de resultado cortado, porque la consecución del fin de **perjuicio** que persigue el sujeto activo, no exige necesariamente una segunda actividad del autor.

C.2.2. Delitos de tendencia interna intensificada. Estos suponen que el autor busque algo más, que esta mas haya de la acción típica, es la búsqueda de un sentido subjetivo específico, diferente del dolo (conocer y querer), la acción realizada lleva imbíbita el animus. Ejemplo: el robo Art. 212 Pn. lleva incluido un elemento subjetivo distinto del dolo y es “El ánimo de lucro”.

El delito de Evasión de Impuestos por ser un tipo congruente que se manifiesta con conocer y querer realizar la conducta descrita en la norma, no puede ser un delito mutilado en dos actos, de resultado cortado. Pero si se adecua a la clasificación de tendencia interna intensificada, porque el agente evasor tiene el propósito de evitar el pago de los impuestos, que es traducido en el animus defraudandi, es decir el agente además de inhibirse al pago de la obligación tributaria que por ley esta obligado, en su actuar se presenta una intención ulterior el propósito de defraudar al fisco.

C.2.3 Tipos de Imperfecta Ejecución

“Estos se caracterizan porque el autor perseguía la consumación del delito, sin embargo, no lo consigue, logrando sólo dar inicio a la ejecución del delito o realizando todos los actos de ejecución sin que el delito se produzca⁵⁴”. Estos se subclasifican en:

■ Actos Preparatorios Punibles

“El autor quiere consumir el delito, pero por causas externas lo descubren⁵⁵”.

En esta clasificación el autor se encuentra en la fase interna de iter criminis, tiene la intención de realizar un hecho delictivo, pero antes de cumplir con los actos de ejecución, es descubierto y si la norma penal expresamente regula la planeación del ilícito se sanciona penalmente. Ejemplo artículo 344 Pn., Proposición y Conspiración para Actos de Terrorismo.

El tipo penal en estudio, se clasifica como un tipo de actos preparatorios punibles, por encontrarse tipificado en el Código Penal la Proposición y Conspiración (artículo 251), cumpliendo con el requisito que exige esta clasificación de mandato de taxatividad (deben ser sancionados expresamente por la norma penal).

⁵⁴Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 220.

⁵⁵Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 220

■ Tentativa

“El sujeto da inicio a la ejecución del delito, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor⁵⁶”.

El Camino al Crimen, posee dos fases una interna y otra externa, la primera permite la realización de los actos preparatorios para lograr la ejecución del delito, en la segunda se realizan acciones manifiestas en el mundo externo, siempre encaminadas alcanzar la finalidad de consumar el ilícito, pero aparece una circunstancia ajena al agente que es descubierto y la ejecución del ilícito no se logra. Ejemplo: El delito de Homicidio Tentado, el sujeto activo ejecutó, todos los actos dirigidos a la realización del ilícito, pero por circunstancias ajenas a él no se consuma el delito. Juan quiere matar a Isaac, y selecciona un arma de fuego para realizar el ilícito, lo espera a la salida de la Universidad de El Salvador, con el firme propósito de causarle la muerte, al salir Isaac de la Universidad es interceptado por Juan quien le dice que lo va a matar apuntándole con su arma de fuego, pero en el instante que Juan va a disparar a Isaac dos agentes de seguridad de la Universidad, lo detienen evitando así que Isaac muera.

En la Evasión de Impuestos puede presentarse esta modalidad de comisión en el caso siguiente: Artículo 249-A Código Penal, Numeral 3) se encuentra estatuido: *“El que evada al fisco por medio de declaraciones falsas o inexactas”*; Mario quien es dueño de la Gasolinera Shell Los Olivos, mensualmente como contribuyente tiene la

⁵⁶Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 220

obligación de declarar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), como resultado de las actividades gravadas que el realiza; resulta que al finalizar el periodo fiscal el monto de lo declarado presente un porcentaje elevado, lo cual no quiere declarar y es así como acude a su contador para que este le ayude a falsear algunos datos y disminuir las cantidades a declarar, el contador falsea la información tal como se lo pidió el contribuyente quien a través del internet ingresa a la pagina electrónica del Ministerio de Hacienda e incorpora la declaración, pero en el momento preciso en que envía la declaración se da un fallo en la conexión de internet y el servidor no logra incorporar dicha información a la pagina Web del Ministerio de Hacienda.

El comportamiento realizado por el contribuyente es un claro ejemplo de Tentativa, el agente realizó todos los actos tendientes a la comisión del delito de Evasión de Impuestos, como son: Falsear los datos, incorporarlos al formulario de declaración, acceder a la Pagina Web del Ministerio de Hacienda, incorporar los datos en el formulario digitales, procesar la información; actos que denotan la intención dolosa de Evadir al fisco, el que no se realizó por fallas en la conexión a Internet, lo que inhibió al sujeto activo realizar la consumación del ilícito quedando dicho comportamiento subsumido a la modalidad de tentativa.

C.3. Por exceso Objetivo. *“En ellos se produce un resultado no querido por el autor, cuya intención era realizar una acción lícita o de distinta gravedad⁵⁷”*

Se subclasifican en:

- **Tipos Imprudentes**

“Los delitos imprudentes son aquellos en donde no se quiere cometer el hecho previsto en el tipo penal, pero se realiza por infracción a las normas de cuidado”. El núcleo del tipo de injusto del delito imprudente consiste en la divergencia entre la acción realmente realizada y la que debería realizarse en virtud del deber de cuidado que, objetivamente era necesario observar y que cualquier persona situada en las circunstancias del autor, podía haber considerado.

Es un concepto objetivo, normativo. Es objetivo, por cuanto no interesa para determinarlo cuál es el cuidado que en el caso concreto ha aplicado o podía usar el autor, sino cuál es la precaución requerida en la vida social respecto a la realización de una conducta determinada. Supone además un juicio normativo que surge de la comparación entre la conducta que hubiera seguido un hombre razonable ó prudente en la situación del autor y la observada por el autor realmente.

Dos son los elementos de este juicio normativo: *Uno intelectual*, según el cual es necesaria la consideración de todas las consecuencias de la acción que, conforme a un juicio razonable “objetivo” eran de previsible producción: “previsibilidad objetiva”; y

⁵⁷Ibib. Santiago Mir Puig Pág. 220

otro valorativo, según el cual sólo es contraria al cuidado, aquella acción que queda por debajo de lo exigido por la sociedad a un hombre medio.

La incongruencia radica en que la fase interna del iter criminis no es coherente con la fase externa del mismo, el resultado producido, no es el querido por el autor. Ejemplo: Art. 137 Pn., Aborto Culposo; En este ilícito se castiga la no observancia del deber objetivo de cuidado, que se debe tener con el no nacido. Como en el caso de que un medico recete un medicamento que no se le pueda suministrar a mujer embarazada y que por su descuido no realiza los exámenes correspondientes para prescribir el medicamento, ocasionando el aborto; comete este delito.

Este delito no admite modalidad de imprudencia por no estar expresamente tipificado en la ley; el ordenamiento jurídico salvadoreño adopta el sistema de números clausus. Por consiguiente se exige la regulación de estos tipos de manera expresa, el fundamento de esta regulación se encuentra en el inciso último del Artículo 18 del Código Penal

- **Tipos Cualificados por el Resultado o Preterintencionales**

“La acción inicia con dolo y termina con culpa”. Esta figura se presenta cuando el agente dirige su voluntad de causación hacia un determinado resultado, produciéndose uno mas grave que el que esta en posibilidades de preveer; resultado que excede de la voluntad del sujeto activo. Esta descripción se caracteriza por mantener una alianza entre

dolo y culpa, ejemplo: El agente que actuando con dolo de lesionar a otro, le causa culposamente la muerte.

En la legislación salvadoreña no se encuentra vigente esta modalidad de consumación.

El delito de Evasión de Impuestos no se puede cometer con preterintencionalidad porque la acción de evadir impuestos es particularmente dolosa.

D. POR LA MODALIDAD DE LOS SUJETOS.

D.1 Por la Cualificación del Sujeto Activo

D.1.1 Tipos Comunes

“En estos tipos la ley no limita el ámbito de posibles sujetos activos, sino que se refiere a todo “el que...” ejecute la acción típica”. La norma penal no exige en su redacción, ninguna cualidad en especial o característica del infractor, dejando abierta la posibilidad que el Sujeto Activo del ilícito pueda ser cualquier persona. Ejemplo: Privación de Libertad artículo 148 Pn., cualquier persona puede cometer este ilícito, únicamente se necesita que realice los actos descritos por la norma.

Al tenor literal del artículo 249 – A Pn., se entiende que el ilícito de Evasión de Impuestos, puede ser realizado por cualquier persona, al incorporar la partícula

“*el que*”, siendo la que caracteriza a los tipos clasificados como comunes. Pero se advierte la particularidad que presenta este ilícito, y es que a pesar que el legislador utiliza la expresión “*El que*” para referirse al autor, la Evasión de Impuestos es un tipo especial, puesto que solo puede proporcionar datos falsos o dejar de proporcionarlos, quien se encuentra obligado, es decir un contribuyente o responsable siendo estos sujetos especiales, solo es contribuyente el obligado al pago de un impuesto en virtud de la ley.

D.1.1 Tipos Especiales

“*Sólo pueden ser sujetos quienes posean ciertas condiciones especiales que requiere la ley*”. Los delitos especiales son aquellos, en los que el legislador realiza una descripción del autor, por ejemplo, el Funcionario, Servidor Público, agente de Autoridad Pública, únicamente podrían realizar la conducta típica, las personas que reúnen esas condiciones especiales exigidas por la ley.

Como es el caso del funcionario Público, que se enriquece ilícitamente en ejercicio de su función (art. 333 Pn.).

El delito en análisis, se adecua en los tipos especiales, porque solo puede ser ejecutado por las personas que ostenten la calidad de contribuyente como lo indica el artículo 38 del Código Tributario “*Son contribuyentes, respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*” y los que tengan el conocimiento y responsabilidad de declarar impuestos de otra persona (representantes legales, contadores públicos, directivos y administradores de empresas), artículo 32 Código

Tributario. *“Las personas naturales podrán actuar ante la Administración Tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados debidamente acreditados.”*

Los delitos especiales se dividen en:

- **Tipos Especiales Propios**

“Son los que describen una conducta que sólo es punible a título de autor si es realizada por ciertos sujetos, de modo que los demás que la ejecuten no puedan ser autores ni de éste ni de ningún otro delito común que castigue para ellos la misma conducta”. La exigencia realizada para el sujeto activo en el tipo penal, imposibilita que otra persona que no tenga esa cualidad específica pueda realizar el ilícito, por ejemplo: El Peculado artículo 325 Pn. Este ilícito solo puede ser cometido por funcionario, empleado público o autoridad pública.

Los delitos comunes son aquellos que pueden ser realizados por cualquier persona. Por ejemplo, en el tipo penal del homicidio previsto en el artículo 128 Pn. se expresa: “El que matare a otro”. Esta expresión “el que” indica que básicamente dicha conducta puede ser realizada por cualquier persona.

Los delitos especiales, en cambio son aquellos en los cuales se exige que el autor tenga una cualidad especial. Por ejemplo, el Artículo 310 Pn. Prevaricato lo pueden cometer el Juez, Magistrado o Secretario, se presenta una cualidad objetiva del autor por

dicho motivo ese tipo penal solamente puede ser realizado por la persona que tiene esa cualidad especial: “el funcionario o empleado publico”.

Estos tipos especiales se clasifican en propios, impropios.

El tipo penal de Evasión de Impuestos puede ser clasificado como un “Tipo especial propio” atendiendo a que la cualidad del autor es lo que fundamenta el injusto, es decir, es el fundamento por el cual se sanciona la conducta prohibida.

No existe un tipo penal de Evasión de Impuestos que pueda ser realizado por cualquiera. Por más que se utilice la expresión “El que”, la cualidad objetiva del autor viene de la descripción de la conducta, porque solamente puede proporcionar datos falsos, que son relevantes para determinar un impuesto, quien tiene esta obligación.

Esta cualidad objetiva no se da exclusivamente en el contribuyente, sino también puede darse en aquella persona que actúa en representación del obligado, proporcionando los datos falsos, por ejemplo el contador, no directamente por el ejercicio de la profesión, sino por actuar en representación del contribuyente.

En el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y prestación de Servicios (IVA), el que paga el impuesto realmente es el consumidor final, sin embargo dicho consumidor no está obligado a proporcionar ningún tipo de información a la Administración Tributaria. Es el contribuyente de derecho, es decir la persona designada

por la ley, la que se encuentra obligada a proporcionar los datos e ingresar el monto del impuesto.

- **Tipos Especiales Impropios**

“Estos tipos guardan correspondencia con un delito común, del que puede ser autor el sujeto no cualificado que realiza la acción”. En esta debe ser una persona cualificada la que comete el ilícito, sin embargo el delito corresponde a un común, que puede ser atribuible de una pena cualquier persona que lo ejecute. Por ejemplo: El delito de Malversación de Fondos, si quien lo efectúa no es funcionario o empleado público, sino persona común esta es imputable al delito Hurto.

La Evasión de Impuestos, no puede realizarse por esta modalidad, no guarda relación con un tipo penal común, la calidad de contribuyente no la ostenta cualquier persona sino los que por ley son obligados.

D.2 Por la Cualificación del Sujeto Pasivo

D.2.1 Tipos Lesivos Generales

“Son aquellos en los que el sujeto pasivo puede ser cualquier persona”. La norma no exige ninguna calidad o característica especial del sujeto pasivo, puede serlo cualquiera a quien con la acción u omisión del sujeto activo, se ponga en peligro o cause daño a un bien jurídico del que es titular. Ejemplo: El ilícito de Lesiones artículo 144 Pn., puede ser sujeto pasivo a quien se le causen.

En el delito que se estudia, únicamente ostenta la calidad de sujeto pasivo el Estado a través de la Administración Tributaria, en razón de ello no se adecua a esta clasificación.

D.2.2 Tipos Lesivos Cualificados

“El sujeto pasivo tiene características especiales”.

Se sub clasifican en:

- **Tipos Lesivos Cualificados por Inimputabilidad**

“El sujeto pasivo es un inimputable”. Esta clasificación únicamente puede aplicarse *cuando* la acción u omisión recae sobre una persona inimputable. Por éste se entiende aquel que no tiene capacidad de culpabilidad, y no provoca en ningún momento la acción ejercida en su contra por el sujeto activo. Ejemplo: Violación en Menor e Incapaz, Artículo 159 Pn.

En la Evasión de Impuestos no se configura esta clasificación, el sujeto pasivo nunca tendrá la calidad de inimputable, por ser este, una entidad creada por el mismo Estado.

- **Tipos Lesivos Cualificados por la Situación de la Víctima**

“Este tipo requiere que la víctima se encuentre en una situación especial”.

Hace referencia a una determinada calidad del sujeto pasivo inherente a su moralidad o estatus. Un ejemplo de este tipo, artículo 129 numeral 10 Pn. en el Homicidio Agravado

donde la víctima puede ser un funcionario público, autoridad pública o agente de autoridad, otro ejemplo es: La Inseminación Artificial no Consentida (Artículo 156 Inc. 2 Pn.), que se puede ejecutar en mujer soltera menor de catorce años.

El ilícito investigado, no le aplica esta modalidad, no se requiere para la evasión que la víctima este en una situación especial exigida por la norma.

- **Tipos Lesivos Cualificados por la Relación Jurídica**

“Debe existir una relación jurídica entre el sujeto activo y el pasivo”. Son delitos cometidos a personas que ostentan una relación jurídica con el autor ya sea originada por la ley, como por contrato. Tal es el caso de Alzamiento de Bienes regulada en el Artículo 241 del Código Penal. En este tipo la relación jurídica nace de un contrato que vincula a una de las partes como deudora, y la otra como acreedora. La primera de ellas se sustrae al cumplimiento de la obligación alzando sus bienes u ocultándolos, simulare enajenaciones o créditos, se traslade al extranjero o ausentare para no responder al pago de sus deudas a sus acreedores.

Al delito en examen se le aplica esta clasificación, existe una relación jurídica entre la Administración Tributaria y el contribuyente, la obligación surge en virtud de la ley, exigiéndole el pago de los impuestos de las actividades comerciales y profesionales realizadas por los obligados.

- **Tipos Lesivos Cualificados por Prevalimiento**

“En estos el sujeto pasivo se encuentra en desventaja”. Se efectúa la acción típica sobre un sujeto que se encuentra en menoscabo relativo al autor. Por ejemplo: Estupro por Prevalimiento regulado en el Artículo 164 Pn., El Sujeto Activo, aprovechándose de la relación de superioridad que tiene con el sujeto pasivo; quien debe ser una persona mayor de quince años y menor de dieciocho, accésandola por vía vaginal o anal. Como el caso de Laura quien tiene dieciséis años y es empleada de Oscar, y este aprovechándose de la relación laboral tiene relaciones sexuales con ella, comete el ilícito.

En la Evasión de Impuestos no se aplica esta clasificación, el sujeto activo no goza de superioridad en relación a la Administración Tributaria.

E. POR LA FORMA DE PARTICIPACIÓN DEL SUJETO

E.1 Tipos de Autoría y Participación

“El tipo de autoría requiere la realización de un delito consumado o no de la Parte Especial, directamente o por medio de otra persona que actúa como mero instrumento (autoría mediata), por sí solo o junto con otros (coautoría)”. *“Los tipos de participación suponen la inducción de o la cooperación con el autor de un delito consumado o no de la Parte Especial”*.

El tipo estudiado puede ser cometido por cualquier persona que esté en la obligación de pagar impuestos.

La autoría mediata es posible en este delito, cuando el sujeto activo que realiza la conducta típica sirve como mero instrumento y es el caso de los Contadores Públicos y los Administradores, porque ellos son los obligados a realizar la declaración de impuestos, y estos por ordenes del contribuyente no declaran en su totalidad el impuesto, evadiéndolo de esta manera.

La participación, necesaria o no necesaria, es posible en la Evasión de Impuestos.

F. POR LA INTERVENCIÓN FÍSICA DEL SUJETO

F.1 Tipos de Propia Mano

“Este tipo exige un contacto corporal o la realización personal del tipo”. Se necesita la realización de una acción que por las peculiares circunstancias de la conducta estipulada en el tipo, únicamente las puede cumplir el sujeto activo de manera personal, inmediata y corporal, ejecutando así el verbo rector.

Un ejemplo de tipos de propia mano es el delito de Violación, Artículo 158 Código Penal, exige un contacto corporal y empleo de violencia; además que exista un acceso carnal ya sea de forma vaginal o anal, ésta debe ser realizada directamente por el autor, por ello se constituye como un delito de propia mano; requiere que la conducta descrita en el tipo sea realizada por la persona a quien se le atribuye, debe reflejar una relación necesaria entre ambas, para que pueda ser atribuible a él como sujeto activo.

En el delito de Evasión de Impuestos no existe el contacto corporal entre el autor y el sujeto pasivo, sobre quien recae la acción es la Administración tributaria ente ficticio sobre el que no es posible el contacto corporal.

F.2 Tipos Psicológicos

“Este tipo no exige un contacto corporal, con el sujeto pasivo”. Estos se caracterizan por no existir un contacto físico, pero si un contacto psicológico ambiental, psicológicamente nocivo. Por ejemplo la Injuria (Art.179 Pn.), en este tipo penal se lesiona la dignidad y decoro del sujeto pasivo.

El delito de Evasión de Impuestos no puede considerarse como un tipo psicológico porque en esta clase de normas el sujeto pasivo es una persona natural; mientras que en aquél el sujeto pasivo es de naturaleza abstracta: Administración Tributaria.

G. POR LA CONCURRENCIA DEL SUJETO ACTIVO.

G.1. Tipos Mono subjetivos: *“Aquellos que describen conductas realizadas por un sujeto”*⁵⁸. Son aquellos donde el tipo en concreto exige que la conducta descrita en el mismo sea ejecutada por un solo sujeto activo. Ejemplo el Homicidio Simple, solo exige que una sola persona sea el sujeto activo al hacer referencia a la expresión *“El que matare a otro”*.

⁵⁸ Teoría General del Delito. Velásquez Velásquez, Fernando. Editorial Temis S.A. Santa Fe Bogotá-Colombia. 1994. Pág. 347.

El tipo de Evasión de Impuestos es monosubjetivo, porque solo exige para que se configure el delito que este sea realizado por una persona con el propósito de evadir el pago de los impuestos; no necesita la concurrencia de varios sujetos para que se tenga por consumado el delito.

G.2 Tipos Plurisubjetivos

“Exigen la presencia de por lo menos dos personas para la realización de la conducta descrita en la ley”⁵⁹

Se subdividen de la siguiente manera:

G.2.1 Tipos de Convergencia

*“Cuando concurren varias personas de manera uniforme para la consecución de un mismo objeto”.*⁶⁰ Estos tipos se caracterizan porque hay una pluralidad de sujetos activos que se ponen de acuerdo para la realización de una conducta delictiva, con una finalidad en común, es necesario que exista la pluralidad de sujetos activos de lo contrario no puede concurrir este tipo. Sucede con la **Ley Especial Contra Actos de Terrorismo**. Artículo 13 regula **el delito de Organizaciones Terroristas** *“Los que formaren parte de organizaciones terroristas, con el fin de realizar cualquiera de los delitos contemplados en la presente Ley, serán sancionados con prisión de ocho a doce años. Los organizadores, jefes, dirigentes o cabecillas, serán sancionados con prisión de diez a quince años.”* En este tipo existe una pluralidad de sujetos activos que

⁵⁹ Ibid Velásquez Velásquez, pág. 347.

⁶⁰ Ibid Velásquez Velásquez, pág. 347

como objetivo en común conformar una organización en conjunto para realizar actos terroristas y Agrupaciones Ilícitas (Artículo 345 del Código Penal, respectivamente). Estos delitos tienen asistencia de diversas voluntades para un mismo objetivo.

En el delito en estudio no encaja en esta clasificación, porque requiere de un solo sujeto activo para que se dé la Evasión de Impuestos al enunciar la partícula “*El que*” evadiere estos indica una persona en específico.

G.2.2 Tipos de Encuentro

*“Concurren varias personas pero de manera autónoma”*⁶¹ Tienen como característica la necesaria colaboración de los sujetos activos y pasivos para que se configure el delito. Concurren ambos en una misma relación criminal. Por ejemplo el Aborto Consentido (Art. 133 Pn.). En este delito se necesita de dos acciones diferentes que producen un resultado en conjunto, y por esa misma razón la pena es la misma para los sujetos del ilícito.

En la Evasión de Impuestos no se considera dentro de esta clasificación porque no existe una relación de colaboración entre el sujeto evasor y la Administración Tributaria, con la finalidad de sustraerse al pago de los impuestos, todo lo contrario la Administración Tributaria sanciona al sujeto evasor.

⁶¹ Ibid Velásquez Velásquez, pág. 347

H. POR LA RELACIÓN DEL SUJETO ACTIVO CON EL PASIVO

H.1 Tipos Disyuntivos

“Para los tipos disyuntivos la voluntad del autor no coincide con la voluntad del sujeto pasivo”. La intención de ambos sujetos está en contraposición; es decir el sujeto pasivo no quiere colaborar con el sujeto activo: Por ejemplo, la Violación (Art. 158 Pn.) donde el sujeto pasivo en ningún momento por su voluntad, quiere ser objeto de acceso carnal ya sea por vía vaginal o anal por parte del sujeto activo.

La Evasión de Impuestos no es un tipo disyuntivo porque el sujeto pasivo es la Administración Tributaria, ente ficticio que no puede expresar su voluntad con la realización de una acción que ejecuta el contribuyente y que le perjudica.

H.2 Tipos de Encuentro

Se caracterizan por la necesidad de que el sujeto pasivo colabore con el sujeto activo. Ejemplo: El aborto Consentido y Propio, Art. 133 Pn., requiere que la mujer tenga consentimiento de practicarse el aborto y por ello permite que otra persona se lo realice.

Esta clasificación no puede darse en el ilícito en estudio, porque nunca la administración tributaria colaborará con el sujeto evasor para que este no realice el pago de los impuestos al que está obligado y por ser la misma un ente ficticio que carece de voluntad propia.

I. SEGÚN LA RELACIÓN DEL BIEN JURÍDICO.

I.1 Por la proximidad de la amenaza.

I.1.1 Tipos de Lesión.

“Son aquellos que comportan la destrucción o privación del bien jurídico protegido”. Por ejemplo el delito Lesiones en el no Nacido. Art. 138 Pn. En donde se afecta la integridad física y psicológica del ser humano en formación.

En los tipos penales de lesión se requiere un menoscabo o detrimento efectivo al bien jurídico protegido.

El delito de Evasión de Impuestos la lesión al bien jurídico Hacienda Publica no se realiza como en el tipo penal de Homicidio, donde la lesión se produce sobre la integridad física del sujeto pasivo; este ilícito se materializa en la falta de percepción de ingresos por parte del fisco, produciéndose un detrimento al bien jurídico tutelado, en virtud que este no percibe fondos para satisfacer las necesidades de sus administrados.

I.1.2 Tipos de Peligro

“Requiere la puesta en peligro del bien jurídico protegido”. Se caracteriza porque la conducta comporta la amenaza puesta en riesgo del bien jurídico de protección.

Los delitos de peligro se sub-dividen en:

- **De peligro Concreto o demostrable.**

“Debe existir la creación de una situación de peligro para el bien jurídico protegido”. Estos delitos requieren la demostración de la posibilidad de daño, es decir comprobación de que existe un peligro *Ejemplo: Disparo de Arma de Fuego Art. 147-A C. Pn.* Existe un peligro concreto con el disparo de arma de fuego se puede lesionar a cualquier persona.

- **De peligro abstracto o presunto.**

“No es preciso que la acción cree un peligro efectivo. En estos casos el legislador presume la posibilidad de daños para el bien jurídico tutelado”. Ejemplo la Conducción Temeraria de vehículo de motor artículo 147-E Pn. La ley presume de modo absoluto la posibilidad de un daño para el bien jurídicamente tutelado, excluyen cualquier indagación sobre si se da o no la posibilidad del perjuicio o lesión de éste.

El ilícito en análisis no puede ser de peligro concreto, ni abstracto porque en la realización de este tipo no se coloca en peligro el bien jurídico protegido, se ejecuta la acción u omisión descrita por el tipo y se consuma el delito.

J. SEGÚN EL NÚMERO DE BIENES AFECTADOS

El legislador al organizar sistemáticamente los delitos, acude a diversos criterios, uno de los cuales es el del bien o interés jurídicamente tutelado. Desde este punto de vista, los diversos delitos han sido catalogados por la doctrina como tipos penales simples o mono-ofensivos, y tipos penales complejos o Pluriofensivos, según tutelén, respectivamente, un único bien jurídico, o amparen simultáneamente varios.

J.1 Monoofensivos. *“Cuando el legislador por medio de determinada norma ampara un solo bien jurídico”. Ejemplo el delito de lesiones artículo 142 Pn. En donde el bien jurídico que se tutela es la integridad física y psíquica de la persona.*

J.2 Pluriofensivo. *“Ampara al mismo tiempo varios bienes jurídicos”,* la persona que realiza la conducta descrita en el tipo penal, lesiona simultáneamente varios intereses que el legislador concibe como dignos de tutela jurídica. Ejemplo el delito de Infracción de reglas de seguridad artículo 267 Pn. Los bienes jurídicos que protege este tipo son la vida, integridad física y la salud de las personas.

El delito Pluriofensivos es incorporado por el legislador en el estatuto penal, en el acápite correspondiente a uno de los varios intereses jurídicos que protege; en aquel que, a juicio del mismo, es más relevante en ese caso particular.

El delito de Evasión *de Impuestos en un tipo Monoofensivo el bien jurídico protegido por el Legislador en esta clase de delito es la Hacienda Pública.*

2.3 ESTRUCTURA DEL TIPO PENAL DE EVASIÓN DE IMPUESTOS

2.3.1 ACCIÓN

En el tipo penal en estudio la conducta prohibida es: Proporcionar al Fisco datos falsos relevantes para la liquidación de una obligación tributaria; dejar de proporcionar dicha información; creando un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado

total o parcialmente. Además se castiga la obtención de beneficios impositivos indebidos.

De acuerdo a la concepción finalista la Acción: Es el ejercicio de la actividad final dirigida a la realización de un objetivo determinado, en la mente del autor hay un fin propuesto con anticipación. “La finalidad o actividad finalista de la acción, se basa en que el hombre, sobre el origen de su conocimiento causal, puede prever en determinada escala las consecuencias posibles de una actividad, proponerse los objetivos de distinta índole y dirigir su comportamiento según un plan tendiente a la obtención de esos fines”. Significa, entonces que desde que se plantea los objetivos tiene plena conciencia de su conducta.

2.3.1.1 LA ACCIÓN SE DIVIDE EN DOS FASES: UNA INTERNA Y OTRA EXTERNA.

➤ Fase Interna

Se produce completamente en la psiquis del sujeto activo, se desarrolla en la esfera del pensamiento y comprende la proposición de un fin, la selección de los medios necesarios y la consideración de los efectos concomitantes o colaterales:

A.- Proposición de un Fin

Consiste en el objetivo perseguido por el autor. En el delito de Evasión de Impuestos el evasor tiene un fin perfectamente definido desde el principio: “Acrecentar su patrimonio de forma ilícita”.

B.- Selección de Medios Necesarios

Es una operación mental donde el autor se representa los diferentes métodos con que cuenta para realizar su objetivo. Es “un proceso mental denominado de retroceso; porque a partir del fin se seleccionan los medios”.

Cuando se han propuesto la finalidad de Evadir al Fisco para incrementar su patrimonio ilegalmente los medios a utilizar lo constituyen:

- 1) No llevando registros contables, especiales, auxiliares o legales, que exigen la leyes tributarias;
- 2) Llevando 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 la obligación tributaria;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado obligaciones gravadas;
- 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos y circunstancias que no han acontecido;
- 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

C.- Valoración de Efectos Concomitantes o Colaterales

Es una actividad psíquica que consiste en la apreciación de todas las posibles consecuencias resultantes de la acción; es una representación futura sobre los efectos que pueden producirse en la persona del autor y en sus bienes.

El sujeto evasor aquí valora todos los resultados y alcances que puede desencadenar su comportamiento ilícito, ejemplo: Que el evasor sea descubierto por el Ministerio de Hacienda evadiendo impuestos no emitiendo facturas, siendo juzgado y condenado con pena de prisión por la comisión del hecho delictivo.

➤ **Fase Externa**

Consiste en la puesta en marcha del curso causal, se ejecuta en el mundo exterior. Es un proceso causal sobredeterminado por la elección del fin y de los medios en el dominio del pensamiento. Es una manifestación de la conducta evidenciada a través de todos los actos necesarios para lograr el objetivo propuesto por el autor.

La Evasión de Impuestos, el evasor ejecuta todos los actos necesarios que le permitan cumplir su finalidad de acrecentamiento ilícito de su patrimonio.

Luego que ha ideado su objetivo, seleccionado los medios y valorado los efectos de su actuar, realiza en el mundo exterior todo eso que había mantenido únicamente en su pensamiento.

Conducta Ilícita

El núcleo rector del comportamiento típico radica en el hecho de “*evadir el pago de impuesto*” que significa tanto como el sustraerse al pago de los mismos, entendido este concepto como el derecho de contenido económico de que es titular el Estado.

En este delito será el juez quien tomando como parámetro el informe proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos valorara si existe o no Evasión por parte del contribuyente.

Para la legislación salvadoreña es importante el monto de la cuantía evadida, según lo descrito en el tipo penal, deben evadirse las cantidades señaladas para cada impuesto para que la conducta realizada por el evasor sea constitutiva del ilícito, de lo contrario será falta administrativa.

Existen contribuyentes que mandan elaborar talonarios de facturas con la misma numeración, como consecuencia cuando efectúan una venta de elevada cuantía la suplantán por una menor (subfacturación) esta es la que finalmente dejan en sus registros, evadiendo de esa manera los tributos que deberían pagar por ejercer su actividad.

A - Pérdida o destrucción de libros para no dejar indicios.

Se presenta el caso de quienes simulan el robo o destrucción de libros contables colocando la denuncia para legalizar tal situación o para ganar tiempo y ponerse al día

con soportes ficticios.

B - La demora es una estrategia empleada por aquel contribuyente que pretende ocultar evidencias comprometedoras.

La modalidad empleada por el presunto evasor que se encuentra en su establecimiento comercial, y al enterarse que va a ser allanado demora el ingreso de los fiscalizadores mientras gana tiempo para ocultar las evidencias que lo incriminan. En oportunidades y ante la tardanza, las autoridades buscan el apoyo de cerrajeros pero cuando llegan el propietario o alguno de sus empleados procede a abrir. Como la efectividad de un allanamiento depende del factor sorpresa, cuando no se da, la investigación se puede malograr. Por eso lo más aconsejable es esperar a la primera oportunidad para irrumpir en el momento que el establecimiento objeto del registro esté abierto.

C - Empresas que presentan facturas falsas efectuando transacciones millonarias.

Consiste en proveer facturas falsas de compañías legalmente constituidas, a otras empresas para que acrediten transacciones comerciales (ficticias) que les permita aumentar los gastos deducibles, reduciendo así el pago de impuestos y en el caso de que sean investigados argumentan tener la mercancía tanto físicamente como en los libros contables, fingiendo haber sido engañados al no tener la previsión de verificar a todos sus proveedores, que en oportunidades son personas naturales (para evitar el rastreo).

Sin embargo los fiscalizadores cuando realizan la investigación saben que eso no es cierto lo que dice el contribuyente porque cuando verifican la procedencia de las facturas, descubren que no hay tales proveedores y mucho menos las ventas, siendo corroborado con las empresas involucradas en el ilícito quienes niegan haber entablado relaciones comerciales con ellos, lo que en realidad es cierto porque al hacerse la confrontación se verifica que la papelería o las firmas no concuerdan con las legítimas. Estas actuaciones delictivas en oportunidades son apoyadas por ex funcionarios conedores de empresas y papelería a falsificar, lo mismo que los posibles clientes a quienes ofrecer las facturas.

⇒ **Supuestos de Ausencia de Acción**

Los juristas señalan situaciones en las cuales no es posible imputar una acción al sujeto activo, hay una exclusión; se conocen como supuestos de ausencia de acción.

A.- Fuerza Física Irresistible

En el Derecho Romano era conocida con el nombre de vis phisica absoluta o ablativa.

Se define como aquella fuerza absoluta que imposibilita al sujeto para moverse o dejar de moverse; lo mantiene en el mismo estado en que la persona se encontraba en el instante que es sorprendido por esa fuerza externa.

La fuerza física irresistible puede provenir de la naturaleza o de un tercero, lo importante es que produce que una persona actúe sin capacidad de control. Esta fuerza física irresistible debe ser absoluta, el individuo no debe tener la posibilidad de actuar de otra forma. Por ejemplo: Se produce una alarma por incendio y las personas que viven en un edificio pugnan por salir, al llegar a las escaleras, una mujer al tratar de escapar de las llamas resbala y cae sobre otra produciéndole lesiones muy graves; en este caso quien resbaló actuó con fuerza física irresistible (a causa de la alarma de incendio), esta situación se considera como inexistencia de acción.

El efecto es que suprime toda voluntariedad de la actuación personal.

No puede considerarse como una acción porque el violentado carece de toda voluntad, es un instrumento ciego de quien ejerce la violencia. El resultado causado no es producto de su actividad, la acción no le pertenece.

En el delito de Evasión de Impuestos no puede darse esta ausencia de acción porque el sujeto evasor en ningún caso podría ser un mero instrumento de una voluntad ajena para evadir y aumentar su propio caudal patrimonial.

B.- Movimientos Reflejos

No constituyen acción, y el fundamento de ello es que tales movimientos no son controlados, o producidos, por la voluntad de la persona. Como indica Muñoz Conde: "El estímulo del mundo exterior es percibido por los centros sensores que los transmiten, sin intervención de la voluntad, directamente a los centros motores". Un ejemplo de

movimiento reflejo es: Cuando una madre efectúa un movimiento brusco al tocar una conducción eléctrica, producto de lo cual causa la muerte a su hijo con un cuchillo que tenía en su mano.

Este supuesto de ausencia no puede concurrir en el delito de Evasión de Impuestos, porque el sujeto evasor no puede recibir un influjo proveniente del exterior, que le anule la voluntad y que le conduzca a un provecho personal.

C.- Estados de Inconsciencia

Se trata de momentos en los que el sujeto que realiza la acción no es plenamente consciente de sus actos. Se da una ausencia de las actividades mentales normales de una persona. No media la voluntad en los estados de Inconsciencia.

- ❖ ***Embriaguez Letárgica:*** Es la pérdida de la conciencia originada en el consumo del alcohol. Por ejemplo, Pedro quien ha ingerido muchas bebidas alcohólicas, mata a Juan como producto de una acalorada discusión en un bar.
- ❖ ***Sueño Profundo:*** Ejemplo de ello es la madre que llega a su casa luego de una agotadora jornada de trabajo y dormida ahoga a su hijo de cuatro meses de edad. Para algunos doctrinarios este caso también podría resolverse como culpa inconsciente.

- ❖ **Sonambulismo:** Trastorno fisiológico que hace que una persona ejecute actos de forma personal pero encontrándose aún dormida. Por ejemplo, un sonámbulo que dormido destruye una pieza indígena única muy valiosa.
- ❖ **Hipnotismo:** Actividad psíquica realizada por un hipnotizador mediante la que domina la voluntad de una tercera persona obligándola a realizar acciones de las cuales no tiene ningún control. Tal es el caso de José, quien estando bajo el trance de hipnosis, hierde con un cuchillo a Juan.

Es muy cuestionada la veracidad de este estado de inconsciencia por la imposibilidad de comprobación científica.

- ❖ **Epilepsia:** Infección cerebral crónica de causas diversas caracterizada por crisis recurrentes que provoca convulsiones. Por ejemplo, Vicente convulsiona cuando carga en sus brazos a su hijo de tres meses, y al sufrir el ataque deja caer al bebe quien producto de la caída muere.

En la Evasión de Impuestos, no concurre ninguna de las formas de estados de inconsciencia por que el sujeto evasor siempre tiene la finalidad de defraudar al Fisco a través de una acción consiente y dirigida.

2.3.1.2 OMISIÓN

Es una de las dos formas que puede adoptar la conducta humana, en determinados casos adquiere significación jurídico penal. La omisión no es simplemente

una inacción, un no hacer, sino que es el no hacer “La acción mandada por la norma, hay una infracción a un deber, pero no un deber moral o social, sino una obligación impuesta por la ley en función de proteger un determinado bien jurídico”.

2.3.1.2.1 LA DOCTRINA CLASIFICA LOS DELITOS DE OMISIÓN EN DOS GRUPOS:

⇒ **Omisión Propia:** Se encuentra de forma expresa en la ley, se les conoce como delito de omisión pura o propia porque se castiga la simple infracción de un deber de actuar y equivale a aquellos delitos considerados como de simple actividad; ejemplo de ello es: La omisión del deber de poner en conocimiento determinados delitos Art.309.Pn.

⇒ **Omisión Impropia o de Comisión por Omisión:** Son aquellos que no están de forma expresa tipificados en la ley, los cuales surgen al hacer uso de un método interpretativo que se da sobre la base de los delitos de comisión pero que debido a su estructura también permiten que se configure la omisión; por ejemplo el homicidio regulado en el Art.128 Pn, en relación con el Art.20.Pn.

En el ilícito en estudio la primera descripción de la conducta omisiva está prevista en el inciso 1º del Artículo 249-A del Código Penal que expresa: “El *que omitiera declarar hechos generadores*”, relacionando los numerales 1), 4), 6), del mismo Artículo; en el primero la omisión consiste *“No llevando libros o registros contables , especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias”* el cuarto *“Excluir u omitir declarar*

hechos generadores estando obligados a ello”; y el sexto la omisión “De no presentar tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizados operaciones gravadas”.

La Evasión de Impuestos es un tipo penal que permite la omisión propia, por estar expresamente tipificados en la ley en el inciso y numerales antes mencionados; en ella se crea el deber para los contribuyentes de declarar los hechos generadores, concebidos estos como: *“Los presupuestos establecidos por la ley para tipificar el impuesto, cuya realización origina el nacimiento de la obligación de pagar”*. La conducta penada por el legislador es la de dejar de proporcionar datos determinantes sobre la existencia del hecho generador.

2.3.2 TIPICIDAD

Consiste en la adecuación de la norma al hecho concreto. En otras palabras, es la cualidad que una conducta tiene de ser subsumible en un tipo penal. Es la confrontación o adecuación del comportamiento humano realizado con el hecho que regula la norma penal.

❖ TIPO

Lo constituye una selección de comportamientos, que son relevantes para la protección de bienes jurídicos que son obligación del Estado como ente garantista de la protección de los derechos de las personas.

❖ JUICIO DE TIPICIDAD

Consiste en una valoración para determinar si la conducta realizada coincide o no con la descrita en el tipo penal, este análisis lo realiza el juez o interprete verificando la concordancia entre el comportamiento humano y la norma penal.

Para los finalistas el tipo se subsume en dos categorías un tipo objetivo y otro subjetivo, en el primero se incorporan todos los elementos de naturaleza objetiva que caracterizan la acción. En el segundo se concentra el contenido de la voluntad que dirige esa conducta.

2.3.2.1 ELEMENTOS OBJETIVOS.

2.3.2.1.1 ELEMENTOS OBJETIVOS DESCRIPTIVOS.

La Evasión Fiscal, al igual que todos los tipos, cuenta con una parte objetiva dividida en elementos descriptivos y en normativos. Los primeros son aquellos que el autor conoce a través de los sentidos y se subdividen en esenciales y no esenciales.

Los elementos descriptivos esenciales: Son aquellos comunes a todos los tipos penales y sin los cuales es imposible configurarlos; estos son: Acción, sujetos (activo y pasivo), nexo de causalidad, bien jurídico y resultado.

Los elementos descriptivos no esenciales, llamados también accidentales: Son aquellos que únicamente concurren en ciertos tipos penales; se refieren al tiempo, lugar, medio y objeto.

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

⇒ **ACCIÓN.**

Es “El ejercicio de la actividad final”; la manifestación de voluntad de querer causar un perjuicio a la Hacienda Pública. Los tipos penales describen conductas valiéndose generalmente de un verbo rector, encargado de regir la acción u omisión que se origina de la concreción de una prohibición.

***Evadir:** La conducta que requiere la configuración del ilícito en estudio, se rige por el verbo rector Evadir. La acción realizada atiende a defraudar al Fisco, manifestándose por las diferentes formas que establece el tipo.*

***Ocultar:** Significa esconder o tapar la verdad, o también callar lo que obligatoriamente se debería decir.*

***Modificar:** Es transformar o cambiar una cosa o alguna de sus cualidades o componentes.*

***Declarando Información Falsa O Inexacta:** Es disfrazar las cosas representándolas en forma distinta de lo que son.*

⇒ SUJETO ACTIVO

El sujeto activo responsable del pago de los impuestos, no siempre coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, aunque en la mayoría de los casos así sucede, el obligado al tributo es, por lo común el deudor de la obligación, pero en ciertos casos la Administración Tributaria atribuye la responsabilidad por las obligaciones fiscales, a terceras personas extrañas a la relación tributaria, haciendo la diferenciación entre deudores y responsables.

El Código Tributario por su parte divide a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en *contribuyentes y responsables*, por ejemplo el Art.30. Del mismo cuerpo normativo establece que: “Se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.

A. CONTRIBUYENTE.

El contribuyente, llamado por algunos “*deudor*”, no ofrece mayor dificultad en cuanto a su caracterización, por ser considerado por la mayoría de autores y por el ordenamiento Jurídico, como el sujeto pasivo normal de la obligación tributaria, es decir, el sujeto pasivo por antonomasia.

Según el Artículo 38 del Código Tributario “Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Dicha condición puede recaer:

1° En las personas físicas-llamadas también personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

2° En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho;

3° En las entidades o colectividades que constituyen una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional; como las sociedades anónimas antes de lograr la autorización legal.

4° Los herederos a título universal o curador de la herencia yacente del contribuyente fallecido cumplirán las obligaciones o ejercitarán los derechos de éste, hasta el monto de la masa hereditaria”.

B. RESPONSABLE.

En el Artículo 42 del Código Tributario, establece: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a este.

Son responsables solidariamente y en calidad de representante (siempre y cuando hayan participado en el hecho que dio origen a la Evasión de Impuestos):

1°. Los padres, los tutores o administradores de bienes de los menores obligados, a los representantes de los incapaces;

- 2°. El administrador único o representante legal de la persona jurídica durante el periodo que comprende su gestión;
- 3°. Respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administran o dispongan durante el periodo de su administración;
- 4°. Los sindicatos de quiebra, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores y los administradores judiciales o particulares de la asociación;
- 5°. El contratante local y representante del conjunto cultural, artístico y deportivo;
- 6°. Los que administran o tengan la disponibilidad de los bienes de empresa y de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- 7°. El fiduciario respecto al fideicomiso;
- 8°. Los curadores especiales en los casos de los ausentes y los curadores de la herencia yacente y los representantes de sociedad en liquidación.

⇒ **SUJETO PASIVO**

Es el titular del bien jurídico lesionado o puesto en peligro por parte del autor; el Estado es el titular del bien jurídicamente tutelado y, en consecuencia, es sujeto pasivo del delito de Evasión de Impuestos.

⇒ **BIEN JURÍDICO.**

A nivel doctrinario existe discrepancia en el bien jurídico que se tutela en el delito de Evasión de Impuestos, en primer lugar encontramos los que consideran “La fe pública como el bien jurídico que protege el delito de Evasión Fiscal.

En segundo lugar se encuentran los que consideran que es el deber de lealtad al Estado, planteamientos tendientes a ir más allá del bien jurídico, porque persigue es lograr una determinada actitud frente al Estado y es, por tanto, la existencia de otra actitud (lo desleal) la que se castiga.

En tercer lugar se encuentran aquellos juristas que consideran que el bien jurídico protegido en este capítulo es el Patrimonio. Esta postura es la más individualista y privatista en la concepción de lo protegido por esta clase de delitos. Presenta el problema de requerir una forma especial de protección, caso contrario, se estaría ante una prisión por deudas; si el Estado no es sino otra persona más, dotada de patrimonio, necesariamente tiene que quedar sometido a todos los riesgos patrimoniales en sus relaciones con otras personas, luego, la intervención punitiva sería abusiva y llevaría justamente a la prisión por deudas.

La postura más adecuada, es la consideración del bien jurídico es el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de los mismos, en conclusión el Erario Público, es el argumento más aceptada porque sólo así es posible determinar un bien jurídico alejado de una concepción privatista o individual y también de otros bienes supra-individuales, como la fe pública, sin caer al mismo tiempo, en una concepción

autoritaria de deberes del ciudadano hacia el Estado, cuando se trata a la inversa, de los deberes del Estado con los ciudadanos.

La Constitución de El Salvador en el artículo 223, reglamenta lo referente a la Hacienda Pública, entendida tal como señala el Jurista Juan Busto Ramírez en su libro *Los Delitos Contra la Hacienda Pública como sinónimo de Erario Público*.

Se debe entender que hablar de Hacienda Pública es lo mismo que hacer referencia a todos los fondos, valores líquidos, créditos activos, bienes muebles, raíces y todos los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, con los que cuenta el Estado para el cumplimiento de sus fines.

El grupo investigador considera que es válido argumentar, que el bien jurídico que protege el tipo de Evasión de Impuestos es la Hacienda Pública o Erario Público, indistintamente cualquiera de los conceptos utilizados es correcto y se refieren a lo mismo, son todos los bienes y obligaciones de los Estados, mediante los cuales buscan la satisfacción de las necesidades de los administrados.

⇒ **NEXO DE CAUSALIDAD**

Para poder atribuir un resultado a una persona como producto de su acción, es necesario determinar si aquel aparece ligado a esta por una relación de causalidad; siguiendo la regla que cada causa tiene su efecto.

La Evasión de Impuestos puede realizarse en la modalidad activa u omisiva, en la primera forma de ejecución, el nexo causal se realiza desde el momento de ejecución de algunas de las conductas descritas en el tipo, requiriendo por parte del sujeto activo el ánimo de defraudar la Hacienda Pública, incrementado su patrimonio con su accionar; una de las formas de evasión es usando la doble o múltiple contabilidad que realiza el sujeto activo el no realizar el pago exacto al que esta obligado, perjudicando con su acción al Fisco, generando con ello el resultado exigido por la norma para que se pueda configurar el tipo.

En la segunda modalidad de comisión, este tipo penal requiere un comportamiento omisivo, ejecutado por el sujeto omisivo, uniendo la omisión con el resultado por el llamado *NEXO DE EVITACIÓN*, que se pone en marcha desde el mismo instante cuando el obligado al pago del tributo omite realizar la declaración correspondiente causando con su actuar el resultado exigido por la norma, que en todo caso, si hubiese realizado la acción omitida el resultado seria evitado.

⇒ **RESULTADO**

Es la consecuencia externa y observable que se deriva de la manifestación de voluntad, de la acción.

En la Evasión de Impuestos el resultado es producido cuando el obligado al pago omite declarar lo debido o declara hechos inexistente, perjudicando con su accionar u omisión la Hacienda Pública, que en conclusión deviene en un perjuicio de todos los administrados que resultan perjudicados por la falta de percepción de fondos requeridos

para que el Estado cumpla con sus fines sociales, económicos y jurídicos que permiten el desarrollo de la nación.

2.3.2.1.2 ELEMENTOS DESCRIPTIVOS NO ESENCIALES.

La evasión Fiscal además de requerir los elementos esenciales para su configuración, es necesaria la concurrencia de elementos descriptivos no esenciales para la producción del ilícito, como el medio y el tiempo.

A) Medio

Son los instrumentos que utiliza el sujeto activo para la comisión del hecho.

Los tipos penales pueden ser ejecutados por medios determinados e indeterminados; los primeros son instaurados por la misma norma, es el caso que del delito de estupro (Art. 163 Pn.), que debe ser cometido mediante engaño; en la segunda clasificación el medio no está determinado expresamente en la norma, ejemplo el homicidio (Art. 128 Pn.), la norma no estatuye el medio para realizar el ilícito.

El delito de Evasión de Impuestos es de medios determinados, enumerados en el Art. 249 – A. Pn:

1 - No llevar libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;

2- Llevar doble o múltiple contabilidad doble o múltiple facturación;

3 - Declarar información falsa o inexacta;

- 4- Excluir u omitir declarar hechos generadores;
- 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 e inexistentes.

B) Tiempo

Se refiere a circunstancias temporales “Consistente en momentos o límites pasajeros durante los cuales debe realizarse la acción prohibida”, tal como ocurre con el Sabotaje, tipificado en el Art. 357 del Código Penal que requiere que la conducta sea realizada en tiempo de guerra y de grave trastorno del orden público.

El tiempo para cometer este delito dependerá del establecido para cada gravamén, por ejemplo para el impuesto Sobre la Renta, se requiere desempeñar un trabajo permanente por el periodo de un año, o el caso del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA), el pago debe realizarse cada mes. Este ilícito es cometido únicamente en el periodo fiscal correspondiente a cada tributación a la que está obligado el contribuyente.

C) Lugar

Es el espacio geográfico en el que debe realizarse la conducta para la conformación del delito. Por ejemplo, la Piratería (Art. 368 Pn.), este ilícito únicamente puede ser cometido en alta mar.

La realización de Evasión de Impuestos no requiere de un lugar en específico, es suficiente que el obligado a declarar no realice el pago correspondiente.

D) Objeto

Fernando Velázquez Velázquez, lo define como: *“Todo aquello sobre lo cual se concreta la agresión al bien jurídico tutelado y hacia el cual se dirige el comportamiento del agente”*.

El objeto sobre el cual recae la acción u omisión puede ser personal (como el caso de lesiones, Art. 142. Pn.); real, cuando recae sobre una cosa (el hurto de uso Art. 210 Pn.) o inmaterial, cuando la acción pesa sobre el Estado.

En el delito de Evasión de Impuestos, el objeto sobre quien recae la acción es inmaterial, es el Estado a través de la Administración Tributaria quien resulta afectada y sobre ella recae la acción u omisión realizada por los obligados al pago.

2.3.2.1.3 ELEMENTOS NORMATIVOS.

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.

El delito de Evasión de Impuestos, regula varios elementos normativos entre ellos encontramos:

- **Hecho Generador;** es necesario la existencia de la obligación tributaria, que impone a los contribuyentes el deber de aportar al sostenimiento del Estado, el sujeto activo u omisivo de la conducta debe conocer que al surgimiento del hecho, paralelamente nace la obligación hacia el Estado de contribuir en base a lo percibido.
- **Impuesto;** el Estado impone a los gobernados la obligación de contribuir al mantenimiento del mismo, a través de la creación de tributos que gravan directa o indirectamente las actividades económicas de los obligados; el autor de la obligación tributaria debe conocer que la mayoría de sus operaciones económicas, jurídicas, están sujetas al pago de impuestos, que al incumplimiento de ello se hace acreedor de una sanción.

- **Contribuyente;** es el sujeto que la ley a designado como obligado al pago del impuesto, esta calidad es atribuida en razón del hecho generador que surge de las operaciones económicas que realiza el gobernado.

- **Evasión;** la norma penal penaliza los comportamientos activos y omisivos que evitan el pago del impuesto al que se está obligado, el sujeto activo u omisivo conoce que se sustrae del cumplimiento de la obligación, al inhibirse de realizar las acciones mandadas por la norma o no realizándolas.

En este delito no se genera concurrencia de elementos socioculturales.

2.3.2.2 PARTE SUBJETIVA.

A) Dolo

Consiste en el conocimiento de todos los elementos objetivos del tipo y querer realizarlos a través de la acción u omisión, el dolo tiene dos elementos:

1. Elemento Cognitivo: Para entender la conformación de este elemento en una acción dolosa, es necesario que el sujeto conozca todas las características materiales que configuran la acción descrita en el tipo objetivo, tanto las descriptivas como las normativas, como puede ser la actividad a desarrollar (naturaleza, forma y medios de ejecución), el curso causal que se pondrá en desarrollo y los efectos que causara.

En el delito de Evasión de Impuestos, en el conocimiento de los elementos objetivos de este tipo y en esta fase intelectual se requiere que el agente conozca su calidad de obligado al pago de impuestos.

2. Elemento Volitivo: Este tiene que ver con la voluntad de concreción del tipo objetivo, teniendo estrecha relación con la firme decisión de ejecutar dicha acción, empleando todos los medios escogidos para consumar el hecho en la forma que se ha previsto, el agente debe querer la realización de toda la conducta típica del delito.

En el ilícito en estudio, la voluntad del autor es de querer evadir el pago de los tributos resultando de ello la defraudación al fisco.

El dolo se clasifica de tres formas:

✓ **Dolo Directo o de Primer Grado:** Se produce cuando un sujeto se representa en su conciencia el hecho típico, constitutivo de delito. En el dolo directo el autor tiene el total control mental de querer y saber la conducta típica que se plantea realizar y la comete, obteniendo el resultado querido. Ejemplo: Ernesto decide matar a Ramón por envidia, llega a la puerta de su casa, lo espera a que salga lo ve y le dispara al corazón, este muere.

Con respecto al delito de Evasión de Impuestos, se presenta el dolo directo, porque en éste existe una necesaria relación entre lo que pretende el sujeto activo y el resultado obtenido. El contribuyente con su acción busca evadir ilícitamente el pago de los impuestos, realizando todas las acciones tendientes para cumplir con su cometido.

- ✓ **Dolo Indirecto o de Segundo Grado, de Consecuencia Necesaria:** Es aquel que se materializa cuando el sujeto se representa el hecho delictivo, pero no como un fin, sino como un hecho o efecto inevitable, necesario para actuar y ejecutar la conducta típica. Para el caso William quiere dar muerte a Emilio, le pone una bomba en el auto, esta explota y producto de ello muere la esposa e hijos de Emilio. La finalidad no es matar a la familia pero es necesario.

El dolo indirecto no puede darse; en la Evasión de Impuestos la intención del autor está perfectamente definida.

- ✓ **Dolo Eventual:** Es cuando el sujeto se representa el hecho como posible lejano, pero que podría llegar a ocurrir; no obstante, el agente actúa aceptando dicha posibilidad. Ejemplo. La persona que tira una flecha a otra que tiene una manzana en la cabeza con la posibilidad que pueda lesionarlo.

En el delito de Evasión de Impuestos se presenta en el supuesto siguiente: El contribuyente que desconoce con exactitud la cuantía constitutiva del ilícito, aceptando que con su comportamiento evasivo puede alcanzar el monto exigido por la norma y aún así continúa ejecutando su conducta delictuosa.

B) Imprudencia

En el delito de comisión por imprudencia en el agente se hace presente el aspecto cognoscitivo, conoce pero no quiere el resultado; con la realización de la acción u omisión comete la ilicitud pero confía en su habilidad para evitarla, inobserva el deber

objetivo de cuidado; se recuerda que el ordenamiento penal salvadoreño adopta el sistema de números clausus (cerrados), requiere que los delitos imprudentes estén expresamente tipificados por la ley, se divide en:

- ✓ **Imprudencia conciente o con representación:** El agente habiéndose representado como posible la realización de un resultado confía en sus habilidades para evitarlo y a pesar de ello, se da este. Ejemplo: Juan conduce un vehículo, en la calle que transita esta un semáforo en rojo y él confiando en sus habilidades para conducir lo pasa, atropellando a un peatón que cruzaba la calle en ese momento.
- ✓ **Imprudencia inconciente o sin representación:** Es cuando el agente no se representó la posible realización del resultado. Ejemplo: Felipe sale de su casa y se le olvida cerrar la llave de la cocina de gas y a causa de esto, se produce un incendio, aquí Felipe le era imposible prever el resultado ya que no estaba a su alcance.

El delito de Evasión de Impuestos no admite la modalidad imprudente; su realización es siempre dolosa.

2.3.2.2.1 ELEMENTOS SUBJETIVOS DISTINTOS DEL DOLO

A) Ánimo

“Supone que en el autor existe un determinado propósito, intención, motivación o impulso, que se suman al conocimiento y voluntad del tipo (dolo), es el dispositivo ulterior que contiene la conducta reprochada por el ordenamiento penal”.

La Evasión de Impuestos, es una de las formas de defraudación al Fisco, tipificadas por el Código Penal; el concepto de defraudación, no es igual al del incumplimiento del pago de los impuestos. Para defraudar hace algo mas que omitir el pago; es necesario una conducta engañosa, como suele decirse una puesta en escena que denote la presencia de un animus defraudandis o intención positiva de engañar o no realizar el pago del tributo, además de esto; este animus forma el conocimiento de la obligación de pagar el impuesto, y en decisión consciente de no pagarlo causando así el daño a la Hacienda Pública.

La autoría, como elemento distinto del dolo no se presenta en el tipo de Evasión de Impuestos.

2.3.2.2.2 ERROR DE TIPO

El concepto general de error es la “Ignorancia o falsa apreciación de la realidad”. Penalmente, es el desconocimiento de alguno o todos los elementos del tipo, objetivos, subjetivos o normativos; el autor debe conocer todos los elementos que integran el tipo, cualquier desconocimiento o error sobre la existencia de alguno de estos trascienden en la tipicidad.

Este error elimina el dolo, (que consiste en conocer y querer realizar los elementos del tipo) y como consecuencia, el desconocimiento o error sobre alguno de estos lo excluye.

Si existe la ignorancia total de uno o de todos los elementos integrantes del tipo, y que aún el autor teniendo la pericia o conocimiento de un hombre medio, no es posible evitar el error, se está en presencia del llamado *error de tipo invencible*, resultante de ello la conducta se vuelva atípica; mientras que si el autor, conoce los elementos del tipo, y aun conociendo la técnica debida no la realiza, se configura el denominado *error de tipo vencible*, dejando subsistente el delito imprudente, permitiendo su aplicación en los casos en que sea posible, cuando la norma penal lo determine expresamente.

Debe tenerse en cuenta que es muy extendida la opinión de los expertos en el área penal que en las leyes penales complementarias, como en el delito de Evasión de Impuestos la normativa que la complementa (Código Tributario), el comportamiento punible pertenece al tipo, por lo que un error sobre dicha normativa habrá de interpretarse como error de tipo, con la consecuencia que en el delito fiscal, si el error es vencible o invencible dará lugar a la atipicidad de la conducta realizada por el agente evasor, por adoptar el Código Penal Salvadoreño el sistema de números clausus (cerrados), no encontrándose regulada la Evasión de Impuestos imprudente.

2.3.3 ANTIJURIDICIDAD

Velásquez Velásquez define la antijuridicidad “*Cuando el agente ha realizado un comportamiento típico actuando de forma antinormativa, contradice el ordenamiento jurídico en su conjunto, lesiona o amenaza el bien jurídico tutelado*”⁶²

⁶² Fernando Velásquez Velásquez. Derecho Penal, Tercera Edición 1997. Pág. 454.

Francisco Muñoz Conde afirma que *“La antijuridicidad no se agota, sin embargo, en esa relación de oposición entre acción y norma, tiene también un contenido material reflejado en la ofensa que el bien jurídico quiere proteger. Se habla en este caso de antijuridicidad material”*.⁶³

Según la doctrina la antijuridicidad se clasifica en:

- Formal: Es la mera contradicción entre la acción u omisión y el ordenamiento jurídico.
- Material: Es la puesta en peligro o violación a un bien jurídico protegido.

En el delito de Evasión de Impuestos debe tomarse en cuenta ambas formas de antijuridicidad. La acción u omisión de evadir es típica por verificarse su tipicidad y su contradicción con el ordenamiento jurídico; aún cuando es típica puede no ser antijurídica si le asiste alguna causa de justificación porque en este caso no se produce ninguna puesta en peligro o lesión al bien jurídico tutelado por la norma.

2.3.3.1 CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN.

El ordenamiento jurídico no solo se compone de prohibiciones, sino también de preceptos permisivos que autorizan un hecho, en principio, prohibido. En Derecho Penal la existencia de un hecho típico supone la realización de un hecho prohibido, por cuanto el tipo constituye o describe la materia de prohibición, es decir, aquel o aquellos hechos

⁶³ Francisco Muñoz Conde. Derecho Penal. Parte General. (2002). Pág. 304.

que el legislador quiere evitar que realicen los ciudadanos. Pero en algunos casos concretos el legislador permite ese hecho típico, por cuanto existe una necesidad real, actual de defenderse. Las causas de justificación no solo impiden que se pueda imponer una pena al autor de un hecho típico, sino que convierten ese hecho en lícito.

Del catalogo de excluyentes reguladas en el Art.27 del Código Penal, tienen el carácter de causas de justificación las siguientes:

1. Cumplimiento de un Deber Legal, Ejercicio Legítimo de un Derecho o de una Actividad Lícita

El hecho se justifica cuando se comete en cumplimiento de orden legítima de autoridad competente emitida con las formalidades legales. Hay que dejar claro que dicho concepto sólo habla de una orden legítima “no obligatoria” y destaca que debe ser emitida *con las formalidades legales, para que legalmente, pueda proceder y tenga validez como causal de justificación.*

⇒ **Cumplimiento de un deber;** el ordenamiento jurídico en muchas ocasiones impone el deber a determinadas personas de realizar acciones que están tipificadas en la ley, que suponen la lesión de bienes jurídicos, cuando es necesaria según el caso en concreto; este mismo ordenamiento jurídico manda a esas personas, que en ejercicio del cumplimiento del deber lesione bienes jurídicos, siendo legal su actuación.

Un ejemplo de esta causal es cuando se comisiona a un policía para que efectúe un allanamiento de morada y presenta la orden judicial que le autoriza a proceder.

El ilícito en estudio no admite la aplicación de esta causal de justificación.

⇒ **Ejercicio legítimo de un derecho;** es la acción justificada que realiza el agente, atribución otorgada por la Constitución y las leyes secundarias.

Esta causal de justificación debe cumplir requisitos, para que pueda ser invocada por el agente:

- ✓ El ejercicio de las funciones debe realizarse conforme a derecho.
- ✓ El ejercicio del cargo debe ser legítimo.
- ✓ Que se tenga competencia para realizar la profesión.

Puede ser el ejercicio del derecho de los padres hacia los hijos, y el ejercicio legítimo de una profesión.

El ilícito en estudio no admite la aplicación de esta causal de justificación.

2. Legítima Defensa

Es una respuesta proporcionada ante una agresión ilegítima, actual o inminente.

Los requisitos para la aplicación de la legítima defensa son:

- a) Que exista una agresión ilegítima,
- b) Necesidad del medio empleado para impedir la o repelerla,
- c) Falta de provocación suficiente por parte del que se defiende.

Por ejemplo: Juan repela el ataque que recibe de Pedro, neutralizándolo con un disparo en la pierna.

El delito de Evasión de Impuestos, no reúne los presupuestos necesarios para que el agente evasor pueda ampararse en una legítima defensa.

3. Estado de Necesidad Justificante

Existe una situación de peligro, de transgresión de dos bienes jurídicos de distinto valor, simultáneamente se presenta la necesidad de salvaguardar a ambos; pero el sujeto que actúa no tiene la capacidad física para lograr salvarlos y ello solo puede hacerse lesionando uno de los bienes jurídicos en conflicto que de acuerdo a las reglas del Estado de Necesidad Justificante es el de menor valor, el que actúa en Estado de Necesidad lo hace para evitar un mal propio o ajeno.

Para que se cumpla esta causa de justificación deben darse los siguientes requisitos:

- A) Que el mal causado no sea mayor que el que se quiere evitar: Este requisito es el fundamental en este Estado de Necesidad el daño que se causa es menor al bien jurídico para salvaguardar el de mayor valor.
- B) Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionalmente por el sujeto, este requisito constituye que el sujeto que ampara este Estado de Necesidad no lo haya provocado intencionalmente sino que la situación de necesidad sea proveniente

de una causa ajena, porque la provocación de una necesidad impide que el que la provocó pueda después ampararse en ella.

- C) Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse. Quien actúa en esta situación no está obligado a soportarla, pero si esta es normal dentro del ámbito de su profesión entonces es obligado a hacerlo.

En el delito de Evasión de Impuestos no puede invocarse esta causal de justificación.

4. Colisión de Deberes:

El sujeto para cumplir un deber jurídico, no tiene otra opción que incumplir otro deber, lesionando un bien jurídico en el cumplimiento de esa obligación que a su vez están determinadas en provecho de bienes colectivos o individuales.

Está permitida la actuación no solo cuando se incumple un deber menos importante para cumplir uno de mayor rango, en cuyo caso es obligatorio optar por el que tiene la preferencia jurídica, de lo contrario no se cumpliría con el requisito de la *proporcionalidad de males*, sino cuando los deberes en conflicto son de valor equivalente, en donde solo se puede cumplir uno y es imposible cumplir los dos al mismo tiempo, a la norma le es totalmente indiferente cual de los dos deberes se cumpla.

Por ejemplo: El padre que observa que sus dos hijos están en peligro porque se ha originado un incendio y él decide salvar a uno de ellos.

En el ilícito que se investiga, no es posible invocar esta excluyente de responsabilidad el contribuyente u obligado al pago de los tributos no puede aducir estar en presencia de dos deberes jurídicos, cumplir uno de ellos e incumplir el otro.

5. Consentimiento.

El consentimiento del titular del bien jurídico debe quedar claramente manifestado, aunque no siempre ha de ser expreso. Cabe también el consentimiento tácito en aquellos casos en los que previa una relación de confianza basada en la gestión de negocios.

Para que el consentimiento pueda actuar como causa de justificación es necesario que se den determinados requisitos:

1. Facultad reconocida por el ordenamiento jurídico a una persona para disponer válidamente de determinados bienes jurídicos propios;
2. Capacidad para disponer, que no tiene que coincidir necesariamente con la capacidad civil, que esta exige unas facultades intelectuales para comprender el alcance y significación de sus actos por parte de quien consiente;
3. Cualquier vicio esencial de la voluntad del que consiente (error, coacción, engaño), invalida el consentimiento;
4. El consentimiento ha de ser dado ante de la comisión del hecho y ha de ser conocido por quien actúa en su amparo.

Esta causa de justificación no se aplica al ilícito de Evasión de Impuestos, el titular del bien jurídico, no dará su consentimiento expreso ni tácito, para que el obligado al pago de los tributos evite el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.3.3.1.1 EXCESOS EN LAS CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN.

⇒ Exceso Intensivo.

Existe una reacción actual e injusta, pero la respuesta es abundante en medios defensivos en relación al ataque (exigencia de proporcionalidad racional en el comportamiento que se presenta como respuesta). Ejemplo: Pedro es atacado por Juan, bastara con disparar sobre las piernas de su agresor, para rechazar el ataque, sin embargo le da muerte al lesionarlo más de lo racionalmente necesario.

⇒ Exceso Extensivo.

Se refiere a la falta de alguna de las condiciones de agresión (actualidad, injusticia o subsistencia del peligro). Surge cuando se da una respuesta habiendo cesado el peligro del ataque, el autor transgrede la actualidad de la agresión. Ejemplo: Carlos pese haber controlado el ataque de su agresor, quien yace herido en el suelo; procede a dispararle por dos ocasiones más produciéndole la muerte.

2.3.3.1.2 ERROR INDIRECTO DE PROHIBICIÓN.

La justificación de una acción solo existe, si concurren tanto el elemento objetivo como subjetivo de la causa de justificación. La falta de cualquiera de estos presupuestos

tiene como resultado un error de prohibición indirecto; este puede ser por la falta del elemento subjetivo (el agente no quiere actuar conforme a derecho, pero su acto causa un resultado objetivamente lesivo), como por falta del elemento objetivo (el sujeto quería actuar conforme a derecho, pero el acto que produjo no está permitido por la ley).

El error indirecto de prohibición en las causas de justificación puede referirse a distintos elementos de las mismas, y presentar diferentes particularidades que se examinarán por separado.

1. El error sobre los presupuestos objetivos de la causas de justificación. El criterio de lo **razonable** para delimitar la causa de justificación real de la putativa.

Uno de los casos en que falta el elemento objetivo es en el supuesto de la creencia errónea en la existencia de los presupuestos de una causa de justificación: El sujeto cree en la existencia de un hecho que, de realmente haberse dado, hubiera justificado su actuación (el autor disparó porque creía erróneamente que la víctima iba dispararle).

2. El error sobre los límites y sobre la propia existencia de una causa de justificación

El sujeto creía erróneamente que su acción estaba autorizada (el policía consideraba que podía disparar contra todo el que se pasara un semáforo en rojo); o un error sobre la existencia de la causa de justificación misma (creer que puede defenderse

la patria organizando un grupo paramilitar, guerra sucia contra el terrorismo o para dar un golpe de Estado). En ninguno de los casos de error expuestos constituye el elemento objetivo de la respectiva Causa de Justificación (legítima defensa, ejercicio de un derecho) y el hecho es antijurídico.

3. El tratamiento de la ausencia del presupuesto subjetivo de la causa de justificación.

El caso inverso es cuando falta el elemento subjetivo de justificación, aunque objetivamente exista una situación justificante. El autor dispara contra su enemigo sin saber que éste lo estaba esperando para matarlo.

El hecho es antijurídico, los Juristas plantean la posibilidad de castigarlo por el delito consumando porque el resultado fue producido objetivamente.

La doctrina dominante se inclina por castigar por tentativa, aunque el resultado pretendido por el autor se ha producido y objetivamente constituye la consumación de un delito.

⇒ **Error de Prohibición Indirecto Vencible:** Recae sobre los excesos extensivos y intensivos de una causa de justificación, la responsabilidad es para el agente disminuida.

⇒ **Error de Prohibición Indirecto Invencible:** Este elimina toda responsabilidad del autor.

En el delito de Evasión Impuestos el agente no puede aducir la existencia de un error de prohibición indirecto en su actuar sea por acción u omisión no existe fundamento para ello.

2.3.3.4 CULPABILIDAD

Esta es la última categoría que conforma la Teoría del Delito y se concluye con la culpabilidad cuando una acción es típica, antijurídica y culpable.

Es un juicio de reproche que recae sobre la persona del autor. De tal manera, culpable es *“Aquel que, pudiendo, no se ha motivado ni por el deber impuesto por la norma, ni por la amenaza penal dirigida contra la infracción a ella”*.⁶⁴ La culpabilidad es un juicio de reproche al autor por haber podido actuar de manera diferente y no lo hizo.

ELEMENTOS DE LA CULPABILIDAD.

A) Imputabilidad

Para que pueda hacerse el juicio de reproche personal es necesario que el autor posea no solo los factores psíquicos (carencia de algún tipo de trastorno mental), sino también las facultades físicas (que el sujeto activo cumpla con la edad establecida 18 años), para que su comportamiento sea motivado por las normas penales, con la concurrencia de ambos requisitos el agente posee la capacidad de culpabilidad, convirtiéndose en un imputable (capacidad de responder penalmente por sus acciones u omisiones).

⁶⁴ Enrique Bacigalupo. Lineamientos de la Teoría del Delito. (1994). Pág. 133

Para que el delito de Evasión Fiscal pueda imputarse a un sujeto dicha ilicitud debe cumplir con los requisitos antes mencionados.

B) Inimputabilidad

Es la persona que no tiene la capacidad de conocer y comprender que su actuar es típicamente antijurídico; se convierte además en un inimputable toda aquella persona que físicamente no ha alcanzado la edad exigida por la norma penal para ser sancionado por ella (18 años).

B.1) Enajenación Mental

Muchos autores han definido como debe entenderse la enajenación mental Fernando Velázquez Velázquez aduce: *“No obra culpablemente quien no está en condiciones de comprender la antijuridicidad de su hacer, esto es, quien actúa sin la posibilidad de conocer su ilicitud”*.⁶⁵

El agente evasor debe encontrarse en sus plenas facultades mentales para cumplir con la obligación impuesta por la norma, en el caso que un enajenado mental puede tener la calidad de contribuyente, la norma no puede obligar a acciones jurídicas a una persona enajenada mental, en el sentido que este no posee las capacidades físicas y psicológicas para ser motivado por la norma.

B.2) Grave Perturbación de la Conciencia.

⁶⁵ Fernando Velázquez Velázquez. Derecho Penal. Parte General. Pág. 482

El fundamento de esta eximente se basa en la existencia de una situación de incomunicación con el entorno social, que impiden al sujeto conocer la realidad que está a su alrededor y por tal razón la norma falla su función de motivación.

Puede ser de carácter psicológico o patológico.

Esta eximente de responsabilidad es aplicable en aquellos casos que la grave perturbación de la conciencia radica en aspecto psicológico; que en definitiva el sujeto no tenga comprensión de lo lícito e ilícito de su actuar.

Pertenecen a los trastornos psíquicos patológicos en primer término: ***La Psicosis Exógena***, esta penetran en el organismo desde fuera.

Con ello se hace referencia a enfermedades que se deben a trastornos orgánicos demostrables; se habla también de la **psicosis (física o fundada)**. Encajan a aquí las **psicosis traumática (por lesiones cerebrales)**.

Entre los trastornos psíquicos cardiológicos se encuentran además la ***Psicosis Endógena***, esta procede del interior del cuerpo, viene de adentro; designan así a los trastornos psíquicos cuya base corporal orgánica no ha sido demostrada claramente hasta el momento, pero que la ciencia presume. Entre ellos se encuentran los dos grandes círculos de **esquizofrenia y ciclotimia**; esta se caracteriza también como “**Demencia maniaco-depresiva**”, recibe ese nombre porque en ella a menudo, suceden fases maniacas depresivas en determinados ciclos.

En el delito en estudio podría invocarse esta eximente de responsabilidad, por ser estos trastornos mentales de carácter transitorios, puede presentarse en el supuesto siguiente: Un contribuyente que sufre un trastorno mental transitorio, y en ese estado realiza la declaración al fisco, proporcionando datos incoherentes a la realidad fiscal.

B.3) Desarrollo Psíquico Retardado o Incompleto

Es la falta de madurez mental; requiere un **supuesto biológico** consistente en sufrir alteraciones en la percepción, incluye cualquier defecto que suponga la disminución de las facultades de captación del mundo exterior, generalmente se trata de defectos físicos como: **La sordomudez, ceguera y los autistas**, cuya anomalías congénitas de carácter producen un cierre a la comunicación; este defecto debe haber sido sufrido por el agente desde el nacimiento o la infancia o desde el momento clave del aprendizaje social.

Si por el contrario el agente ha adquirido conocimientos y experiencias suficientes para saber si sus acciones contradicen o no las normas y después sufren la alteración en la percepción, no será aplicable esta eximente ello porque el **presupuesto biológico** no es suficiente para aclarar la inimputabilidad, lo importante es el **presupuesto psicológico** que produce alterar gravemente la consciencia de la realidad, lo que el sujeto debe tener alterado su capacidad para conocer las pautas de comportamiento y los valores dominantes en su entorno social.

La minoridad de edad es una causa de inimputabilidad que se basa en que normalmente el menor, por falta de madurez, carece de la capacidad suficiente para motivarse por las normas, pero, para evitar dudas y vacilaciones en el caso concreto por razones de seguridad jurídica, establece un límite cronológico, de modo que solo a partir de una determinada edad, el menor puede responder y no antes, aunque en el caso concreto se pudiera pensar que el menor de esa edad tiene la capacidad suficiente de culpabilidad.

El Código Penal excluye de forma genérica la responsabilidad de los menores de ciertas edades, es decir a los que oscilan entre cero a doce años de edad; apoyados en la presunción *jure et de jure* de que estos aún no han alcanzado la madurez necesaria para comportarse de acuerdo con su comprensión del derecho.

Los supuestos de inimputabilidad estudiados pueden presentarse en las personas que ostentan la calidad de contribuyente, como en el caso siguiente: Un menor de edad, a quien su padre al fallecer deja como heredero universal, adquiere toda la herencia en su totalidad, y si dentro de ella se encuentran obligaciones fiscales también le son transmisibles, pero por no tener la libre administración de sus bienes, no sería responsable penalmente, porque le asiste una causa de inimputabilidad. Quienes responderían serían los representantes legales o tutores del menor, porque la ley los obliga a administrar los bienes de su representado mientras este adquiera su mayoría de edad.

En el caso de la sordomudez, y de la ceguera debe tomarse en cuenta si esta es de nacimiento o producto de un hecho sobreviniente, también si el agente a pesar de su discapacidad ha tenido formación especial que le permita entender el medio social en que se desarrolla. Por ejemplo, Nicolás es un joven graduado de la carrera de Licenciatura en ciencias Jurídicas, quien a pesar de ser una persona no vidente por nacimiento conoce la obligación que tiene de declarar al fisco, sabe de la existencia de normas que estatuyen esta obligación, por tanto si él deja de declarar no podría ampararse en esta eximente de responsabilidad, porque hay un conocimiento del precepto legal.

C).- Conciencia de la Antijuricidad

La norma penal solo puede motivar al individuo en la medida en que este pueda conocer, el contenido de sus prohibiciones. Si el sujeto no sabe que su hacer está prohibido, no tiene ninguna razón para abstenerse de su realización, la norma no le motiva en su infracción, si bien es típica y antijurídica, no puede atribuírsele a título de culpabilidad.

No obra culpablemente quien no está en condiciones de comprender la antijuricidad de su hacer, esto es, quien actúa sin la posibilidad de conocer su ilicitud formal y materialmente concebida, sea porque su comportamiento no constituya injusto (representación equivocada) porque no piensa en absoluto en el injusto (ausencia de representación).

C.1 ERROR DE PROHIBICIÓN DIRECTO

*“Existe error de prohibición no sólo cuando el autor cree que actúa lícitamente sino también cuando ni siquiera se plantea la ilicitud de su hecho”.*⁶⁶

Es el que recae sobre la potencial comprensión de la antijuridicidad de la conducta; puede ser *vencible o evitable* según que se le pueda exigir al sujeto activo que lo supere, de acuerdo a las circunstancias concretas en las cuales actúa. También puede ser *invencible o inevitable* cuando el agente, obrando con la diligencia debida, no hubiese podido comprender la antijuridicidad de su injusto.

a) Error sobre la Existencia de la Norma

“El autor desconoce la existencia de una norma que prohíbe su hacer”. Por ejemplo, una ciudadana española llega a El Salvador y decide practicarse un aborto, con la errónea creencia que en este país es lícito hacerlo, este es un típico ejemplo de ignorancia *legis*.

En el delito de Evasión de Impuestos, el agente ignora la existencia de norma que le establece la obligación tributaria a que esta afecto, como sucede en el ejemplo siguiente: El campesino analfabeta que compra y vende productos lácteos, obteniendo ingresos mensuales que se encuentra dentro de la categoría de pequeño contribuyente, no declara tales operaciones al fisco, por desconocer que existen normas tributarias que le imponen esa obligación.

⁶⁶ Francisco Muñoz Conde. Derecho Penal. Parte General. Pág. 397

b) Error sobre la Validez de la Norma

“El autor conoce la norma prohibitiva pero la considera no vigente”. Así ocurre con el indígena que cree erróneamente que la prohibición de portación, tenencia de Arma de Guerra ya no está vigente, que esta solo era vigente mientras subsistió el conflicto armado en el Salvador.

En el delito de Evasión de Impuestos, este tipo de error requiere que el contribuyente tenga conocimiento que las normas continúan vigentes, tomando como referencia que las leyes una vez publicadas son de conocimiento general para todas las personas y más para ellos que están obligados a conocer las leyes que regulan sus transacciones comerciales.

c) Error sobre la Interpretación de la Norma

“El sujeto activo interpreta equivocadamente una norma y la considere como no aplicable a su persona”. Tal es el caso de quien cree lícito el acceso carnal con una menor de edad quien le ha manifestado que ha perdido la virginidad, pues estima que la norma solo se refiere a las mujeres que aún conservan su virginidad.

Es probable la concurrencia de este tipo de error en la Evasión de Impuestos, cuando el contribuyente cree erróneamente que no es necesario facturar todas las operaciones realizadas sino únicamente aquellas de mayor monto.

C.2) TRATAMIENTO JURÍDICO DEL ERROR DE PROHIBICIÓN VENCIBLE E INVENCIBLE

El Código Penal Salvadoreño ha conceptualizado, en el Art. 28 inciso 2º *“El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal o de una causa de exclusión de la responsabilidad penal, exime de ésta. Si el error fuere vencible, se atenuará la pena en los términos expuestos en el Art. 69 de este Código”*.

Esta disposición se refiere tanto al error de prohibición indirecto como al directo. Es importante mencionar que aunque el primero de ellos se estudia en antijuridicidad, se resuelve hasta que se llega a la culpabilidad.

Las consecuencias del error están claramente determinadas: Si es invencible excluye de toda responsabilidad, penal y civil; si es vencible, existe una atenuación de la sanción que oscila entre la tercera parte del mínimo y la tercera parte del máximo de la pena señalada para el delito, a ello se refiere el Art. 69 Pn.

En el caso del delito de Evasión de Impuestos, si concurre un error de prohibición directo vencible el cómputo de la pena según lo estatuido en el Art.69.Pn, será la siguiente:

Cuando se trate del impuesto sobre la renta y el monto de los evadido es de trescientos mil (treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavos de dólares) a quinientos mil colones (cincuenta y siete mil ciento cuarenta y dos, con

ochenta y cinco centavos de dólares), si concurriera un error de prohibición directo vencible el nuevo marco penal es de un año con tres meses a dos años.

El segundo supuesto, cuando se sobrepase la cantidad de quinientos mil colones (cincuenta y siete mil ciento cuarenta y dos, con ochenta y cinco centavos de dólares), si concurriera un error de prohibición directo vencible el nuevo marco penal sería de dos años a dos años con dos meses.

Cuando el impuesto evadido sea el de Transferencia de Bienes Inmuebles y Servicios, y el monto evadido en dicho periodo tributario sea de cien mil colones (once mil cuatrocientos veintiocho con cincuenta y siete centavos de dólares) a trescientos mil colones (treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavos de dólares) si concurriera un error de prohibición directo vencible el nuevo marco penal sería de un años con tres meses a dos años.

El segundo supuesto, cuando se sobrepase la cantidad de trescientos mil colones (treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavos de dólares), si concurriera un error de prohibición directo vencible el nuevo marco penal sería de dos años a dos años con ocho meses.

D).- Exigibilidad de un Comportamiento Conforme a Derecho

La exigibilidad es la plataforma central de la culpabilidad, actúa culpablemente el que con arreglo al ordenamiento jurídico pudo proceder de otra manera a como lo

hizo, esto solo se le puede exigir a una persona que es imputable y tiene conocimiento de la antijuridicidad de su acto.

Se debe tener en cuenta la circunstancia y situación en la que se envuelve al agente, si este tuvo posibilidades de actuar conforme a la norma y no lo hizo, a este habrá que hacerle el juicio de reproche en virtud de que al sujeto se le exige actuar de forma diferente.

La ley penal establece mandatos normativos que por lo general son de imperativo cumplimiento para todos los ciudadanos. Es igualmente cierto que el Derecho no exige comportamientos heroicos porque en algunas situaciones el agente está imposibilitado para actuar de una manera diferente.

Las causales de no exigibilidad son:

- ✓ El Estado de Necesidad Exculpante;
- ✓ Miedo Insuperable.
- ✓ Vis Compulsiva, llamada también coacción psicológica;

D.1) Estado de Necesidad Exculpante

De acuerdo al principio de Ponderación de Bienes, coloca en la hipótesis de la colisión de intereses jurídicos de igual valor, y aunque no la justifica disculpa la acción por la cual el titular de uno de esos bienes, salvaguarda del propio y sacrifica el del otro.

El Estado de Necesidad Exculpante, se basa en la disminución de lo injusto de la acción por la evitación del menoscabo que amenaza un bien jurídico, en la doble disminución del contenido de culpabilidad sobre el hecho, esto quiere decir que el agente actúa con voluntad de salvación y bajo la presión motivacional de una situación extraordinaria.

Los presupuestos que deben cumplirse para que esta causa de exculpación pueda ser utilizada por el agente son:

- ✓ Tener una situación de necesidad;
- ✓ Una acción necesaria;

En el tipo estudiado, no puede ser aplicada esta causa de exculpación, bajo ninguna circunstancia el autor podrá justificar su acción u omisión de incumplimiento de pago del tributo aduciendo que estaba en presencia de la amenaza de lesión de dos bienes jurídicos de igual valor.

D.2) Miedo Insuperable

Surge cuando el sujeto obra obligado por miedo insuperable de un mal mayor o igual, en este caso la capacidad de actuación gira en torno al miedo que le genera tal situación, es decir, si bien el sujeto sabe que el acto que realiza es sancionable, lo ejecuta porque quiere evitar determinado mal.

Francisco Muñoz Conde manifiesta que *“El miedo al que aquí se alude es aquel que, aún afectando psicológicamente al que lo sufre, le deja una opción o una posibilidad de actuación (amenaza, situación de peligro para la vida); insuperable quiere decir aquí superior a la exigencia media de soportar males y peligros”*.⁶⁷

Para que opere esta causa exculpante es necesario que se den ciertos requisitos:

1. *Obrar por el miedo*
2. *El miedo debe de ser insuperable*
3. *El mal debe ser igual o mayor.*

En La Evasión Fiscal tampoco es apreciable esta eximente de responsabilidad penal, en este tipo existe una exigencia de ánimo de lucro, como elemento subjetivo; el lucro perseguido consiste en una ventaja patrimonial que si bien en los delitos de hurto, robo estafa, se trata de obtener con la apropiación de una cosa de valor económico o de tráfico, en el delito de Evasión de Impuestos es consecuencia del impago de una deuda.

D.3) Vis Compulsiva o Coacción Psicológica

"La coerción que se ejerce sobre una persona para obligarla a realizar un comportamiento, traducido en violencia futura o en amenaza concreta para realizar un mal inminente".

Los romanos le llamaban vis moralis, en contraposición a la vis physica. Es una fuerza de tipo moral que conmina a la persona a actuar de una forma diferente, aunque

⁶⁷ Francisco Muñoz Conde. Derecho Penal. Parte General. (2002). Pág. 406

siempre le deja una posibilidad de elección entre decidir actuar ilícitamente o serle fiel al Derecho.

En el delito de Evasión de Impuestos, puede presentarse el caso que un subalterno de una gran empresa sea compelido moralmente a realizar actividades que lleven como resultado *evadir* al Fisco, bajo la amenaza que si no realiza lo mandado, será despedido de su trabajo, el que constituye la única fuente de ingreso para él y su familia.

2.4. TEMAS ESPECIALES.

2.4.1. PUNIBILIDAD.

Según Muñoz Conde “Es una forma de recoger y elaborar una serie de elementos o presupuestos que el legislador, por razones utilitarias, diversas en cada caso y ajenas a fines propias del derecho penal, puede exigir para fundamentar o excluir la imposición de una pena que solo tienen en común que no pertenece ni a la tipicidad, ni a la antijuricidad, ni a la culpabilidad, y su carácter contingente es decir, solo se exige en ciertos delitos concretos”.⁶⁸

2.4.1.1. CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.

Son circunstancias excepcionales que en algunos delitos, condicionan la aplicación de una pena, catalogados como incidentes objetivos, por razones de estricta utilidad al bien o protegido, pudiendo consistir en causas personales que excluyen la penalidad.

⁶⁸Muñoz Conde, Francisco, Derecho Penal Parte General, Pagina 416.

Deben estar expresamente descritas en la legislación penal.

Ejemplo de ello es el Art.131.Pn. “El que indujere a otro al suicidio o le prestare ayuda para cometerlo, si ocurriera la muerte será sancionado con prisión de dos a cinco años”. En este caso solamente será responsable de una sanción penal si la persona que ha inducido a suicidarse muere.

En el delito Evasión de Impuestos, no se presentan las condiciones objetivas de punibilidad, la pena no está condicionada a circunstancias ajenas al tipo penal.

2.4.1.2. CONDICIONES OBJETIVAS DE PROCESABILIDAD.

De ellas depende la persecución del delito, lo que sucede es que se condiciona el inicio del procedimiento, en la vía penal, debe necesariamente cumplir los requisitos necesarios previo al inicio del proceso, o el agotamiento de una vía alterna al derecho penal, concluida ésta puede perseguirse la conducta típica, antijurídica y culpable

Ejemplo Art. 201. Pn., donde instituye que para ejercer la acción penal en el Delito de Incumplimiento del Deber de Asistencia Económica, es necesario haber agotado la Vía Administrativa, debe existir Sentencia Definitiva Ejecutoriada de Alimentos, donde el padre quedo obligado a prestar cuota alimenticia a sus menores hijos, y en caso que este incumpla reiteradamente podrá intentarse la acción penal.

En el delito de Evasión de Impuestos, se presentan como condiciones de procesabilidad haber agotado las Diligencias Administrativas de Tasación de Impuestos, es por ello que el Artículo 251-A.Pn; establece que numerales del Artículo. 249-A,

necesitan haber agotado esta vía administrativa, entre ellos se encuentran: Los numerales 3) Declarando información falsa o inexacta, 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado y 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales o otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.

2.4.1.2.1 EXCUSAS ABSOLUTORIAS

La imposición de una pena a pesar de configurarse una acción típica, antijurídica y culpable, se trata normalmente de causas vinculadas a la persona del autor, por lo tanto, solo le afectan a él y no a los demás participantes en el delito. Como ejemplo se cita la regulación estatuida en el artículo 206 Pn., que excluye la imposición de la pena, en el caso de pagar los alimentos debidos, al haber cometido el delito de Incumplimiento de los Deberes de Asistencia Económica.

En el ilícito investigado Art. 249-A. Pn., en este tipo el legislador ha creado la excusa absolutoria regulada en el Art. 252.Pn. en el que determina “No se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisface debidamente al Fisco los impuestos evadidos y sus accesorios. ”

2.4.1.2.2 ITER CRIMINIS.

Con el nombre de camino al delito se conoce a toda la secuencia de situaciones varias que han sido cabalmente determinadas por el agente, que persigue la realización de una conducta que ha sido señalada como perjudicial a los bienes jurídicos; acciones

ejecutadas de forma correlativa y ordenada, iniciando con la fase interna, hasta alcanzar la consumación del ilícito, llamada fase externa.

En la ciencia penal se designa al *iter criminis*, el proceso en parte mental y en parte físico, que inicia desde que una o más personas toman la decisión de cometer un delito hasta su consumación.⁶⁹

El derecho penal proclama que todo lo que corresponda a lo externo puede ser objeto de valoración, en su caso de castigo.

Desde que el agente decide delinquir, inicia con el cumplimiento de las fases que le permiten lograr su objetivo criminoso; comienza con el momento que en su fase interna (mente), aparece la idea de vulnerar la norma, aunque hay problema para el derecho penal, porque los pensamientos no pueden ser penados.

Pero es necesario dejar claro que en los delitos de comisión imprudente no es aplicada la idea criminoso, porque la intención del agente no es infringir la norma, la voluntad del sujeto no es la producción del resultado lesivo; la reprochabilidad que se le hace al infractor de la ley, en esta forma de comisión es la inobservancia al deber objetivo de cuidado y confiar en sus habilidades para evitar el resultado.

El Camino del Delito, lo constituye la realización de varias fases, que deben ser recorridas por el agente, empezando con la ideación hasta culminar con la ejecución del ilícito.

⁶⁹ Olivares Quintero Gonzalo, Manual de Derecho Penal, Parte General, Tercera Revisión.

I. FASE INTERNA

❖ Fase ideal, interna o idea Criminosa:

Es conocida como la Ideación; este momento se produce en la mente del sujeto, cuando surge la idea de cometer un delito. El autor piensa y acaricia la idea de realizar el ilícito.

En un primer momento puede suceder que deseché de su mente la idea criminosa, pero posteriormente se presenta nuevamente, y acepta su deseo de realizar el ilícito e incluso piensa en los medios, momento y forma como puede ejecutar el delito, de manera tal que su consumación sea precisa exacta y sin errores, pero ello no ha sobrepasado de la mente de la persona, como ejemplo: Laura desea y concibe la idea de matar a Miguel, pero fuera de el deseo interno no ha realizado ningún acto que le permita a un tercero conocer su propósito e intención.

Mientras la Idea Criminal, no alcance el contacto real en el mundo exterior, en donde se coloque de manifiesto el propósito del agente de ubicar en peligro o lesionar el bien jurídico de una persona, no puede ser sancionada por la norma penal, aún cuando en la mente de un individuo se encuentra fraguado el plan para ejecutar el crimen más aterrador que cualquier persona pudiese imaginar, es una limitante notable del derecho penal, que mientras no haya realización o manifestación de actos que sean transgresores de la norma, no pueden ser punibles.

El contribuyente u obligado al pago de impuestos que realiza la conducta activa u omisiva de evadir, concibe inicialmente la idea criminosa de aumentar su patrimonio mediante la evitación de realizar el pago de los impuestos al que está legalmente obligado. Posteriormente pasa a la siguiente etapa:

❖ **Deliberación.**

Es cuando aparece en el agente la realización del delito. La deliberación funciona como cuestionamiento entre la idea criminal y la ejecución, pero siempre dentro de la psiques del autor. La persona piensa y contrapone dos aspectos importantes, su deseo de realizar la conducta contradictoria a derecho y el conocimiento de la existencia de la sanción penal al que se hará acreedor por transgredir el ordenamiento jurídico.

Ambos aspectos pueden hacer desaparecer de la mente del agente el deseo de evadir o incumplir con el pago de los impuestos.

❖ **Resolución Criminal.**

Esta etapa es parte de la fase interna, pero en este punto es cuando el autor piensa, en la forma y momento de cometer el ilícito, realizando la evaluación que le permita al agente determinar la forma ideal y perfecta para ejecutar lo planeado, pretendiendo con todo ello evadir el castigo del derecho penal, al que se ha hecho merecedor por haber ejecutado el ilícito.

En este momento se da la determinación en la mente del agente si realiza el ilícito, ya se ha pensado en el cometimiento del delito, sea valorado las ventajas y desventajas de la acción u omisión futura que se desea ejecutar.

La decisión tomada, por el autor no es penada, porque no infringe la norma penal, pero constituye un papel importante, en esta etapa se acepta por el agente la materialización del ilícito.

Aquí es importante que se tome en cuenta lo regulado en el Art. 3 Pn. “No podrá imponerse pena o medida de seguridad alguna, si una acción u omisión no lesiona o pone en peligro un bien jurídico protegido por la ley penal”.

Esta es una de las limitantes del derecho penal, el no poder castigar los pensamientos de las personas, aquello que no se materializa en el mundo exterior, no constituye infracción de la norma penal, si no se infringe la norma no se castiga porque no ha lesionado o puesto en peligro los bienes jurídicos que protege.

En razón de ello únicamente serán punibles, todas aquellas manifestaciones de la voluntad del agente, que cobren vida en el mundo exterior, que produzcan infracción al derecho penal y que se dañen los presupuestos establecidos en la norma. Todo aquello que quede en la psique del autor no se penará.

Después de la fase interna, es desarrollada por el agente la siguiente etapa, en esta si tiene incidencia el derecho penal.

II. FASE EXTERNA.

Como se ha manifestado los actos *internos*, no pueden justificar la intervención del derecho penal. Esta solo cabe cuando el sujeto ha exteriorizado su voluntad dirigida a la ofensa de un bien jurídico. Es el momento que pasa de la esfera psíquica del autor la ideación y planeación del ilícito al mundo exterior.

❖ ACTOS PREPARATORIOS.

Son los tenidos por los primeros *actos externos* que pueden determinar consecuencias jurídicas – penales. Se distinguen dos tipos de actos preparatorios los punibles y no punibles.

⇒ Actos Preparatorios no Punibles.

Son todos aquellos hechos que no requieren la necesidad de imposición de la pena, mediante ellos no se afecta o ponen en peligro los intereses jurídicos.

En el ilícito que se investiga no se aplica esta excepción, de dejar sin punibilidad los actos preparatorios, el Código Penal Salvadoreño ha sido explícito al sancionar en el Art. 251 Pn., la Conspiración y Proposición en este delito.

⇒ Actos Preparatorios Punibles.

El número de los actos preparatorios es incalculable, está en función del plan o modo de actuaciones de cada sujeto. Por esta razón, en cumplimiento del principio de

legalidad al menos en su vertiente formal, el Código Penal describe en que ilícitos serán punibles los actos preparatorios.

Estos actos, es donde el agente transmite su idea criminal a terceras personas, en busca de ayuda de estas, para ejecutar el ilícito, es el sujeto quien transmite la resolución criminal al mundo exterior; esa transmisión realizada implica la puesta en peligro de los bienes protegidos jurídicamente.

Dentro de estos se encuentran:

➤ **PROPOSICIÓN.**

Es cuando *“El que ha resuelto cometer un delito invita a otra u otras personas a ejecutarlo”*. El sujeto que se ha propuesto delinquir, expone a otros su intención y les estimula para que le cooperen a realizarlo. En el art. 23 Inc. I. Pn., se instituye que la Proposición es *“Cuando el que ha resuelto cometer un delito solicita de otras personas que lo ejecuten o le presten su ayuda para ejecutarlo”*.

Existen elementos esenciales que permiten determinar que se está en presencia de la proposición para cometer un ilícito:

1. *Transmitir a otros la intención de cometer el delito.*
2. *Realizar la invitación a terceras personas que participen en la ejecución del ilícito.*

En el delito que se investiga, es punible la proposición para la realización del tipo según lo regula el Art. 251 Pn., castigando esta conducta con la pena de dos a cuatro años de prisión. Puede darse el caso que el contribuyente le proponga al Contador Público (encargado de realizar las declaraciones tributarias), que realice alguna maniobra con los instrumentos contables que le permiten declarar menos de los realmente generado en las transacciones económicas realizadas, por ejemplo reportar en el libro de ventas cantidades menores a las verdaderas.

➤ **CONSPIRACIÓN.**

“Hay conspiración cuando dos o más personas acuerdan la ejecución de un delito y resuelven ejecutarlo”. En esta coincide la voluntad manifiesta de dos o más personas para la realización de un ilícito, a diferencia de la proposición, en la conspiración ambos sujetos tienen la resolución criminal, unificando ideas y criterios para ejecutarlo.

Requisito que deben concurrir en la conspiración:

- *Unión de voluntades;*
- *Orientación de todas al mismo hecho;*
- *Decisión firme de ejecutarlo;*
- *La existencia de un plan concreto y acabado;*
- *Actuación dolosa de cada interviniente;*
- *Viabilidad del proyecto.*

La conspiración en el tipo estudiado es penada, según lo decretado en el art. 251 Pn. En la Evasión de Impuestos la conspiración podría darse en el caso que, Luis Martínez y Oscar Martínez propietarios de la Tienda “Amanecer”, en común acuerdo deciden empezar a disminuir la declaración de los hechos generadores que producen su Tienda, elaborando declaraciones falsas.

➤ **APOLOGÍA DEL DELITO.**

Es la exposición, ante una concurrencia de personas, utilizando cualquier medio de difusión, que le permita transmitir la idea de ejecutar un delito al público que escucha. Motivación que hace que el receptor de la transmisión aprecie como provechosa la realización del ilícito.

El Código Penal Salvadoreño sanciona la Apología en el Art. 349 expresando: “*El que públicamente hiciere la apología de un delito común doloso, será sancionado con prisión de seis meses a dos años*”.

En el delito que se investiga, perfectamente se adecua esta forma de difusión de cometimiento del ilícito, podría darse el caso, que un contribuyente manifieste a un grupo de obligados al pago de tributos que la fórmula para hacer acrecentar su patrimonio y disminuir el pago de sus impuestos es evadiendo al fisco e insta a que realicen la conducta o simplemente omitan declarar lo generado en las transacciones económicas que realicen.

❖ ACTOS DE EJECUCIÓN.

Son las acciones que realiza el agente dirigidas a poner en práctica los actos preparatorios, es en otras palabras la ejecución de la figura típica.

Se subdivide en:

⇒ Formas de Imperfecta Ejecución.

Se da inicio a la realización de la conducta delictiva pero no se llega a consumar. Entre estas formas se reconocen la tentativa y el desistimiento.

❖ TENTATIVA.

Para Gonzalo Quinteros Olivares, hay tentativa cuando: “El sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, prácticamente todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo este no se produce por causas independientes de la voluntad del autor”⁷⁰.

Jiménez De Azua señala: Es un delito imperfecto, por falta de daño inmediato o físico.

Ejemplo: Juan quien portando un arma de fuego espera a Isaac a la salida de su trabajo con la firme convicción de darle muerte, prepara el arma y observando que Isaac sale de su trabajo apunta hacia él y dispara, pero falla no logrando su objetivo, (los

⁷⁰ Olivares Quinteros, Gonzalo, Manuel de Derecho Penal, Parte General Tercera Edición Revisada, pág. 589.

actos de esperar a Isaac, arreglar el revólver, hacer puntería, son directos, pero para que el delito proyectado se complete falta dar en el blanco y matarlo).

Como se puede apreciar los términos son muy exactos permitiendo una diferenciación con otras figuras restantes del **Iter Criminis**, con la expresión “Dar principio a la ejecución del delito por hechos exteriores”, permite la distinción de la tentativa del simple propósito.

➤ **Requisitos de la Tentativa:**

- 1) **Elemento subjetivo:** El sujeto activo debe actuar con una resolución criminal, con la decisión de cometer el tipo penal, por tanto, este actuar es doloso; razón por la que no hay tentativa en los delitos imprudentes en la que no existe una resolución criminal.
- 2) **Elemento objetivo:** Se da cuando el sujeto activo comienza la ejecución del delito.

Para responder esto se atiende a dos elementos:

1. Según el plan del autor, se debe examinar la posición inmediata o directa del agente para la realización del hecho delictivo.
2. Se exige que se haya puesto en peligro el bien jurídico protegido.

- 3) **El elemento negativo:** El agente no debe haber consumado el delito.

La consumación se realiza cuando se cumple con el verbo rector que contiene el tipo penal, se ha llegado a cometer o concretar el delito.

En el delito investigado, la acción u omisión del agente evasor puede quedar en tentativa, cuando por circunstancias totalmente ajenas a él, no se consuma la ejecución del ilícito.

Ejemplo: Carlos el propietario de la empresa Textilera de Oriente S.A de C.V, que tiene como giro comercial la fabricación de telas de lino y algodón; empresa que en los últimos meses ha obtenido utilidades muy elevadas, resultado de ello Carlos debe pagar al Fisco la cantidad de trescientos mil colones (treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco dólares con setenta y un centavo de dólar de los Estados Unidos de América) en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA), producto de ello Carlos acude a su contador para que le ayude a disminuir el monto a declarar, haciendo constar en el formulario de declaración de IVA información falsa e inexacta.

Cuando Carlos se dirige hacia la Dirección General de Impuestos Internos ha presentar la declaración, es interceptado por dos sujetos armados quienes lo despojan de sus pertenencias entre ellas su portafolio donde se encontraba la declaración de impuestos, por lo que Carlos no logra que dicha información basada en datos falsos e inexistentes ingrese a la base de datos de la Dirección de Impuestos Internos.

2.4.2 AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN.

2.4.2.1. AUTORÍA

Se deduce directamente de la realización de la conducta descrita en el tipo penal. La autoría sería: *“la comisión directa, mediata o llevada a cabo en común, de un hecho punible propio”*.

Para entender el concepto de Autoría, es necesario adoptar la concepción realizada por la Teoría final o del dominio del hecho, siendo esta la portadora de la definición más aceptada para comprender la misma:

Teoría final objetiva o del dominio del hecho: Esta teoría es la más aceptada en la actualidad, parte de criterios objetivos y subjetivos para establecer la división entre autores y partícipes, utilizando el criterio del dominio del hecho, que significa tener en las manos el curso del suceso típico abarcado por el dolo, de este modo es autor quien tiene realmente el poder sobre la realización del hecho descrito en el tipo penal; partícipe es quien sin tener el dominio propio del hecho, coopera o determina, como figura marginal del suceso real, la comisión del hecho.

Autores como Quintero Olivares sostienen que: Autor del delito *“Es la persona que consciente y dolosamente controla el desarrollo del hecho, tiene el dominio o señorío sobre el curso del mismo, dominio que se manifiesta en lo subjetivo porque lo*

*orienta a la lesión de un bien jurídico, y en lo objetivo, porque goza del poder de interrumpir en cuanto quiera el desarrollo del hecho”.*⁷¹

La doctrina finalista de la acción, estipula que **autor**; *es la persona que tiene el “dominio final del hecho”*. En este sentido autor es el sujeto que realiza una acción delictuosa contraria al ordenamiento jurídico y se le atribuye como tal; ya sea que actué por sí solo, conjuntamente o por medio de otra persona; **partícipes**. *Son las personas que toman parte en el hecho sin dominarlo.*

La Autoría se clasifica en tres:

- **Autoría Directa.**

Se refiere a la persona que realiza la conducta típica personalmente, la ejecución del hecho es directa. Esta sirve como punto de referencia a la descripción que se hace del sujeto activo en los tipos penales de la parte especial del código penal (el que matare a otro) Ejemplo: Carlos dispara con un arma de fuego a Manuel, causándole la muerte.

Autores Directos o Co-autores Art. 32 Pn: Son autores directos los que por sí o conjuntamente con otro u otros cometen el delito.

⇒ ***LA AUTORÍA DIRECTA EN EL DELITO EVASIÓN DE IMPUESTOS***

Clasificación de los sujetos pasivos para la legislación tributaria y su relación con la autoría en materia de Evasión de Impuestos.

⁷¹ Quintero Olivares, Gonzalo, “Derecho Penal”, Parte General, Pág. 545.

Aún cuando no siempre la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueda ser relevante en materia de autoría de Evasión de Impuestos, resulta conveniente mencionarlos y posteriormente presentar algunos ejemplos de autoría.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden serlo a título de contribuyentes o a título de responsables.

Pueden ser Contribuyentes:

- La persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Es el destinatario legal del tributo que está obligado a pagar al Fisco.
- El sujeto pasivo respecto del cual se producen los presupuestos de hecho del impuesto, tenga o no personalidad de derecho privado y capacidad civil.
- El que resulta obligado ante el Estado por ser la persona en quien se realiza el hecho imponible.

Características del Contribuyente:

- ✓ Se dice que es deudor a cuenta propia, porque el hecho generador es atribuible a él.
- ✓ Tiene capacidad contributiva conforme al diseño del tributo respectivo.
- ✓ Puede existir pluralidad de contribuyentes, se produce cuando se verifica de la misma base impositiva respecto de una pluralidad de personas.

En este último caso, se considera una deuda solidaria, porque es común, por el total, para cada uno, respecto de ellos se ha verificado el hecho generador. En estos casos la solidaridad surge espontáneamente por existir una sola obligación nacida del mismo hecho generador atribuible a todos ellos.

Esta solidaridad tiene los mismos efectos que en el derecho privado, por tanto el pago de la obligación por parte de uno de ellos libera a los demás de las obligaciones tributarias sustantivas. Pero, refiriéndose al cumplimiento de los deberes formales por parte de uno de los obligados, no libera al resto en los casos que la ley tenga interés en su cumplimiento.

Se entiende por deberes administrativos o formales los que tienen por objeto dar instrumentos al sujeto activo para controlar el debido cumplimiento y determinación adecuada de una obligación sustantiva. Esto puede consistir en hecho, en omisión o tolerancia. Estos deberes formales pueden alcanzar a terceros o administrados en general y no sólo a los sujetos activos.

⇒ **Tipos de Contribuyentes:**

Contribuyente de Derecho

Es aquél que la Ley señala como sujeto del impuesto. Por ejemplo, en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, es el vendedor o importador de bienes o el que presta el servicio.

Contribuyente de Hecho

Es aquél que soporta en definitiva la carga económica del tributo. En el ejemplo anterior serían los compradores de bienes y de los servicios, los cuales no son responsables ante el fisco del pago del tributo. Su obligación consiste en aceptar la inclusión del impuesto en la factura correspondiente.

Estos contribuyentes de hecho, no podrían ser autores en el delito de Evasión de Impuestos.

⇒ LOS RESPONSABLES

Son las personas, que sin tener carácter de contribuyentes deben realizar el pago del tributo, por disposición expresa de la ley.

En este caso el sujeto pasivo de la obligación tributaria, está compelido al cumplimiento de la prestación tributaria, no por la realización del hecho generador, sino que su obligación emana de la ley, por tener alguna intervención en la ocurrencia de la Base Imponible.

El origen de la obligación de los responsables sólo puede estar en la ley, en el acto del Poder Ejecutivo o de la administración facultada legalmente para designarlos.

A diferencia de lo que ocurre cuando existe pluralidad de contribuyentes, en la cual la solidaridad surge espontáneamente, para los responsables ésta sólo existe por expresa determinación de la ley.

La institución del sujeto pasivo responsable surgió como técnica tributaria destinada a simplificar la recaudación, mediante la reducción del número de contribuyentes, logrando de esta forma un abaratamiento de los costos de administración y fiscalización de los tributos.

Esta técnica es utilizada con mayor frecuencia en el Impuesto a la Renta, en especial cuando gravan a las remuneraciones, intereses, dividendos, a las rentas de fuente extranjera y otros.

Características de los responsables:

- Sólo pueden ser designados por ley, atendiendo al principio de legalidad tributaria establecido en la Constitución.
- Ellos no realizan el hecho generador como en el caso del contribuyente, sino que la ley los designa como tales por estar vinculados de alguna manera a la base imponible, siendo un presupuesto nuevo, distinto y específico.
- Su relación con el Fisco se rige por el Derecho Tributario y con el contribuyente por el Derecho Privado.

- Lo fundamental es que se coloca junto al contribuyente para responder por el pago del tributo, sea sustituyéndolo (sustituto), sea en su defecto (subsidiario), sea en un mismo plano (solidario).

La autoría en los casos de representación de personas jurídicas de acuerdo al Artículo 38 del Código Penal: Al respecto expresa:

Actuar por otro: El que actuare como directivo, administrador de una persona jurídica, en nombre, representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, cuando tales circunstancias se dieren en la persona en cuyo nombre o representación obrare.

En todo caso, la persona jurídica incurrirá en responsabilidad Civil Subsidiaria Especial. No obstante lo anterior, en el caso de los delitos de cohecho propio, cohecho impropio, cohecho activo y soborno transnacional, la persona jurídica será solidariamente responsable por los daños causados en los términos establecidos en el Art. 118 Pn.

Atendiendo al hecho que la mayoría de los contribuyentes son personas jurídicas, es en materia de infracciones tributarias penales, donde la circunstancia de la representación adquiere especial atención.

Las sociedades comerciales, conforme al tipo societario adoptado, tienen sus órganos de dirección y representación. Igualmente, tienen la potestad de delegar la representación de las personas jurídicas en otras personas físicas no miembros de los órganos de dirección y administración.

Esto es muy usual. Tal sería el caso de los Apoderados Legales, Contadores y otros., quienes pueden verse directamente involucrados en la comisión de la figura delictiva tipificada en el Artículo 249-A Pn.

De lo expuesto en el punto anterior se puede afirmar que el círculo de los posibles autores de la Evasión de Impuestos estaría integrado por:

- ✓ Los responsables por deuda propia (los contribuyentes).
- ✓ Los responsables por deuda ajena (a título de responsable o a título de sustituto).
- ✓ Terceras personas: Las personas que obren en representación de los dos primeros. En este caso podrían estar incluidos; Contadores, Asesores Impositivos.

- **Autoría Indirecta o Mediata.**

Según Welsel “El autor no necesita cumplir por sus propias manos el hecho en cada una de sus fases, sino que se puede servir para ello no sólo de instrumentos mecánicos, sino también poner para sus fines el actuar de otro, porque sólo él posee el dominio del hecho respecto de la realización del tipo, tratándose de una autoría

mediata”.⁷² Partiendo de esta opinión el autor no realiza directa y personalmente la conducta prohibida, sino que la ejecuta valiéndose de otro, utilizándole como instrumento para que sea éste quien realice la conducta típica. Por ejemplo: El que fuerza a otro con violencia o engaño a suscribir un documento falso.

En esta clase de autoría el dominio del hecho se fundamenta en el poder de la voluntad del que obra por parte del autor mediato, esto supone la ausencia de acción en el instrumento humano del que se sirve, es por tal razón que no se puede hablar de participación, porque la persona utilizada como instrumento no actúa típicamente.

En la autoría mediata el autor se vale de otro para que realice el hecho. En este caso, la persona que ejecuta la acción, es instrumentada por el verdadero autor y normalmente obra sin dolo, sin representarse que está realizando la conducta típica.

Ejemplo de autoría mediata, sería el caso de un contador que representa a una firma conociendo la realización de la conducta prohibida, estando al tanto que se proporciona datos falsos o incompletos, haga firmar y presentar a otra persona (su auxiliar) la declaración jurada. En este caso el que efectúa la acción, el que materialmente u objetivamente realiza la conducta prohibida obra sin dolo y es utilizado como “instrumento” para la comisión del delito de Evasión de Impuestos”.

- **Coautoría.**

⁷² Welsel, Hans, “Derecho penal Alemán”, Parte General, Edición XI, Pág. 146.

Para Velásquez Velásquez la Coautoría se manifiesta cuando “*Varias personas, previa celebración de un acuerdo común, realizan un hecho mancomunadamente, mediante una contribución objetiva a su cumplimiento; dicha figura se basa también en el dominio del hecho, que aquí es colectivo, por tanto, cada coautor domina todo el suceso en unión de otro o de otros*”.⁷³

Para Francisco Muñoz Conde es la “*Realización conjunta de un delito por varias personas que colaboran consciente y voluntariamente*”⁷⁴. En esta categoría son varios los agentes que tienen el dominio del hecho, se reparte la realización del delito, por actuar de una forma conjunta no puede considerarse a uno participe del hecho del otro.

Coautoría Art. 33 Pn. - Son autores directos los que por sí o conjuntamente con otro u otros cometen el delito.

Ejemplo: Pedro y Oscar deciden dar muerte a María y esto lo realizan un día que esta sale de la escuela, Pedro la ata de manos y pies mientras Juan le da veinte puñaladas en todo su cuerpo dándole muerte a María ambos son coautores del delito de Homicidio artículo 128 Pn.

En relación a la Evasión de Impuestos, puede darse el caso que el Contador del contribuyente sea coautor, en el sentido que el obligado no quiere declarar todos los hechos generadores que ha producido y en mutuo acuerdo con su contador, deciden proporcionar datos falsos e inexactos en la declaración que presentara, la Dirección

⁷³ Velásquez Velásquez, Fernando, “Derecho Penal”, Parte General, Pág. 544.

⁷⁴ Francisco Muñoz Conde. Pág. 451.

General de Impuestos Internos se da cuenta y hace la denuncia a la Fiscalía. Tanto el contribuyente como el contador son coautores del delito de Evasión de Impuestos.

Penalidad de los Autores, Coautores, Autores Mediatos e Instigadores

Art. 65. Pn.- A los autores, coautores, autores mediatos e instigadores de un delito o falta se les impondrán la pena que para cada caso se halle señalada en la ley.

2.4.2.2 PARTICIPACIÓN

Los partícipes son aquellos que desempeñan una función necesaria en la perpetración de un delito, actúan colaborando o auxiliando al autor o autores. La participación también es considerada como la “*intervención en un hecho ajeno*”⁷⁵, el partícipe se encuentra en una posición secundaria respecto al autor, porque no realiza el tipo principal, sino un tipo dependiente de aquel.

Formas de Participación:

- **Instigador o Inductor.**

Gonzalo Quinteros Olivares lo define como: “*Determinar consiente e intencionalmente a otra persona a cometer un delito pero sin participar en su ejecución.*”⁷⁶

El instigador o inductor es aquel que induce consiente e intencionalmente a otro para cometer el delito, pero sin intervenir de manera directa en su ejecución o

⁷⁵ SANTIAGO MIR PUIG, Derecho Penal Parte General, “*Fundamentos y Teoría General del Delito*”6ª Edición; Barcelona España 2002. Pág.388.

⁷⁶ Quinteros Olivares Gonzalo, Manual de Derecho Penal, Parte General, Tercera Edición Pagina # 631.

realización, sin formar parte en el mismo hecho, debido a que el autor principal de la acción es el inducido.

Existe instigación cuando el agente influye psicológicamente provocando en otra persona la idea criminosa de realizar una conducta ilícita. El sujeto actúa con dolo, efectuando de manera concreta y específica la persuasión dirigida a la otra persona para la realización del hecho delictivo.

Al respecto, el Art. 35 del Código Penal expresa: “Se consideran instigadores los que dolosamente hubieren determinados a otro a cometer el delito”. El legislador prohíbe que una persona convenza o incite a otra para que ésta realice un hecho punible. Si el autor obra de esta manera, la conducta del instigador es castigada con la misma pena que la ley impone a los autores y coautores Art. 65 Pn.

⇒ **Penalidad de los Autores, Coautores, Autores Mediatos e Instigadores**

Art. 65.-Pn. A los autores, coautores, autores mediatos e instigadores de un delito o falta se les impondrán la pena que para cada caso se halle señalada en la ley.

La inducción tiene ciertos requisitos que deben concurrir para su configuración:

- La inducción ha de ser concreta y específicamente orientada a un hecho delictivo específico, y no a cualquier delinquir en general. Además, la inducción ha de ser realizada sobre persona concreta, de lo contrario, la incitación a delinquir en general se castiga como **Apología del delito artículo 359 Pn.**

- La inducción ha de ser determinante, de manera que no pueda apreciarse si el sujeto tuviera ya decidido realizar el delito. Esta decisión debe nacer, precisamente, de la actuación del inductor.
- La inducción debe ser eficaz, lo que significa que su punibilidad depende que el inducido de comienzo, al menos, a la comisión del delito, de manera que su comienzo opere respecto al inductor como una condición objetiva de punibilidad.

La inducción, como modo de creación de una decisión en la voluntad de otro, y como toda forma de participación ha de ser dolosa, el dolo a su vez, debe ir orientado a conseguir que el inducido realice un determinado tipo de delito.

En el caso de Evasión de Impuestos, el instigador o inductor, bajo una de las modalidades, debe inducir y convencer al autor a que efectúe una declaración falsa sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto.

2.4.2.3 COMPLICIDAD

Se define como: *“Aquella contribución o auxilio al hecho, anterior o simultanea que ha sido útil para la ejecución del plan del autor.”*⁷⁷ Esta se divide en:

- **Cómplice Necesario.**

Se refiere a la persona que coopera con el autor del hecho, es considerado indispensable para que el sujeto activo realice la conducta criminosa sin su ayuda el

⁷⁷ Quintero Olivares, Gonzalo, “Derecho Penal”, Parte General, Pág.632.

ilícito no hubiera podido consumarse. Ejemplo: Miguel de 25 años quiere golpear a Marlon un joven de 17 años que no es de su agrado, pero para ello necesita que su mejor amigo Carlos lo gué por un camino solitario que solo él conoce y así poder realizar la conducta de causarle lesiones.

Art. 36.- Pn. Se consideran cómplices:

- 1) Los que presten al autor o autores una cooperación, de tal modo necesaria, que sin ella no hubiere podido realizarse el delito; y
- 2) Los que presten su cooperación de cualquier otro modo a la realización del delito, aún mediante promesa de ayuda posterior a la consumación de aquél.

⇒ **El cómplice en el delito de Evasión de Impuestos**

Cómplice es aquél que ayuda a otro a cometer un hecho imponible.

A diferencia de la instigación, el cómplice lo que hace es proporcionar algún tipo de facilidad o ayuda al autor de la conducta prohibida. Por ejemplo, es cómplice una persona que proporciona facturas no auténticas, falsas o instrumenta operaciones inexistentes, para que el contribuyente pueda deducir del impuesto a pagar conceptos que no correspondan.

La complicidad es una participación que frecuentemente en la práctica le corresponde al profesional contable, quien normalmente, requerido por el contribuyente,

le presta ayuda utilizando sus especiales conocimientos para falsear información y con ello pagar menos de lo debido.

El Contador Público es el profesional con aptitud o idoneidad para tener a su cargo la contabilidad de una empresa.

Es el responsable de llevar los libros contables exigidos por la ley, reunir los datos para la presentación de declaraciones juradas, contar con el conocimiento de los principios de contabilidad, de entrada, salidas de las partidas imputables y tener la información necesaria en la empresa.

El desarrollo de la profesión de contador, evidentemente soporta la posibilidad de que exista una responsabilidad del mismo, en cualquiera de las infracciones penales tributarias instauradas en el Código Penal.

El ejercicio de la profesión de contador, evidentemente tiene la posibilidad que exista una responsabilidad del mismo, como autor, instigador o cómplice del delito de Evasión de Impuestos. Cabe recordar, de acuerdo a lo expuesto con anterioridad que su participación en calidad de “autor”, no deviene directamente del ejercicio de dicha profesión, sino de su calidad de representante del contribuyente.

No se trata de sancionar al contador por inexactitudes o irregularidades consistentes en faltas formales que puedan ser cometidas, sino solamente aquellas

declaraciones falsas, con entidad suficiente como para causar daño o perjuicio, derivado de la información económica que se presenta.

Falsear la contabilidad, es faltar a la verdad en la narración y en el registro de los hechos económicos, los cuales deben ser realizados conforme a los principios contables generalmente aceptados.

Esto tiene una relación directa con la proporción de datos falsos sobre hechos relevantes para la determinación de la obligación tributaria que, en la mayoría de los casos, produce un déficit entre el impuesto liquidado total o parcialmente y el impuesto ingresado al Fisco, lo cual configura la existencia de una Evasión de Impuestos, de acuerdo al Artículo 249-A del Código Penal.

➤ **Cómplice Innecesario.**

Es el sujeto que coopera en la realización del delito, pero si el autor por cualquier motivo no cuenta con su ayuda el mismo se hubiera realizado perfectamente; tal es el caso de Jessica que quiere hurtarle la Computadora Portátil a su compañera Rosaura y ejecuta el plan con Claudia de vigilar que mientras ella realiza la acción; en el momento del acto Claudia no cumple lo pactado, pero igual Jessica realiza la acción consumando el hurto.

En la Evasión de Impuestos puede darse la complicidad innecesaria; por ejemplo Roxana es una pequeña contribuyente dueña de una librería, y le ha dicho a sus empleada Reina que no emita por las compras altas, facturas, sino facturas comerciales,

pero la empleada no entiende y sigue emitiendo facturas normales pero al final del mes la dueña se da cuenta que tiene que declarar bastante (IVA) y le dice a su contador que haga algunas operaciones irregulares para no declarar tanto, y el contador lo realiza; Roxana siempre sale evadiendo al Fisco aun sin la ayuda de su empleada Reina.

En el ilícito en estudio con exactitud se emplean las formas de autoría directa, mediata y coautoría, así mismo la participación, instigación y complicidad.

2.5 CONCURSO DE DELITOS.

Las reglas para la aplicación se encuentran reguladas a partir del Artículo 40 del Código Penal, donde se define como concurso de delitos: "Cuando con una o varias acciones se produzcan dos o más delitos, que deberán ser valorados conjuntamente por las peculiaridades que presenta".

En atención al número de acciones necesarias para configurar los concursos, se dividen en: Ideal, Real y Aparente de Leyes el que debe entender no como una forma de concurrencia de varios delitos si no de preceptos penales.

2.5.1 CONCURSO IDEAL

Según Muñoz Conde expresa: "Cuando con una sola acción se infringen varios preceptos legales o varias veces la misma disposición".

El Código Penal en el artículo 40 define "Concurso Ideal de delitos, cuando con una sola acción u omisión se comete dos o más delitos".

La conducta se adecua a varios resultados típicos que no se excluyen entre si, no se puede valorar de la misma forma las conductas que producen un resultado al igual que las que producen varios, porque solo la aplicación simultánea de todos los tipos realizados agotaría la valoración plena del complejo delictivo.

Concurso Ideal: Es aquél en que con un solo hecho se constituyen dos o más delitos: una acción lesiona varios bienes jurídicos que están protegidos en distintos tipos y por ello se generan varias infracciones diferentes. (El caso del terrorista que mata a varias personas y lesiona a otras con una sola bomba).

Los requisitos del Concurso Ideal son:

- La existencia de una sola acción, entendida como la resolución unitaria ejecutiva del sujeto en contra del Derecho, con independencia del número de lesiones jurídicas;
- Que un solo acto produzca varios resultados.

2.5.2 CONCURSO MEDIAL

Es preciso que un delito sea medio necesario para cometer otro: Hay diversas acciones que producen varios delitos ligados entre si por una relación de medio a fin. Es de aclarar que en ambos concurre la existencia de un único acto de voluntad dirigido a la realización de la conducta delictiva. Ejemplo: El sujeto que utiliza contratos de compraventa falsos, para vender lotes en una lotificación de la cual no es propietario,

serviéndose para ello de títulos de propiedad falsos para ejecutar la estafa en contra de los compradores.

El Concurso Medial: Es el que con dos o mas acciones tipificadas como delitos distintos están ligadas entre si, por una relación de medio a fin como expresión de la voluntad delictiva del sujeto, la relación debe ser estimada en concreto, resultando imprescindible la forma en que ocurrieron los hechos, de tal manera que el delito que sirve de medio, es instrumento indispensable para la perpetración del delito final. El juicio sobre la necesidad de la infracción medial debe hacerse valorando la posibilidad de otras alternativas en conjunto con el plan del autor.

El Código Penal en el Artículo 40 define como concurso medial: “Cuando un hecho delictuoso es medio necesario para cometer otro, pero en todo caso no se excluirá entre sí”.

En relación al delito en estudio (Artículo 249-A Código Penal) encontramos en los numerales 3) y 8) casos práctico de concursos ideales y medial.

El numeral 3) es un ejemplo de concurso ideal, al determinar que para evadir el pago de los impuestos se debe: “Declarar información falsa o inexistente”, acción que se materializa cuando el contribuyente hace constar en los documentos que emite al Ministerio de Hacienda, hechos que no son conformes a la realidad fiscal, adecuándose tal conducta a los delitos de Falsedad Ideológica (Art.284Pn) y Evasión de Impuestos (Art.249-APn) con esta única acción de declarar hechos falsos o inexactos se realizaron dos hechos delictivos los cuales son resultados típicos que no se pueden excluir entre si.

El numeral 8) regula el ejemplo de concurso medial al señalar que se comete Evasión de Impuestos al “Respaldar costos gastos o compras en contratos falsos o inexistentes”, en este caso el sujeto evasor se propone un fin específico evadir del pago de los impuestos que por ley está obligado a pagar, para ello se vale de contratos falsos para declarar compras o gastos que no existen, adecuándose tal conducta al delito de Falsedad Material (Art.283Pn), el que sirve como medio e instrumento para la consumación del delito de Evasión de Impuestos.

2.5.3 CONCURSO REAL

Se identifica por la realización de una pluralidad de acciones totalmente independientes entre sí, se adecua típicamente a uno o varios tipos penales realizados por un mismo agente, sobre los que no se ha impuesto pena. Este es diferente del concurso Ideal, porque no debe presentarse unidad de acción, por considerarse excluyentes uno del otro.

En el Artículo 41 del Código Penal, instaura que concurso real es: “Cuando con dos o más acciones u omisiones independientes entre sí, se cometen dos o más delitos que no hayan sido sancionados anteriormente con sentencia ejecutoriada”.

En el concurso real no debe haber multitud de tipos penales si no separación de ellos, sus elementos son:

- Diversidad de acciones totalmente independientes en tiempo y espacio, debe tratarse de un número múltiple de acciones u omisiones autónomas.

- Distinta concurrencia de tipos penales sean o no de la misma especie;
- Unidad de sujeto activo, dentro del cual son estimables las formas de autoría y participación si concurren al mismo hecho, respetándose los criterios generales de participación en el delito, por que supone que solo una persona sea la autora de la pluralidad de acciones jurídico-penales sin importar si actúa sola o lo hace de manera mancomunada con otra u otras.
- Unidad o pluralidad de victimas; ello indica que una o mas personas pueden resultar afectadas por la actividad criminal realizada por el mismo agente.
- Que no medie sanción interpuesta por los hechos sometidos a concursos, ello tiene un claro fundamento constitucional, la garantía de no ser sancionado doblemente por los mismos hechos, lo cual permite considerar que esa situación constituyente de una norma de garantía.

No debe olvidarse el principio de proporcionalidad en el concurso real, que en atención a él las sanciones impuestas deben ser racionales y acordes a la finalidad de la pena, no deben ser perpetuas, porque la multiplicidad puede hacer derivar un sistema indeterminado que genere castigos perpetuos por acumulación. La razón es que el autor ejecuta diversas acciones, cada una de ellas generadoras de un delito distinto, por ende las penas de cada uno de estos puede unificarse.

En la Evasión de Impuestos, se produce el concurso real con otro delito, cuando varias acciones u omisiones distintas entre sí, producen varias infracciones penales. En

el caso siguiente: Juan quien es procesado por la comisión de varios delitos: Evasión de impuestos, estafa, lesiones, los cuales si bien protegen bienes jurídicos distintos su comisión recae sobre un mismo sujeto activo, el cual no ha sido aún procesado por ninguno de ello, por lo tanto se puede acumular todos estos delitos para que en un solo proceso, sea juzgado por su comisión, pues existen pluralidad de acciones y pluralidad de preceptos penales violados.

2.5.4 CONCURSO APARENTE DE LEYES.

Se genera cuando un hecho se incluye en varios preceptos penales de los que solo uno puede aplicarse, su estimación conjunta supondría la incriminación repetida del mismo hecho. Una sola norma comprende el juicio de reproche al hecho o a la conducta realizada. Es un solo delito en el que se efectúa y no varios tipos. El precepto resuelve aquellos supuestos distintos al concurso real o ideal a los que de forma excluyente invoca.

Las reglas para la aplicación de este concurso son las siguientes:

➤ **Principio de Especialidad.**

Hace referencia a la concurrencia de varios preceptos penales pero uno de ellos determina más específicamente el hecho que los otros, por lo que será este el único que tendrá que aplicarse. Este lo encontramos en el art. 7 numeral 1) Pn.: “El precepto especial se aplicara con preferencia al general”.

En el delito de Evasión de Impuestos, el criterio de especialidad no podría concurrir, porque para su realización es necesario que el precepto especial reproduzca las mismas características que el precepto general, para una mejor comprensión de este criterio citemos un ejemplo: En los delitos de Robo y Hurto se regula una misma conducta típica “El que con animo de lucro para si o para un tercero, se apoderare de cosa total, o parcial ajena, sustrayéndola de quien la tuviera...”. En ambos tipos penales se observa la reproducción de las mismas características, pero con la particularidad que en el delito de robo se agrega otras características más específicas, como es el hecho que medie la violencia sobre el sujeto pasivo o la cosa, para obtener el bien ajeno, en este caso según el principio de especialidad se aplicaría como la norma especial la que regula el delito de Robo, en virtud que incorpora elementos más concretos y específicos de la conductas típica.

En el caso del ilícito estudiado sería muy difícil que concurriera este criterio de especialidad, al no existir otro tipo penal que reproduzca las mismas características generales del tipo penal en estudio; asociado a ello al ser un tipo autónomo y completo, en el mismo concurren tanto las características generales como específicas del que el tipo requiere.

➤ **Principio de subsidiariedad.**

Es el supuesto que se utiliza de forma auxiliar, cuando otro tipo penal no intervenga, que de manera principal abarque la conducta, pero se hará siempre que el precepto secundario o accesorio, sea desplazado por otra regulación que de manera

principal, permite adecuar la tipicidad del hecho. La subsidiariedad puede ser expresa o tácita. Este se encuentra regulado en el art. 7 numeral 2) Pn. “El precepto subsidiario se aplicará en defecto del precepto principal, cuando se declare expresamente dicha subsidiariedad o ella sea tácitamente deducible”.

En el delito en análisis, el criterio de subsidiariedad, no es aplicable, de la redacción del art.

249-A Pn., se infiere que no existe otra norma que supla lo establecido en este precepto legal.

➤ **Principio de consunción.**

Significa que un precepto contiene en si el supuesto de hecho de otro. Ello sucede porque el legislador al constituir el tipo más amplio, ha tenido en cuenta el juicio de reproche de los que quedan consumidos por el, puede admitirse cuando ninguna parte del hecho queda sin respuesta penal, porque de lo contrario, habría que aplicar el conjunto de normas que comprenden íntegramente el desvalor del hecho, guardando entre si la relación concursal que resulte oportuna.

Este criterio se encuentra regulado en el Artículo 7 numeral 3) del Código Penal, el cual instituye: “El precepto penal complejo absorberá a los preceptos que sancionan las conductas consumidas en aquel”.

En relación al delito en análisis, este criterio se aplicaría por ejemplo, cuando el contribuyente declara información falsa o inexacta, expresada por escrito, comete el

delito de Evasión de Impuestos, esta declaración falsa no constituye en si una falsedad ideológica como un delito independiente, con la ejecución de la falsedad para evadir tributos, absorbe las infracciones de la falsedad ideológica, subsumiéndose este tipo al de Evasión de Impuestos.

2.5.5 DELITO CONTINUADO

Es una sub - especie del concurso real de delitos, el Código Penal lo regula en el artículo 42 “Hay delito continuado cuando dos o mas acciones u omisiones reveladoras del mismo propósito criminal y aprovechándose el agente de condiciones semejantes del tiempo, lugar y manera de ejecución, se cometen varias infracciones de la misma disposición legal que protege un mismo bien jurídico, aun cuando no fueren de distinta gravedad.

No hay delito continuado en las conductas de homicidio y lesiones.”

El delito continuado nace de la pluralidad de acciones que individualmente contempladas pueden ser susceptibles de ser catalogadas como delitos independientes, pero que en el terreno de la antijuridicidad material deben ser considerados colectivamente, de forma unitaria. Esta figura parte de la idea de unidad de valoración de los distintos actos parciales, que deben ser subjetiva u objetivamente homogéneos y realizar un mismo tipo delictivo. Ahora bien, la viabilidad aplicativa de la figura analizada queda condicionada, en todo caso, a la naturaleza del tipo realizado por el autor, que materialmente debe ser susceptible de tal unificación, a partir de ello se

establecen ciertos requisitos que deben concurrir para que se configure el delito continuado:

- ✓ Unidad de plan o de ocasión, con independencia de que este o aquél se dirijan contra uno o varios sujetos.
- ✓ Similitud de precepto penal violado. Por ejemplo, delitos patrimoniales de apoderamiento (hurto, robo), no es necesario que se trate exactamente del mismo tipo .Si se trata de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado.
- ✓ Se exceptúa de la continuidad delictiva cuando se trate de bienes eminentemente personales, salvo las constitutivas de infracciones contra el honor y la libertad sexual, no es imaginable un delito continuado de agresión sexual o de injurias.

En el delito continuado el computo de la pena según el art. 72 Pn. “En caso de delito continuado se sancionará al culpable por un único delito, con el máximo de la pena previsto para este.”

En el ilícito de Evasión de Impuestos generalmente, el evasor fiscal es habitual, pues se trata de un sujeto pasivo también habitual. Este tipo de sujetos tiene planeada la defraudación, y así organizan sus negocios o su empresa, de modo que, aunque la evasión no la realicen en el presente, su administración está de tal manera concebida que al final de su ejercicio fiscal resulta sencillo omitir el pago del impuesto, esta conducta se genera, mas específicamente cuando los hechos imponibles son

periódicos como en el caso de evadir el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios donde el defraudador no se limita a incumplir sus obligaciones en un periodo determinado.

La ocultación del hecho imponible suele tener carácter permanente y pueden producirse repetidas infracciones penales, una por cada periodo impositivo mientras el responsable del delito se mantenga en dicha situación, se trata de una conducta que encaja en el concepto de delito continuado.

Ejemplo de ello es el caso de Pedro quien tiene la calidad de pequeño contribuyente, que durante varios periodos fiscales a dejado de realizar el pago de sus impuestos al Fisco, en este caso Pedro no comete varios delitos de Evasión de Impuestos, aunque cada comportamiento por él realizado se constituye como evasión fiscal, sino que se configura como delito continuado de este tipo.

2.5.6 DELITO MASA

Esta figura fue creada por la doctrina española con el propósito de regular de mejor manera aquellos actos constitutivos de delito continuado en donde se lesionaba o amenazaba a un bien jurídico, cuya titularidad le pertenecía a una pluralidad de sujetos pasivos.

Se define como: *“Aquel evento en el cual el sujeto activo, mediante la realización de uno o varios actos que, considerados de manera independiente,*

constituían un solo delito o contravención, pone en ejecución un plan criminal único encaminado a defraudar a una masa de personas que en principio no aparecen unidas entre sí por vínculo jurídico alguno ”⁷⁸

El código penal lo regula en el artículo 43, expresa: “Que cuando en las defraudaciones el agente obtenga diversas cantidades de dinero en perjuicio de una pluralidad de sujetos indiferenciados, el hecho deberá estimarse en conjunto como un solo delito, tomándose como monto del perjuicio patrimonial el conformado por el importe global de lo defraudado”.

El delito masa será utilizado únicamente para impedir la impunidad o un tratamiento injustificadamente benévolo de los hechos que considerados individualmente no constituyan delito por razón de su cuantía.

Por ejemplo, en caso típico de Estafa art. 215 Pn., en donde el sujeto activo realiza una o varias acciones con el propósito de lesionar el bien jurídico patrimonio, la titularidad de esta bien jurídico pertenece a una pluralidad de agentes pasivos, el hecho se valora en conjunto y no de manera separada de acuerdo a cada titular del bien jurídico, tiene el designio de evitar tratos indulgentes y el de evitar la impunidad, que por razón de la cuantía no constituyan delito.

En el delito de Evasión de Impuestos, no podría presentarse esta modalidad de comisión, en virtud que no existe una pluralidad de agentes pasivos afectados,

⁷⁸ Ibid, pag. 575.

únicamente es el Ministerio de Hacienda ente jurídico, titular de la función recaudadora de los tributos.

2.6 TRATADOS INTERNACIONALES.

Es la colección de razones jurídicas internacionales que regulan las leyes de los Estados con otros sujetos de derecho internacional.

Es el conjunto de principios y normas que controlan las relaciones de los Estados, y otros sujetos de Derecho Internacional, que son representados por su servicio diplomático. Está integrado por acuerdos, como tratados, pactos, convenios y cartas internacionales. Además en el ámbito multilateral, el derecho internacional se nutre de los acuerdos a los que lleguen las naciones en el marco de los organismos internacionales a que pertenezcan, comprometiéndose a poner en vigor la norma acordada en su propio territorio y aplicarla por encima de las normas nacionales.

Un tratado es un acuerdo escrito entre ciertos sujetos de Derecho internacional, que puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos, siendo indiferente su denominación. Como acuerdo implica siempre que sean como mínimo, dos personas jurídicas internacionales quienes lo celebren, lo común suele ser que se realicen entre Estados, aunque pueden celebrarse entre Naciones y organizaciones internacionales, Los cuales se regulan por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 y por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de 1986.

La Constitución de la República estatuyen estos instrumentos en el Art. 144 de la siguiente manera:

“Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de esta Constitución.

La ley no podrá modificar o derogar lo acordado en un tratado vigente para El Salvador. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado.”

Es en virtud del mandato constitucional que los pactos internacionales gozan de preferencia frente a leyes internas.

Se analizara el tratado o convenio celebrado y ratificado entre El Salvador y los demás países del mundo, respecto a la regulación de la Evasión de Impuestos y Falsedad Documental.

2.6.1 Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

Instrumento suscrito en el marco de la Organización de Estados Americanos (OEA), fue ratificada por treinta y tres países entre ellos El Salvador^{79*} por Decreto Legislativo número 351, de fecha 09 de julio de 1998, publicado en el Diario Oficial número 150, Tomo 340, de fecha 17 de agosto de 1998. Resultante de la creciente preocupación internacional por el tema de la probidad pública, y como un

^{79*}**NOTA:** Esta convención fue el primer instrumento Internacional en su género, cuyo mecanismo de seguimiento aún está en formación, y los últimos cambios ratificados por El Salvador son de fecha 28 de junio de 2004.

reconocimiento al hecho de que la corrupción es un factor que incide negativamente en el desarrollo de los pueblos.

El tratado consta de setenta y uno artículos, con el propósito de: “Promover y fortalecer por cada uno de los Estados Partes, los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción, en el ejercicio de las funciones públicas y los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio”. Preocupados también por los vínculos entre la corrupción y otros tipos delictivos como la falsedad de documentos y la delincuencia organizada, teniendo presente que la prevención y la erradicación de la corrupción es responsabilidad de todas las Naciones y son éstos los que deben cooperar entre sí, con el apoyo y la participación de la sociedad civil y las organizaciones no gubernamentales, para que sus esfuerzos en este ámbito sean eficaces.

Estipulando en su artículo 12:

“1. Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado, así como, cuando proceda, prever sanciones civiles, administrativas o penales eficaces, proporcionadas y disuasivas en caso de incumplimiento de esas medidas.

2. Las medidas que se adopten para alcanzar esos fines podrán consistir, entre otras cosas, en:

- a) Promover la cooperación entre los organismos encargados de hacer cumplir la ley y las entidades privadas pertinentes;
- b) Promover la formulación de normas y procedimientos encaminados a salvaguardar la integridad de las entidades privadas pertinentes, incluidos códigos de conducta para el correcto, honorable y debido ejercicio de las actividades comerciales y de todas las profesiones pertinentes y para la prevención de conflictos de intereses, así como para la promoción del uso de buenas prácticas comerciales entre las empresas y en las relaciones contractuales de las empresas con el Estado;
- c) Promover la transparencia entre entidades privadas, incluidas, cuando proceda, medidas relativas a la identidad de las personas jurídicas y naturales involucradas en el establecimiento y la gestión de empresas;
- d) Prevenir la utilización indebida de los procedimientos que regulan a las entidades privadas, incluidos los procedimientos relativos a la concesión de subsidios y licencias por las autoridades públicas para actividades comerciales;
- e) Prevenir los conflictos de intereses imponiendo restricciones apropiadas, durante un período razonable, a las actividades profesionales de ex funcionarios públicos o a la contratación de funcionarios públicos en el sector privado tras su renuncia o jubilación cuando esas actividades o esa contratación estén directamente relacionadas con las funciones desempeñadas o supervisadas por esos funcionarios públicos durante su permanencia en el cargo;

f) Velar por que las empresas privadas, teniendo en cuenta su estructura y tamaño, dispongan de suficientes controles contables internos para ayudar a prevenir y detectar los actos de corrupción, y por que las cuentas y los estados financieros requeridos de esas empresas privadas estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación.

3. A fin de prevenir la corrupción, cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus leyes y reglamentos internos relativos al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención:

a) El establecimiento de cuentas no registradas en libros;

b) La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas;

c) El registro de gastos inexistentes;

d) El asiento de gastos en los libros de contabilidad con indicación incorrecta de su objeto;

e) La utilización de documentos falsos; y

f) La destrucción deliberada de documentos de contabilidad antes del plazo previsto en la ley.

4. Cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo

a los artículos 15 y 16 de la presente Convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto.”

Del artículo antes relacionado se puede colegir que dicha convención, no estatuye expresamente la Evasión de Impuestos como un delito referente a la corrupción, pero si lo determina como un medio idóneo por el cual se pueden cometer ilícitos como: Soborno, Enriquecimiento Ilícito, Peculado, y otros.

La convención solamente determina que los Estados partes deben adoptar medidas tendientes a eliminar la concurrencia de otros hechos punibles, pero no se estipula expresamente su tratamiento, dejándose un vacío en la propia aplicación del tratado; así mismo sucede con la Evasión Fiscal que a nivel internacional son muy pocos los tratados internacionales que lo norman.

Hay que destacar, que existen tratados internacionales que no han sido suscritos y ratificados por El Salvador, en donde se castigan la Evasión Fiscal, pero por la relevancia de esta problemática, es importante su estudio, para delimitar los parámetros internacionales en cuanto a la persecución y penalización de estas conductas; esto servirá como parámetro para determinar las formas y medios adecuados para combatir la Evasión de Impuesto en El Salvador.

2.6.2 LEYES SECUNDARIAS.

2.6.2.1 Código Tributario.

Es un marco legal, creado por el Legislador a partir del mandato constitucional estatuido en el Artículo 231 de la Constitución, el cual facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrollando los derechos de los administrados, mejora las posibilidades de control por parte de la Administración y garantiza un adecuado flujo de recursos financieros que permite atender las responsabilidades que competen al Estado.

Según el Artículo 1 del Código Tributario, contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria.

El Artículo 19, expresa que es el Estado, ente público acreedor del tributo, (el sujeto activo de la obligación tributaria), mientras que los Artículos 30 y 31 determinan quienes son los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias, como: Contribuyente y responsables.

Artículo 23.- Son funciones básicas de la Administración Tributaria

“El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de Obligación Tributaria”.

Artículo 16.- La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto, en efecto a partir de esta obligación tributaria emana de una ley, el Estado puede hacer exigible a sus gobernados el pago de los impuestos, en caso que estos evadan tal obligación hacerla exigible por medios coercitivos.

Hecho Generador

Artículo 58.- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria; este se origina por distintas acciones, para ejemplo citemos el Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y Prestación de Servicio (IVA), el hecho generador nace de las transacciones de compra y venta de bienes muebles o de la prestación de servicios afectos a tal impuesto.

Obligación de presentar declaración

Artículo 91.- Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables, aún cuando ella no de lugar al pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes.

El contribuyente o responsable tiene la obligación de representar a la Dirección General de Impuestos Internos las Declaraciones Tributarias, dicha omisión acarrea para e contribuyentes consecuencias posteriores como serian: Sanciones pecuniarias o penas privativas de libertad.

Autoliquidación

Artículo 150.-A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, 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 Fiscalía General de la República 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

Artículo 175.- Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:

a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación;

b) En tres años para requerir la presentación de liquidaciones de impuestos;

c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones a este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del impuesto, retenciones o pago a cuenta dentro del plazo legal.

Procedencia

Artículo 183.- La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:

- a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado;
- b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos; y,
- c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Sanción

Artículo 252.- La defraudación tributaria será sancionada con una multa del cien por ciento del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan.

Evasión no intencional.

Artículo 253.- Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del impuesto del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

En ningún caso la multa podrá ser inferior a cuatro mil novecientos setenta colones.

Evasión intencional.

Artículo 254.- El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.

Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;

b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;

c) Declaraciones que contengan datos falsos;

d) No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;

e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;

f) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;

g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;

h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando esta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización; e,

i) Ocultación o destrucción de documentos.

Las conductas que deriven en el cometimiento del delito de Evasión de Impuestos en los que no sea requisito agotar la vía administrativa, serán sancionadas judicialmente atendiendo a lo previsto en el Código Penal y en el Código Procesal Penal. Los casos que no sean constitutivos de ilícitos se tramitarán conforme a las reglas establecidas en este Código.

➤ **IMPUESTOS OBJETO DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL.**

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Los impuestos son una de las fuentes de ingresos más importantes que tienen los Estados, gracias a ellos, los gobiernos reciben dinero que pueden utilizar para llevar a cabo proyectos sociales, de inversión y administración del Estado, entre muchos otros propósitos.

Existen muchos tipos de impuestos. Hay impuestos directos, indirectos, regresivos, progresivos, entre otros. Existen impuestos que se cobran sobre el ingreso, la propiedad, y el gasto.

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), es un impuesto a la venta de bienes de consumo y prestación de servicio.

Características:

- 1) Es un impuesto al gasto; se cobra como un porcentaje del valor de una mercancía o servicio,
- 2) Los consumidores deben pagarlo al momento de comprar la mercancía o servicio,
- 3) Castiga el consumo, es decir, es un impuesto al gasto de las personas.

La Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, regula en su artículo 1, el ámbito de aplicación de la presente ley, al expresar que se aplicará a: Transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

Hecho Generador

Artículo 4.- Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.

Concepto de Bienes Muebles Corporales

Artículo 5. En el concepto de bienes muebles corporales se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

Los títulos valores y otros instrumentos financieros se consideran bienes muebles incorpóreos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 7 literal d) de esta ley.

Para efectos de lo dispuesto en esta ley, los mutuos dinerarios, créditos en dinero o cualquier forma de financiamiento se considera prestación de servicios.

Concepto de Transferencia

Artículo 6.- Para los efectos de esta ley se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

Cálculo del Impuesto

Deducción del Crédito Fiscal al Débito Fiscal

Artículo 64.- Por regla general, el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al contribuyente al adquirir bienes o al

utilizar los servicios y, en su caso, el impuesto pagado en la importación o internación definitiva de los bienes, en el mismo período tributario.

Deducción Del Crédito Fiscal En Operaciones Gravadas, Exentas y no Sujetas

Artículo 66.- Si las operaciones realizadas en un período tributario son en parte gravadas, en parte exentas o en parte no sujetas; el crédito fiscal a deducirse del débito fiscal, se establecerá con base a un factor que se determinará dividiendo las operaciones gravadas realizadas en el período tributario entre la sumatoria de las operaciones gravadas, exentas y las no sujetas realizadas en dicho período, debiendo deducirse únicamente la proporción resultante de aplicar dicho factor al crédito fiscal del período tributario.

En los períodos tributarios siguientes la proporción del crédito fiscal se determinará aplicando el procedimiento anterior sobre la base de las operaciones acumuladas desde el primer período en que se aplicó la proporcionalidad, aún cuando sólo tuviere operaciones gravadas, y hasta el término del ejercicio comercial.

Cuando esta norma se haya aplicado durante un ejercicio comercial, en el primer mes del ejercicio comercial siguiente, se deberá hacer un recálculo de la proporcionalidad con los valores acumulativos de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el ejercicio comercial anterior, y se redistribuirá el crédito fiscal.

Si el crédito fiscal que debió deducirse resulta ser superior al efectivamente deducido, la diferencia se sumará al crédito fiscal correspondiente al primer período

tributario del ejercicio comercial siguiente y si resultare inferior, se restará del crédito fiscal de ese período.

El contribuyente deberá conservar durante el plazo que establece el Código Tributario, los registros que sirvieron de base para realizar el recálculo de la proporcionalidad, los cuales deberán exhibirse o presentarse a la Dirección General de Impuestos Internos cuando ésta lo requiera.

Si no existen créditos fiscales atribuibles a las operaciones no sujetas al pago del impuesto y éstas provienen de actividades no habituales del contribuyente, no se incluirá tales operaciones en el cálculo de la proporcionalidad. Tampoco se incluirán en el cálculo de la proporcionalidad, las operaciones consistentes en donaciones de bienes o de servicios efectuadas por el contribuyente en los términos previstos en los incisos finales de los artículos 11 y 16 de esta Ley, a las instituciones a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de otras obligaciones tributarias que esta Ley o el Código Tributario establezcan respecto de las operaciones no sujetas.

Se consideran operaciones no sujetas al pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, aquellas que, no estando expresamente previstas en la ley como exenciones, no se enmarcan dentro de los hechos generadores establecidos en esta ley, así como aquellas que dicha ley les atribuya expresamente el carácter de no sujetas.

La proporción del crédito fiscal que corresponda a las operaciones exentas y no sujetas formará parte del costo o gasto, según corresponda.

❖ **LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA**

Hecho Generador

Art. 1.- La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.

Renta Obtenida.

Art. 2.- Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;*

Sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva

Art. 5.- Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate:

- a) Personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;
- b) Sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país;
- c) Artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.

Para los efectos de esta ley, se entiende por conjunto, cualquier agrupación de personas naturales, no domiciliadas, independientemente de la organización que adopten, sea jurídica o de hecho, que ingresen al país de manera temporal y con cualquiera de los fines enumerados en el inciso precedente.

Exclusión de sujetos pasivos

Art. 6.- No son sujetos obligados al pago de este impuesto:

- a) El Estado de El Salvador;
- b) Las Municipalidades; y
- c) Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

Determinación de la renta obtenida.

Art. 12.- La renta obtenida se determinará sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo.

a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.

Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.

b) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retire definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período;

c) La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente;

d) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales.

❖ **ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO**

(Artículo 151 Código Tributario)

El sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de impuesto sobre la renta.

Sanciones para los sujetos obligados a Pago a Cuenta

Art. 105-A.- Cuando los sujetos obligados al anticipo o pago a cuenta que de conformidad con el inciso 6º del artículo 72 no declararen ni pagaren en el término establecido lo que corresponde en tal concepto, se les aplicará una multa equivalente al 50% de la suma dejada de enterar. Igual sanción se aplicará a dichos sujetos cuando omitieren por cualquier circunstancia presentar la declaración respectiva, aún cuando no exista impuesto a pagar. En ningún caso, las multas serán inferiores a mil colones.

❖ DISPOSICIONES DEL CÓDIGO PENAL.

Este instrumento legal que sanciona los comportamientos antijurídicos con el fin de prevenir y sancionar a los evasores de Impuestos.

El Artículo 249 del Código Penal, enuncia las formas de defraudación al Fisco, como son:

- a) Evasión de Impuestos;
- b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias;
- c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos;
- d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287;
- e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias

Art. 250.- El que retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de veinticinco mil colones por mes, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total superior a veinticinco mil colones por mes y no lo enteren al Fisco.

Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos

Art. 250-A.- El que obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario, será sancionado con prisión de cuatro a seis años, si la defraudación excediere de veinticinco mil colones.

El delito por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, será sancionado con prisión de seis a ocho años, si el provecho se obtuviere por cualquiera de los medios siguientes:

- a) Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones;
- b) Documentos obtenidos en forma fraudulenta;
- c) Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado;
- d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos;
- e) Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes;
- f) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.

Proposición y Conspiración

Art. 251.- La proposición o conspiración para cometer cualquiera de los delitos de Defraudación al Fisco, serán sancionadas con pena de prisión de dos a cuatro años.

Cuando la proposición o conspiración de cualquiera de los delitos de Defraudación al Fisco sea cometido por un funcionario o empleado público, la sanción será de cuatro a seis años.

Modo de Proceder

Art. 251-A.- Será requisito indispensable para proceder en los casos de conductas delincuenciales constitutivas de delitos de Defraudación al Fisco señaladas a continuación, 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. Los casos a que se refiere este inciso son:

- a) Numerales 3) cuando la declaración es inexacta, 4) y 7) todos del Art. 249-A;
- b) Literales d) y f) del inciso segundo, ambos del Art. 250-A;
- c) Inciso tercero del Art. 284, cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En los demás casos, cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de Delitos de Defraudación al Fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y

comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República. Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización.

El aviso de la existencia del delito lo realizará la Administración Tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos, al cual se acompañará la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos, de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamiento indebidos; y la indicación de los documentos falsos, según cual sea el delito que se suscite.

En el supuesto de condenatoria, no habrá lugar a la prosecución del procedimiento administrativo.

Cuando por cualquier circunstancia dentro del proceso judicial el Juez de la Causa estableciera que el monto defraudado es inferior a los montos que este Código establece para la configuración de los delitos de Defraudación al Fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, no se liberará al sujeto pasivo de la responsabilidad tributaria sustantiva. El Juez correspondiente deberá certificar lo conducente y librar oficio a la Administración Tributaria en el que haga del conocimiento las citadas circunstancias.

El pronunciamiento del Juez que declare la inexistencia de responsabilidad penal, no inhibe la facultad de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad tributaria sustantiva del contribuyente en sede administrativa, liquidando el impuesto y accesorios respectivos.

Excusa Absolutoria

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

2.7 JURISPRUDENCIA

En el sentido estrictamente etimológico, y por estar formada por los vocablos latinos *juris* y *prudencia*, la palabra "Jurisprudencia" significa pericia en el Derecho, saber derecho, sabiduría en derecho. Por esta razón suele tomarse como sinónima de derecho. Se dice, así, que la jurisprudencia es la ciencia del derecho, es la ciencia jurídica.

Se entiende por jurisprudencia las reiteradas interpretaciones que hacen los tribunales de justicia de las normas en sus resoluciones, puede constituir una de las Fuentes del Derecho, según el país. En consecuencia se enuncia que es el conjunto de fallos firmes y uniformes dictadas por los órganos jurisdiccionales del Estado.

El estudio de las variaciones de la jurisprudencia a lo largo del tiempo es la mejor manera de conocer las evoluciones en la aplicación de las leyes, quizá con mayor certeza que el mero repaso de las distintas reformas del Derecho positivo que en algunos casos no llegan a aplicarse realmente a pesar de su promulgación oficial.

Para el Derecho anglosajón la jurisprudencia es una fuente de primera magnitud, debido a que los jueces deben fundamentar sus decisiones o sentencias judiciales mediante un estudio minucioso de los precedentes.

En El Salvador no se encuentra jurisprudencia del delito de Evasión de Impuestos, por parte de los tribunales de sentencia, cámaras de lo penal, Sala de lo Penal, y Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No existiendo Jurisprudencia nacional se recurre al Derecho Internacional, utilizando Jurisprudencia Internacional.

JURISPRUDENCIA ARGENTINA SOBRE RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

A modo de ilustración y haciendo la salvedad de las diferencias entre la legislación argentina y la salvadoreña es conveniente citar ciertos fallos jurisprudenciales dictados por El Tribunal de la República Argentina, que hacen relación a la responsabilidad penal tributaria tanto de los directores, gerentes, síndicos, contadores, accionistas y otros responsables.

En efecto en la obra “Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria Año 1 Número 1 .1998, página 60 y siguientes de la Editorial AD- Hoc”, se cita el fallo jurisprudencial denominado "Ferrometal S.R.L.", analizado y expuesto por Teresa Gómez, el cual se transcribe a continuación.

RESUMEN DE LOS HECHOS.

Las presentes actuaciones se iniciaron con motivo de la denuncia que formulo la D.G.I. sobre los pedidos de recuperos efectuados por la compañía Ferrometal S.R.L., originados en virtud de presuntas compras a la empresa Metalúrgica Atlántica S.A., la cual no registraba actividad alguna desde hacía aproximadamente 15 años, así como ventas ficticias realizadas a Sidermet S.A., aprovechándose de los beneficios que surgían por aplicación del decreto del Poder Ejecutivo N° 220/87.

Este decreto normaba sobre la obtención de recuperos de valores correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, en aquellas empresas que se desempeñaran como proveedoras de otras, acogidas a regímenes de promoción regional.

El juez Marquevich acreditó, en la presente causa, que los imputados A.C. y D. M. D. socios gerentes de la empresa Ferrometal S.R.L., aparentaron compras de mercaderías a Metalúrgica Atlántica S.A. para generar, a su favor, un crédito fiscal en concepto de IVA. Por otro lado J.D.D, en carácter de presidente de Sidermet S.A., tuvo intervención en la confección de la documentación que avalaba las presuntas ventas de

Ferrometal a ésta, generando así la posibilidad de reclamar los pedidos de recupero que le “correspondía” como proveedora de una empresa acogida a régimen de promoción.

Por su parte D.S., en su carácter de contador público de ambas empresas, participó en la actualización de los montos reclamados por la “proveedora”, imputados a la D.G.I., resultándole de aplicación la responsabilidad de representantes de las personas jurídicas.

Dichos hechos resultan constitutivos de haberse valido, fraudulentamente, de los beneficios otorgados a empresas proveedoras de las que se encuentran acogidas a regímenes de promoción, así como también, la falsedad ideológica de instrumento público, esto último concurriendo idealmente y en relación a los procesados A.C. (socio gerente) y a D.S. (contador público).

El juez Roberto Marquevich estimó oportuno destacar, en vista de la compleja maniobra realizada, que la composición de la figura penal descrita por el Art. 4° de la Ley 23.771 consideraba que los reintegros, recuperos y devoluciones implican una restitución de tributos, o el pago de una suma de dinero, al contribuyente como contrapartida a alguna actividad que se considera promovible.

Por su parte, los beneficios fiscales o impositivos engloban cualquier operación técnica que rebaje la base imponible a la alícuota, que en todos los casos se los califican como minorizando la real obligación tributaria.

Se considerará consumado el delito cuando se hayan obtenido, indebidamente, los beneficios impositivos mediante maniobras inveraces y a sabiendas, por intermedio de ventajas de técnica tributaria para conseguir un resultado semejante de menor pago de la obligación fiscal. Cabe agregar que la protección del gasto público, como bien jurídico, se vulnera cuando la obtención de una subvención se materializa falseando las condiciones requeridas para su concesión.

AUDITORIA Y RESPONSABILIDAD DICTAMINADA POR EL MAGISTRADO

La maniobra referida necesitó de varias etapas constitutivas para culminar con la obtención fraudulenta de recuperos a favor de la empresa Ferrometal S.R.L. Sobre este último acontecimiento tuvieron dominio de la acción en el proceso ejecutivo tanto el socio gerente A.C., como el contador D.S, quienes se valieron de sus condiciones jerárquicas y funcionales dentro de la empresa, cumpliendo un rol que finalizó con el agotamiento del suceso. Los nombrados fueron quienes rubricaron la actualización del pedido formal de recuperos, con conocimiento del engaño que querían generar en perjuicio de las arcas del Estado.

Se ha dicho que “Quienes toman parte en la ejecución de delito, en virtud de un acuerdo previo y en acción conjunta, tienen la responsabilidad que corresponde a los autores, sin consideración a la medida en que actuó cada uno”. (Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, "López, Alberto". D.J.B.A. 120-39").

El Sr. J.D.D. es quien aportó la mayor parte del capital social al constituirse la empresa Sidermet S.A. en la provincia de San Luís; quien celebró contratos de locación entre las empresas vinculadas al expediente; quien también contaba como contador con D.S., y quien ejercía la presidencia de la empresa acogida al régimen de promoción regional beneficiada en el IVA con liberación del débito fiscal emergente de las operaciones.

“La exteriorizada decisión plural de cometer un delito en conjunto por parte de varias personas, en base a la previa división de funciones, atribuye a la totalidad de intervinientes la obra común aunque alguno de ellos no haya realizado de propia mano la conducta descrita en el verbo típico”. (Cámara Nacional y Correccional, Sala 7 el 10/7/1998).-

La participación de D.M.D. surge por haber participado objetiva y subjetivamente en la consumación del delito, ha puesto su participación en las sugestivas cesiones de cuotas, posee jerarquía funcional y es quien cuenta con mayor antigüedad como integrante de la sociedad a cuyo favor resultarían los recuperos por haber prosperado la maniobra, lo cual hace presumir que su voluntad alentó y acompa n  el propósito de obtener beneficios fiscales de manera fraudulenta. También debe valorarse que los “derechos” logrados mediante la infracción ejercida por uno de los integrantes del órganos societario en que ella se desempeña es, además, su esposo.

Con relación específica al contador D.S., resulta de aplicación la responsabilidad de representantes de las personas jurídicas, supuesto en el cual aquellos sólo resultan imputables en la medida en que la infracción cometida lo haya sido al tiempo y en ocasión de sus funciones. Adviértase que “resultan punibles estos sujetos que con intención dolosa, certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer delitos previstos en la ley 23.771”. (Wendy, Lilian y Russo, Eduardo: Ilícitos tributarios, 2da Edición. Depalma 1.992).

Sentencia

La sentencia fue de tres años y seis meses, más accesorios legales y costas, para el socio gerente de Ferrometal S.R.L., A.C., y el contador D.S., por encontrarlos coautores penalmente responsables de los delitos previstos y reprimidos por los Arts. 4° de la Ley 23.771 y 293 del Código Penal (falsificación de documento público).

Para el presidente de Sidermet S.A., J.J.D., y la otra socia gerente de Ferrometal S.R.L., D.M.D., la pena impuesta fue de tres años más costas, por considerarlos coautores del delito previsto y reprimido por el Art. 4° de la Ley 23.77

ANÁLISIS DE SENTENCIA

La sentencia pronunciada por el Juez Roberto Marquevich, en el caso de la empresa Ferrometal S.R.L., quien aparentaban compras de mercaderías a Metalúrgica Atlántica S.A. para generar, a su favor, un crédito fiscal en concepto de IVA, se ha

estudiado tomando como parámetro la legislación salvadoreña aplicando cada unas de las categorías que conforman la teoría del delito, comenzando por:

ACCIÓN: El comportamiento realizado por el socio gerente A.C., y el contador D.S, tenía como finalidad la obtención de beneficios fiscales de forma ilegal, valiéndose para ello de la utilización de documentos falsos que respaldaren sus operaciones.

TIPICIDAD: La conducta en análisis se adecua al tipo penal de Evasión de Impuestos (Art. 45de la Ley Contra la Defraudación Tributaria de la República de Argentina), el cual en su supuesto de hecho establece que incurrirán en defraudación fiscal el que “Defraude al fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes”.

LOS SUJETOS ACTIVOS DE ESTE DELITO SON:

- ✓ Contribuyente: Es aquel que realiza o respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación (Art..30 Código Tributario Salvadoreño).
- ✓ Responsables por Representación: Son los que actúan en calidad de representantes de los obligados directamente al pago de los impuestos. (Art. 43. Código Tributario Salvadoreño).
- ✓ Terceros, instigadores o cómplices que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos.

El sujeto pasivo es la Administración Tributaria, quien resulta afectada ante el incumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes o representantes.

El bien jurídico protegido en el delito de Defraudación Tributaria, (Nombre que se le da al delito de Evasión de Impuestos en la República de Argentina) siempre es la Hacienda Pública.

La existencia de elementos subjetivos distintos al dolo se presenta cuando el contribuyente o representante se abstiene de pagar los impuestos a los que está obligado, con el propósito defraudandi, es decir con la intención de causar daño a la Hacienda Pública.

ANTI JURICIDAD:

La contradicción con el ordenamiento jurídico se determina con el aprovechamiento obtenido indebidamente, a través de maniobras inveraces y a sabiendas, por intermedio de ventajas de técnica tributaria para conseguir un resultado semejante de menor pago de la obligación fiscal. Cabe agregar que la protección de la Hacienda Pública, como bien jurídico, se vulnera cuando la obtención de una subvención se materializa falseando las condiciones requeridas para su concesión.

La existencia de causas de justificación en la conductas realizadas por los señores A.C. y D. M. D. socios gerentes de la empresa Ferrometal S.R.L J.D.D. y el contador D.S, no se amparan en ninguna de las causas de justificación reguladas en el Art.27. Código Penal Salvadoreño, porque su comportamiento siempre estuvo presente la

intención dolosa de causar perjuicio a la Hacienda Pública, al obtener reintegros que cuando no aplicaba para ello.

Respecto a la aplicación de un error de tipo sea vencible o invencible, no aplicaría en la conducta estudiada porque la existencia de las normas que estatuyen en que circunstancias una empresa puede exigir el reintegro de contribuciones a la Hacienda Pública, debe ser del conocimiento de todas las personas jurídicas y naturales que deseen obtener esta clase de beneficio fiscal.

CULPABILIDAD

Los señores A.C. y D. M. D. socios gerentes de la empresa Ferrometal S.R.L J.D.D. y el contador D. S, son personas imputables, capaces de ser motivados por las normas tributarias y de responder penalmente por las acciones realizadas. Se les era exigible actuar conforme a los parámetros establecidos por las mismas.

Al conocer las normas tributarias no pueden alegar ignorancia de la antijuricidad de su actuar, o ampararse en un error de prohibición directa que recaería sobre la existencia, validez y interpretación.

PUNIBILIDAD:

En el Código Penal Salvadoreño en el Artículo 252, encontramos una Excusa Absolutoria consistente en: “El que pague al fisco el monto de lo evadido más sus accesorios quedara exento de la responsabilidad penal”

En la sentencia estudiada no se aplica esta excusa absolutoria.

RESPONSABILIDAD DE LOS AUTORES Y PARTICIPES:

Para determinar la responsabilidad de los sujetos pasivos es necesario estudiar el dominio de la acción en el proceso ejecutivo, en razón que tanto el socio gerente A.C., como el contador D.S, quienes se valieron de sus condiciones jerárquicas y funcionales dentro de la empresa, cumpliendo un rol que finalizó con el agotamiento del suceso; tomando parte en la ejecución de delito, en virtud de un acuerdo previo y en acción conjunta, tienen la responsabilidad que corresponde a los autores, sin consideración a la medida en que actuó cada uno.

El Sr. J.D.D. es quien aportó la mayor parte del capital social al constituirse la empresa Sidermet S.A. en la provincia de San Luís; quien celebró contratos de locación entre las empresas vinculadas al expediente; quien también contaba como contador con D.S., y quien ejercía la presidencia de la empresa acogida al régimen de promoción regional beneficiada en el IVA con liberación del débito fiscal emergente de las operaciones.

La participación de D.M.D. surge por haber participado objetiva y subjetivamente en la consumación del delito, ha puesto su participación en las sugestivas cesiones de cuotas, posee jerarquía funcional y es quien cuenta con mayor antigüedad como integrante de la sociedad a cuyo favor resultarían los recuperos por haber

prosperado la maniobra, lo cual hace presumir que su voluntad alentó y acompañó el propósito de obtener beneficios fiscales de manera fraudulenta. También debe valorarse que los “derechos” logrados mediante la infracción ejercida por uno de los integrantes del órganos societario en que ella se desempeña es, además, su esposo.

Con relación específica al contador D.S., resulta de aplicación la responsabilidad de representantes de las personas jurídicas, supuesto en el cual aquellos sólo resultan imputables en la medida en que la infracción cometida lo haya sido al tiempo y en ocasión de sus funciones.

2.8 DERECHO COMPARADO.

Es una disciplina o método de estudio del Derecho que se fundamenta en la comparación de las diferentes soluciones que ofrecen la diversidad de ordenamientos jurídicos que existe para los mismos casos planteados. No es debidamente una disciplina de la normativa jurídica.

Es conocido como una ciencia que tiene por objeto el estudio de las similitudes y diferencias entre los ordenamientos jurídicos de dos o más países. En consecuencia, este puede aplicarse a cualquier área jurídica.

Al estudiar el delito de Evasión de Impuestos, es ineludible examinar las diversas disposiciones que a nivel internacional regulan las conductas que contienen un perjuicio al fisco o la Hacienda Pública cuando se genera la Evasión de Impuestos.

Respecto a la descripción del tipo en análisis, muchas legislaciones no lo regulan de la misma manera, ni lo enuncian como evasión específicamente sino que en algunos de los casos serán descripciones que se subsumen como formas de evasión y se describen como delitos independientes cada una con su respectiva pena, pero que se incluyen como tipos de Defraudación Tributaria o Evasión Fiscal.

EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL SALVADOR.

Art. 249-A.- El que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

- 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
- 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa o inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;

7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;

8) 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; 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 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.

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 impuestos.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">M E X I C O</p>	<p style="text-align: center;">CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN</p> <p style="text-align: center;">TÍTULO CUARTO DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES</p> <p style="text-align: center;">CAPÍTULO I DE LAS INFRACCIONES</p> <p>Artículo 109: Será sancionado con las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal, quien:</p> <p>I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta puede ser ejecutada por el sujeto activo por acción u omisión. ➤ En el Delito Fiscal la pena que se impone es de acuerdo al monto de lo evadido. ➤ El sujeto activo es toda aquella persona que tiene la calidad de contribuyente o representante. ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El Delito Fiscal es regulado en ley diferente al Código Penal es el Código Fiscal de la Federación. ➤ Se regula expresamente, cuando la conducta beneficia a un tercero, que no es el sujeto activo. ➤ Se norma cuando la conducta evasiva es realizada por funcionarios públicos.

M E X I C O

ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Derogada Por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006)

VII. (Derogada Por decreto publicado en el Diario Oficial de

➤ La pena que se impone en el Delito Fiscal es la privación de libertad.

➤ Otro de los supuestos de cometimiento del delito fiscal es llevar doble o múltiple contabilidad.

➤ El bien jurídico es la Hacienda Pública.

➤ El tipo estatuye una agravante cuando la conducta es realizada utilizando como medio de realización comprobantes falsificados.

➤ La descripción típica realiza una distinción entre el sujeto activo común o cualquier persona y el cualificado, que únicamente pueden cometer el delito las personas que se encuentren en esa clasificación, haciéndose acreedoras de las agravantes que el tipo instituye.

<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">M E X I C O</p>	<p>la Federación el 28 de junio de 2006)</p> <p>No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.</p>		<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta es regulada como Delito Fiscal e Infracción. ➤ Cuando el contribuyente pague al fisco de manera voluntaria sin que haya sido conocido por la administración tributaria su evasión, no se abrirá causa penal.
--	--	--	---

FUENTE: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN MEXICANA.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">G U A T E M A L A</p>	<p style="text-align: center;">CAPITULO IV CÓDIGO PENAL DE LOS DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</p> <p>ARTICULO 358 - A. Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.</p> <p>El responsable será sancionado con prisión de uno a seis</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto activo es toda aquella persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ El sujeto pasivo es la administración tributaria. ➤ La conducta puede ser ejecutado por el sujeto activo por acción y omisión. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Defraudación Tributaria. ➤ El artículo incluye una agravante a los extranjeros que cometen el ilícito. ➤ El art. 358- A especifica la utilización del engaño y el ardid como medios para cometer el ilícito.

<p style="text-align: center;">G U A T E M A L A</p>	<p>años y multa equivalente al impuesto omitido.</p> <p>Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El bien jurídico protegido es la Hacienda Pública. ➤ La forma de realizar el delito de Defraudación Tributaria es por medios determinados. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Incluye como pena accesoria la expulsión del territorio para los extranjeros. ➤ En el art. 358-A no importa la cuantía de lo evadido. ➤ La pena es de prisión y de multa. ➤ La Defraudación Tributaria incluye la pena accesoria de expulsión del territorio nacional.
--	--	---	---

FUENTE: CÓDIGO PENAL DE GUATEMALA.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; letter-spacing: 0.5em;">N I C A R A G U A</p>	<p style="text-align: center;">TÍTULO IX</p> <p style="text-align: center;">DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y LA SEGURIDAD SOCIAL</p> <p style="text-align: center;">CAPÍTULO I</p> <p style="text-align: center;">DELITOS TRIBUTARIOS</p> <p>Art. 303 Defraudación Tributaria</p> <p>Será sancionado con la pena de seis meses a tres años de prisión y una multa equivalente al doble del valor defraudado o intentado defraudar siempre que la cuantía sea superior a la suma de diez salarios mínimos del sector industrial y no mayor a veinticinco, a quien evada total o parcialmente el pago de una obligación fiscal, cuando:</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta de Defraudación Tributaria es regulada en el Código Penal. ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ Se determina la cuantía o monto que debe ser evadido para que la conducta realizada por el sujeto activo sea considerada como un Defraudación Tributaria. ➤ El Código Penal en su Título los norma como delitos contra la Hacienda Pública. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Defraudación Tributaria. ➤ El artículo castiga expresamente la tentativa al tratar de defraudar al Fisco. ➤ Además de la pena privativa de libertad este regula la pena de multa que se aplica de acuerdo al monto de lo evadido.

NICARAGUA

a) Se beneficie ilegalmente de un estímulo fiscal o reintegro de impuestos;

b) Omita el deber de presentar declaración fiscal o suministre información falsa;

c) Oculte total o parcialmente la realidad de su negocio en cuanto a producción de bienes y servicios o montos de ventas;

d) Incumpla el deber de expedir facturas por ventas realizadas o recibos por servicios profesionales prestados; y

e) Omita el pago de impuestos mediante timbre o sellos fiscales en los documentos determinados por la ley.

Cuando el monto de lo defraudado o intentado defraudar exceda del equivalente a veinticinco salarios mínimos del sector industrial, el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres a cinco años y multa.

Equivalente al doble del valor defraudado o intentado defraudar

- La conducta evasiva puede ser realizada en las modalidades activa y omisiva.
- El art. 303 al igual que el art. 249 – A determina los medios de comisión del ilícito.
- Se protege la Hacienda Pública en ambos delitos como bien jurídico.
- El sujeto pasivo es la Administración Pública.

FUENTE: CÓDIGO PENAL DE NICARAGUA

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; letter-spacing: 0.5em;">C O S T A R I C A</p>	<p style="text-align: center;">LEY DE JUSTICIA TRIBUTARIA No.7535</p> <p style="text-align: center;">SECCIÓN III DELITOS TRIBUTARIOS</p> <p>Artículo 90.- Sanciones por inducir a error a la Administración Tributaria Quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución, en perjuicio de la hacienda pública, será sancionado de la siguiente manera:</p> <p>a) Con prisión de uno a tres años, si el monto defraudado no excede de cincuenta veces el salario</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. ➤ El bien jurídico es la Hacienda Pública. ➤ Lo instituyen como un tipo de medios determinados. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Este delito lo sanciona la Ley de Justicia Tributaria. ➤ El epígrafe de la Sección es Delitos Tributarios. ➤ Incorpora expresamente cuando el beneficio es para sí o para un tercero. ➤ La pena de prisión es inferior. ➤ El ilícito se comete por

<p style="text-align: center;">C O S T A R I C A</p>	<p>base.</p> <p>b) Con prisión de tres a cinco años, si el monto defraudado es superior a cincuenta veces el salario base.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Incorpora el elemento subjetivo distinto del dolo y es el <i>propósito</i>. ➤ Instaure la pena privativa de libertad. ➤ El cómputo de la pena se impone teniendo en cuenta el monto de lo defraudada. 	<p>acción.</p>
--	--	---	----------------

FUENTE: LEY DE JUSTICIA TRIBUTARIA NUMERO 7535 DE COSTA RICA.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">P A N A M A</p>	<p style="text-align: center;">CÓDIGO FISCAL</p> <p style="text-align: center;">CAPITULO VIII</p> <p style="text-align: center;">De las sanciones</p> <p>Artículo 752.- Defraudación fiscal</p> <p>Definición.</p> <p>Incorre en defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El que simule un acto jurídico o pérdidas que implique omisión parcial o total del pago de los impuestos. 2. El que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. ➤ El bien jurídico es la Hacienda Pública. ➤ Es de medios determinados. ➤ Puede ser cometido por acción u omisión. ➤ Los medios señalados en los numerales 5,6 y 10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta se castiga en el Código Fiscal. ➤ El epígrafe del Capítulo es De Las Sanciones. ➤ La conducta se sanciona como Defraudación Fiscal. ➤ Regula expresamente la tentativa. ➤ Castiga

<p style="text-align: center;">P A N A M A</p>	<p>3. El que no entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas por concepto de impuesto.</p> <p>4. El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad.</p> <p>5. El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente, con distintos asientos o datos, dos (2) o más libros similares autorizados o no.</p> <p>6. El que por acción u omisión voluntaria, destruye o semidestruye, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad.</p> <p>7. El que sustituye o cambia las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos.</p> <p>8. El que de cualquier otro modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto.</p> <p>9. El que se preste como cómplice, padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores.</p>	<p>del artículo 752 son iguales a los numerales 2, 3 y 5 del artículo 249 – A.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ El cómputo de la pena se impone teniendo en cuenta el monto de lo defraudada. ➤ Se sanciona con pena de prisión. 	<p>expresamente la participación.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Instaure la pena de multa. ➤ El tipo instituye diez medios de comisión a diferencia del artículo 249 – A que establece ocho medios.
--	---	--	--

<p style="text-align: center;">P A N A M A</p>	<p>10. El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699-a de este Código o para obtener cualquier otro incentivo, exención, desgravación, deducción o crédito fiscal.</p> <p>La defraudación fiscal de que trata este Artículo se sancionará con multa no menor de cinco (5) veces ni mayor de diez (10) veces la suma defraudada, o arresto de un (1) mes a un (1) año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los Artículos siguientes de este Capítulo. Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.</p>		
--	--	--	--

FUENTE: CÓDIGO FISCAL DE PANAMÁ

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
V E N E Z U E L A	<p style="text-align: center;">CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN</p> <p style="text-align: center;">DEFRAUDACIÓN FISCAL</p> <p>ARTÍCULO 108: Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños, aprovechamientos y errores omite el pago de alguna contribución u obtuvo algún beneficio mal habido con perjuicio del Fisco Federal.</p> <p>El delito de defraudación fiscal se castiga con pena de prisión:</p> <p>I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta de defraudación al fisco puede ser cometida por acción u omisión. ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ Se fija la cuantía o monto que debe ser evadida para que la conducta realizada por el sujeto activo sea considerada como Defraudación al fisco. ➤ La única pena con la que se 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Defraudación Fiscal. ➤ Se instaura el engaño como medio para poder cometer el delito. ➤ El artículo enuncia todas las clases y formas de contribución. ➤ El delito es regulado en el

V E N E Z U E L A	<p>221,950.00 bolívares.</p> <p>II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1, 221,950.00 pero no de \$1, 832,920.00 Bolívares.</p> <p>III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 832,920.00 Bolívares.</p>	<p>sanciona la conducta es la privativa de libertad.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. ➤ El Bien Jurídico es la Hacienda Pública. ➤ La pena varía según la cuantía de lo evadido. 	<p>Código Fiscal de la Federación, distinto al Código Penal.</p>
--	--	---	--

FUENTE: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VENEZOLANA.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 4em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">P E R U</p>	<p style="text-align: center;">LEY PENAL TRIBUTARIA</p> <p style="text-align: center;">TITULO I</p> <p style="text-align: center;">DELITO TRIBUTARIO</p> <p style="text-align: center;">DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</p> <p>Artículo 1.- 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 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto activo es cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ La víctima o sujeto pasivo de la acción es la Administración Tributaria. ➤ La utilización del medio del ocultamiento para evadir impuesto. ➤ Regula los comportamientos omisivos y activos. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta de evasión de impuestos es equiparada a Defraudación Tributaria. ➤ La pena que impone el tipo es de prisión y de pago de días multas. ➤ Se regula cuando hay beneficio para un tercero, que no es el sujeto activo.

P
E
R
U

(setecientos treinta) días-multa."

Artículo 2.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior:

a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

FUENTE: LEY PENAL TRIBUTARIA DE PERÚ

- No hay excusa absolutoria.
- La conducta es regulada en una norma especial, distinta del Código Penal.
- Se incluye el artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta como medios para la comisión del delito en contraposición al art. 249-A del Código Penal Salvadoreño.
- Se analizan los Arts. 1 y 2 para complementar el supuesto de hecho.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">B O L I V I A</p>	<p style="text-align: center;">CÓDIGO PENAL DE BOLIVIA</p> <p style="text-align: center;">DEFRAUDACIÓN FISCAL</p> <p>EVASIÓN DE IMPUESTOS</p> <p>artículo 231 : El que obligado legalmente o requerido para el pago de impuestos no los satisface u ocultare, no declarare o disminuyere el valor de sus bienes o ingresos, con el fin de eludir o defraudar al fisco, será sancionado con prestación de trabajo de un mes a un año y multa de veinte a cincuenta días.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ambos delitos son castigados en el Código Penal. ➤ El delito se regula como Evasión de Impuestos. ➤ El delito de Evasión de Impuestos es regulado en el Código Penal. ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del título se describe como: Defraudación Fiscal. ➤ Se castiga la elusión como forma de evadir impuestos. ➤ El artículo instituye como pena la prestación de trabajo y la multa. ➤ No solo regula como sujeto activo del delito al contribuyente del impuesto sino

<p style="text-align: center;">B O L I V I A</p>		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Se establece específicamente el ocultamiento y la no declaración como formas de cometer la Evasión de Impuestos. ➤ El sujeto pasivo de la acción es la Administración Tributaria. ➤ El bien jurídico es la Hacienda Pública o Erario Público. 	<p>al que se obligado legalmente.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ La sanción impuesta es de trabajo y de días multas.
--	--	---	--

FUENTE: CÓDIGO PENAL DE BOLIVIA.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">P A R A G U A Y</p>	<p style="text-align: center;">TIPOLOGÍA CÓDIGO PENAL</p> <p style="text-align: center;">Capítulo Cuarto</p> <p style="text-align: center;">De los autores, instigadores y cómplices en la Evasión de Impuestos.</p> <p style="text-align: center;">Responsabilidad de los contribuyentes y sus representantes, contadores, asesores impositivos y otros.</p> <p>Artículo 261. Evasión de Impuestos.</p> <p>1° El que:</p> <p>1) Proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto.</p> <p>2) Omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Evasión de Impuestos. ➤ La conducta puede ser ejecutada por el sujeto activo por acción y omisión. ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tipifica expresamente la tentativa. ➤ Se regula expresamente, cuando la conducta beneficia a un tercero, que no es el sujeto activo. ➤ Se norma la conducta evasiva cuando se realiza por funcionarios públicos.

<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">P A R A G U A Y</p>	<p>perceptoras datos sobre tales hechos; o</p> <p>3) Omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos.</p> <p>Y con ello evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.</p> <p>2° En estos casos será castigada también la tentativa.</p> <p>3° Cuando el autor:</p> <p>1) Lograra una evasión de gran cuantía;</p> <p>2) Abusara de su posición de funcionario;</p> <p>3) Se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición; o</p> <p>4) En forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. ➤ La conducta de Evasión de Impuestos es regulada en el Código Penal. ➤ Bien Jurídico es la Hacienda Pública. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El tipo estatuye una agravante cuando la conducta es realizada utilizando como medios los comprobantes falsificados. ➤ El tipo realiza una distinción entre el sujeto activo común o cualquier persona y el cualificado, que únicamente pueden cometer el delito las personas que se encuentren en esa clasificación, haciéndose acreedoras de las agravantes que el tipo instituye. ➤ Se incluye la modalidad omisiva del uso de sellos y timbres impositivos.
--	--	---	---

<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">P A R A G U A Y</p>	<p>4° 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.</p> <p>5° Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos.</p> <p>6° Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado en contra de la ley</p> <p>7° Lo dispuesto en los incisos 4° al 6° se aplicará aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.</p>		<p>➤ Especifica la responsabilidad de los contribuyentes y sus representantes, contadores, asesor y otros.</p>
--	--	--	--

FUENTE: CÓDIGO PENAL DE PARAGUAY.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">A R G E N T I N A</p>	<p style="text-align: center;">LEY CONTRA LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</p> <p>Artículo 45: Incurrirán en defraudación fiscal y serán posibles las multas de una hasta diez el tributo en que se defraude al fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, los contribuyentes, los responsables, terceros, instigadores o cómplices que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ El delito se puede cometer por acción u omisión. ➤ El sujeto pasivo de la acción es la Administración Tributaria. ➤ Se castiga como una forma de cometer este delito el ocultamiento. ➤ El bien jurídico protegido es la Hacienda Pública. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Defraudación Tributaria. ➤ Se establece el delito como fraude fiscal. ➤ El artículo impone como pena de este delito la multa. ➤ Se castiga la pluralidad de participación de sujetos activos los cómplices, instigadores, los responsables de forma expresa. ➤ Se encuentra regulado en una ley especial. ➤ Regula expresamente la Tentativa.

FUENTE: LEY CONTRA LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DE ARGENTINA.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 4em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">C U B A</p>	<p style="text-align: center;">CÓDIGO PENAL</p> <p style="text-align: center;">LEY 62</p> <p>EVASIÓN FISCAL</p> <p>ARTICULO 343:</p> <p>1. El que, una vez determinada la deuda y vencido el plazo del requerimiento para su pago efectuado por el funcionario competente, evada o intente evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, a que esté obligado, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. ➤ El bien jurídico protegido es la Hacienda Pública. ➤ La pena es privativa de libertad. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito es Evasión Fiscal. ➤ Regula expresamente la tentativa. ➤ El tipo sanciona la Evasión de Impuestos, tasas y contribuciones. ➤ La tipificación incluye la sanción de las retenciones.

<p style="text-align: center; font-size: 48px; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">C U B A</p>	<p>2. Si los hechos previstos en el apartado anterior se realizan ocultando, omitiendo o alterando los datos de la declaración jurada establecida, o presentando documentos u otros medios de registro de información contable falsa o alterada, la sanción es de privación de libertad de tres a ocho años.</p> <p>3. El que teniendo la responsabilidad de aportar total o parcialmente al fisco cantidades retenidas o percibidas por los conceptos a que se refiere el apartado 1, no lo haga, incurra en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta puede ser realizada por acción u omisión. ➤ El comportamiento delictivo lo sanciona el Código Penal. ➤ Es de medios determinados. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La sanción privativa de libertad y de multa. ➤ Según los medios que se utilizan para cometer la evasión se impone la pena.
---	---	---	---

FUENTE: LEY 63 DE CUBA, CÓDIGO PENAL.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">E S P A Ñ A</p>	<p style="text-align: center;">TÍTULO VI: DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA</p> <p style="text-align: center;">CAPÍTULO I CÓDIGO PENAL</p> <p style="text-align: center;">DELITO FISCAL</p> <p>ARTÍCULO 349. El que defraudare a la Hacienda Estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda del 5000000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.</p> <p>A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo y, si este fuera inferior a doce meses,</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La conducta de Delito Fiscal es regulada en el Código Penal. ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ Se establece la cuantía o monto que debe ser evadido para que la conducta realizada por el sujeto activo sea considerada como un Delito Fiscal. ➤ El bien jurídico es la Hacienda Pública. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Delito Fiscal. ➤ El artículo regula otra de las formas de Evadir Impuestos es la Elusión. ➤ Además de la pena privativa de libertad se restringe la posibilidad al sujeto activo de obtener algunos beneficios fiscales y es castigado con multa. ➤ El tipo hace mención de Hacienda Estatal, autonómica o local.

<p style="text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold; letter-spacing: 0.5em;">E S P A Ñ A</p>	<p>el importe de lo defraudado se referirá al natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.</p> <p>Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres a seis años.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sujeto pasivo es la Administración Tributaria. ➤ Incluye modalidades de comisión activas y omisivas. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ No se especifica los medios necesarios para cometer el delito a diferencia del tipo penal salvadoreño, que determina las modalidades que comisión de este ilícito.
--	--	--	--

FUENTE: CÓDIGO PENAL ESPAÑOL.

PAÍS	EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPOLOGÍA	SEMEJANZAS	DIFERENCIAS
<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);"> CHECOSLOVAQUIA </p>	<p style="text-align: center;">CÓDIGO PENAL DE CHECOSLOVÁQUIA</p> <p style="text-align: center;">FRAUDE FISCAL</p> <p>Artículo 148: Toda persona que en mayor volumen acorta deliberadamente el impuesto, derecho a otro similar, será castigado con privación de libertad de uno a tres años, o con medida certificatoria o multa.</p> <p>La privación de libertad puede ser de uno a cinco años, si en el fraude recogido en el párrafo anterior intervienen con el autor, por lo menos, dos personas más, se viole un sello oficial para tales fines, o se causen daños considerables con el fraude.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El delito de Fraude Fiscal es regulado en el Código Penal. ➤ El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga la calidad de contribuyente o responsable. ➤ Se establece la pena de prisión. ➤ El sujeto pasivo de la acción es la Administración Tributaria. ➤ El bien jurídico protegido es la Hacienda Pública. ➤ Ambos delitos son de tipo doloso. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El epígrafe del delito se describe como: Fraude Fiscal. ➤ El artículo instaura como pena de este delito la medida certificatoria o multa. ➤ Se establece una agravante cuando el delito es cometido con partícipes estableciendo para ello la pena de prisión ➤ El Fraude Fiscal es un tipo de medios indeterminados.

FUENTE: CÓDIGO PENAL DE CHECOSLOVAQUIA

2.9 MARCO CONCEPTUAL

Definición de términos básicos.

- 1) **Fenómeno financiero:** Proceso caracterizado, en esencia, por estar dirigido a la satisfacción de las necesidades públicas mediante la obtención y el empleo de recursos públicos.

- 2) **Hacienda Pública:** Conjunto organizado de recursos (bienes y derechos) o Hacienda como patrimonio público (derechos y obligaciones).

- 3) **Gastos Públicos:** Son las erogaciones y los empleos de riqueza destinados a la prestación de servicios, que son requeridos por el interés público, el cual comprende también el de la colectividad y el de los individuos particulares.

- 4) **Ingreso Público:** Todo bien patrimonial que pasa a disposición del Estado u otro ente público como consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico.

- 5) **Tributo:** La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma determina.

- 6) **Impuesto:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

- 7) **Obligación Tributaria:** Es la responsabilidad de pago de la cuota tributaria, esto es la cantidad que según el hecho imponible y por la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada.

- 8) **Hecho Imponible:** El conjunto de elementos necesarios previstos en la norma de cuya realización nace la obligación tributaria.

- 9) **Sujeto Activo Tributario:** Es el ente que tiene el derecho a la percepción del tributo (Hacienda Pública).

- 10) **Sujeto Pasivo Tributario:** La persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.
- 11) **Contribuyentes:** Son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.
- 12) **Hecho Generador:** Es el presupuesto decretado por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.
- 13) **Responsables:** Son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éstos.
- 14) **Declaración de Impuestos:** Es el instrumento por medio del cual el contribuyente pone en conocimiento a la Administración tributaria los elementos básicos para la determinación de su obligación, base sobre la cual se paga la deuda.

- 15) **Evasión Fiscal:** Es el no pago de una contribución; el no hacerlo es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que instaura la obligación de pagar al fisco el derecho que tiene este órgano de exigir.
- 16) **Delito:** Es una acción típica antijurídica; culpable y adecuada a una figura legal conforme a las condiciones objetivas de esta.
- 17) **Objeto:** Es el fin o intento al que se dirige o encamina una acción u operación.
- 18) **Pena:** Es el medio con que cuenta el Estado para reaccionar frente al delito, expresándose como la "restricción de derechos al responsable". También se define como una sanción que produce la pérdida o restricción
- 19) **Infracción Tributaria:** Es aquella conducta consistente en una acción u omisión que implica una violación del derecho objetivo respecto del cual, el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo.
- 20) **Evasor Accidental:** Quien sólo por excepción no paga sus contribuciones.
- 21) **Evasor Habitual:** Es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y normalmente alude el pago.

- 22) **Costo:** Representa la inversión necesaria en la producción y adquisición de artículos para la renta.
- 23) **Gasto:** Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos.
- 24) **Crédito Fiscal:** Es el impuesto soportado, entre otros documentos, en las facturas de proveedores, facturas de compras, notas de débito y de crédito recibidas que acrediten las adquisiciones o la utilización de servicios efectuados en el período tributario respectivo.
- 25) **Libro Auxiliar:** Es complementario a los principales libros de contabilidad. Su función es registrar todas las operaciones que le son propias y centralizarlas en el Libro Diario mediante un solo asiento contable. Existen, entre otros, los siguientes libros auxiliares: Caja, Remuneraciones, Retenciones, Clientes, Compra y Ventas.
- 26) **Libro de Compra y Ventas:** Es obligatorio para los contribuyentes afectos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) deberá llevar un registro cronológico de las compras y ventas y ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos.

- 27) **Libro Diario:** Registro contable en el que se anotan todas las transacciones en forma cronológica. Está compuesto por el debe y el haber, donde se anotan los nombres de las cuentas debitadas y acreditadas con sus respectivos montos
- 28) **Libro Mayor:** Resumen del movimiento de cada una de las cuentas del Libro Diario. Este resumen muestra un saldo deudor o acreedor por cuenta, el cual es trasladado posteriormente al balance.
- 29) **Período Tributario:** Un mes calendario, salvo que la ley o la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos señale otro diferente.
- 30) **Renta:** Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.
- 31) **Impuesto Sobre la Renta:** Contribución que grava el ingreso de las personas y entidades económicas. Este incluye el gravamen al trabajo, capital y combinación de ambos. Es un impuesto directo porque incide en forma específica sobre el ingreso de las personas y de las sociedades mercantiles.
- 32) **IVA (Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios):** Es una figura fiscal aplicable en un gran número de países, y cuyo principio básico consiste en que su pago se efectúa en cada fase del proceso

productivo sobre el valor agregado en cada periodo. El IVA es un impuesto técnicamente muy definido, por cuanto es completamente neutral, particularmente en las operaciones de exportación e importación.

33) **Periodo Fiscal:** Periodo de doce meses respecto al cual se da la información económica de las actividades de la empresa

34) **Facturas:** Son documentos tributarios que los comerciantes envían usualmente a otro comerciante, con el detalle de la mercadería vendida, su precio unitario, el total del valor cancelado de la venta, si correspondiera, la indicación del plazo y forma de pago del precio.

CAPITULO III

CAPITULO III

3.0 METODOLOGÍA

3.1.- HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

3.1.1 OBJETIVOS GENERALES

- Estudiar el delito de Evasión de Impuestos, sus efectos jurídicos, sociales, económicos y su incidencia en la sociedad.
- Examinar la figura de la Evasión Fiscal, para verificar su aplicabilidad y eficacia.

Planteo de la Demostración

Objetivo General I: Estudiar el delito de Evasión de Impuestos, sus efectos jurídicos, sociales, económicos y su incidencia en la sociedad.					
Hipótesis General I: Las conductas evasivas lesionan a la Hacienda Pública, el contribuyente al no dar cumplimiento a la obligación del pago de los impuestos determina la aplicación del delito de Evasión de Impuestos, que produce insuficiencia de recursos del Erario Público y perjudica la función social del Estado.					
Definición Conceptual	Definición Operacional	Variable Independiente	Indicadores	Variable Dependiente	Indicadores
<u>Evasión de Impuestos:</u> Es la acción u omisión de no declarar una contribución a la que se está legalmente obligado.	<u>Evasión de Impuestos:</u> Ausencia de realizar las acciones que la ley manda a los contribuyentes quienes con sus acciones u omisiones evitan el pago de lo debido.	Conducta evasiva lesiona a la Hacienda Pública.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuestos 2. Incumplimiento 3. Defraudación 4. Fisco 5. Administración Tributaria 6. Contribuyente. 	Aplicación del delito de Evasión de Impuestos.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Código Penal. 2. Causas de la Evasión 3. Incumplimiento de fines 4. Violación a las leyes Tributarias 5. Perjuicio económico. 6. Función social.

Planteo de la Demostración

Objetivo General II: Examinar la figura de la Evasión de Impuestos para verificar su eficacia.					
Hipótesis General II: La investigación, persecución del delito de Lavado de Dinero y Activos y la subsunción del delito de Evasión de Impuestos en este, produce ineficacia en su configuración y aplicación por la falta de conocimiento del tipo penal del agente investigador.					
Definición Conceptual	Definición Operacional	Variable Independiente	Indicadores	Variable Dependiente	Indicadores
<u><i>Evasión de Impuestos:</i></u> Es la conducta que ha tipificada, para proteger el bien jurídico de la Hacienda Pública.	<u><i>Evasión de Impuestos:</i></u> Es el quebrantamiento e infracción de las normas tributarias, que son sancionadas por el Código Penal.	La investigación y persecución del delito de Lavado de Dinero y subsunción de la Evasión de Impuestos.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Investigación. 2. Contribuyente. 3. Sanción 4. Subsunción. 5. Fiscalía General de la República. 6. Falta de conocimiento. 	Produce ineficacia en su configuración y aplicación.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Aplicación 2. Falta de persecución penal 3. Ineficiencia 4. Tipo penal. 5. Falta de motivación de la norma.

3.1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Estructurar el tipo de Evasión de Impuestos y su respectiva clasificación.

- Indagar sobre el rol que desempeña las instituciones encargadas de la persecución y juzgamiento del ilícito de Evasión Fiscal.

- Verificar en que medida la tipificación de la conducta de Evasión Fiscal, ha contribuido a la disminución del delito.

- Identificar las formas como actúa la Dirección General de Impuestos Internos frente a las operaciones irregulares que provocan la Evasión Fiscal.

Planteo de la Demostración

Objetivo Específico I: Estructurar el delito de Evasión de Impuestos y su respectiva clasificación.					
Hipótesis Específico I: La realización de la estructura y clasificación del Delito de Evasión de Impuestos permite la identificación de estrategias para hacer efectivo la persecución y juzgamiento del delito de Evasión de Impuestos, por parte de la Fiscalía General de la República, Policía Nacional Civil y Tribunales de sentencia.					
Definición Conceptual	Definición Operacional	Variable Independiente	Indicadores	Variable Dependiente	Indicadores
<i>Estructura del tipo:</i> Es el ensamblamiento de todos los elementos que componen el delito de Evasión de Impuestos.	<i>Estructura del tipo:</i> Son las diferentes categorías que en su conjunto forma el ilícito de Evasión de Impuestos.	Realización de la estructura y clasificación del delito de Evasión de Impuestos.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tipificación. 2. Código penal 3. Violación a la norma 4. Poder coercitivo 5. Conocimiento de la existencia del delito 6. Tipo penal 7. Pena. 	Identificación de estrategias para hacer efectivo la persecución y juzgamiento.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Aplicación 2. Falta de persecución penal 3. Ineficiencia 4. Errónea calificación 5. Falta de motivación de la norma. 6. Jueces 7. Policía Nacional Civil. 8. Fiscalía General de la República.

Planteo de la Demostración

<p>Objetivo Específico II: Indagar sobre el rol que desempeñan las instituciones encargadas de la persecución y juzgamiento del ilícito de Evasión de Impuestos.</p>					
<p>Hipótesis Específico II: La Fiscalía General de la República no persigue eficazmente el delito de Evasión de Impuestos por la falta de denuncia de la Dirección General de Impuestos Internos, lo que impide el inicio de los actos de investigación del ilícito y la obtención de prueba para juzgar a los evasores.</p>					
Definición Conceptual	Definición Operacional	Variable Independiente	Indicadores	Variable Dependiente	Indicadores
<p><u>Poder Judicial:</u> Es la institución encargada de administrar justicia, a través de sus órganos especiales y jerárquicos llamados tribunales.</p> <p><u>Ministerio Público Fiscal:</u> Es la fiscalía u órgano acusador del Estado, el Ministerio Público, como representante de la sociedad, monopoliza el ejercicio de la acción penal.</p>	<p><u>Poder Judicial:</u> Su función es Administrar Justicia garantizando el cumplimiento y aplicación del Código Penal.</p> <p><u>Ministerio Publico Fiscal:</u> Es el órgano encargado de perseguir los delitos haciendo efectivo el ejercicio de la acción penal.</p>	<p>Fiscalía General de la República no persigue eficazmente el delito de Evasión de Impuestos por falta de denuncia DGII.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Funciones 2. Fiscalía General de la República 3. Ministerio de Hacienda 4. Dirección General de Impuestos Internos. 5. Denuncia. 	<p>Impidiendo el inicio de los actos de investigación y obtención de prueba.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Investigación. 2. Persecución. 3. Delito 4. Pena 5. Prueba. 6. Responsables 7. Actos de investigación.

Planteo de la Demostración

Objetivo Específico III: Verificar en que medida la tipificación de la conducta de Evasión de Impuestos, ha contribuido a la disminución del delito.

Hipótesis Específico III: La norma que regula el de Evasión de Impuestos no cumple con su función de Prevención General, efecto de ello es que el fenómeno no ha disminuido, dificultando que la Hacienda Pública recolecte los impuestos.

Definición Conceptual	Definición Operacional	Variable Independiente	Indicadores	Variable Dependiente	Indicadores
<u>Evasión de Impuestos:</u> Incumplimiento de los obligados al pago de los impuestos de enterar al fisco las cargas tributarias.	<u>Norma Jurídica:</u> Es el conjunto de leyes creada por la voluntad soberana para un determinado conglomerado social.	La norma no cumple con la función de prevención general.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Código Penal 2. Pena de Prisión 3. Falta de Persecución 4. FGR 5. Aumento de la pena. <p>Norma.</p>	El fenómeno no ha disminuido dificultando que la Hacienda Pública recolecte los impuestos.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Norma penal 2. Contribuyentes 3. Falta de motivación de la norma 4. Falta de Condenas a los evasores.

Planteo de la Demostración

Objetivo Específico IV: Identificar la forma como actúa la Dirección General de Impuestos Internos frente a las operaciones irregulares que provoca la Evasión de Impuestos.

Hipótesis Específico IV: Los procedimientos de fiscalización a las actividades económicas y comerciales de los contribuyentes realizadas por la Dirección General de Impuestos Internos permiten descubrir la existencia de conductas evasivas, exigir el pago del impuesto evadido, e imponer sanciones a los sujetos evasores.

Definición Conceptual	Definición Operacional	Variable Independiente	Indicadores	Variable Dependiente	Indicadores
<p><u><i>Dirección General de Impuestos Internos:</i></u> Institución Estatal encargada de recaudar los impuestos.</p>	<p><u><i>La Dirección General de Impuestos Internos:</i></u> Dependencia del Ministerio de Hacienda responsable de recaudar los impuestos.</p>	<p>Los procedimientos de fiscalización a las actividades económicas y comerciales de los contribuyentes realizadas por la Dirección General de Impuestos Internos.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Evasión de Impuestos 2. Recaudación 3. Auditores 4. Tribunales del Ministerio de Hacienda 5. Sanciones de multa 	<p>Permiten descubrir la existencia de conductas evasivas, exigir el pago del impuesto evadido, e imponer sanciones a los sujetos evasores.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuestos 2. Recaudación 3. Evasión 4. Conductas 5. Sanciones Administrativas 6. Dirección General de Impuestos Internos.

3.2 MÉTODO DE LA INVESTIGACIÓN

Método Científico

En palabras de Mario Tamayo Tamayo, se define como: *“Un procedimiento para descubrir las condiciones en que se presentan sucesos específicos, caracterizado generalmente por ser tentativo, verificable, de razonamiento riguroso y de observación empírica.”*⁸⁰ Este método se utiliza con la finalidad de plantear problemas científicos y se ponen a prueba las hipótesis y los instrumentos de trabajo investigativo con el único objetivo de obtener la verdad real.

Además se hace uso del **Método Analítico**, éste consiste en: Adquirir un conocimiento auto correctivo y progresivo, con el que se pretende descomponer o desintegrar gran cantidad de intuición en partes, para lograr hacer una estructuración de todos los elementos importantes determinantes en la investigación.

A través del análisis se determina la realidad en que se encuentra el objeto de estudio Evasión de Impuestos partiendo de lo general a lo particular.

El Método Histórico, permite desarrollar el origen, evolución, datos actuales, y consecuencias del objeto de estudio, logrando una búsqueda crítica de la realidad y la verdad. Se utilizan técnicas de investigación documental y de campo; la documental que parte de la utilización de libros, artículos, revistas, folletos, boletines, conferencias, leyes, tratados internacionales entre otros, relacionados con el tema de investigación.

⁸⁰ Mario, Tamayo Tamayo El proceso de la investigación científica Pág. 26

Se emplea la síntesis, Mario Tamayo Tamayo la define como: “*El método que procede de lo simple a lo complejo, de las causas a los efectos, de la parte al todo*”.⁸¹

La necesidad para auxiliarse de este instrumento permite llegar a la formulación de consideraciones finales que representan la esencia del problema que se investiga.

Apreciando las dificultades que se presentan en el estudio de la Evasión de Impuestos, determinando a manera de hipótesis expuestas a una explicación universal, lograr la demostración del delito señalando una organización que comienza con el enunciado del problema, definición de los objetivos, marco teórico, planteamiento de hipótesis; conclusiones, recomendaciones y propuestas a la investigación.

3.2.1. Naturaleza de la Investigación

El delito de Evasión de Impuestos afecta en gran medida las funciones que el Estado debe cumplir, una de sus principales es dar servicios al pueblo; que son de diversa índole y que implican gastos; por ello es ineludible que disponga de una Hacienda Pública suficiente.

Vale decir que dadas las necesidades esenciales o accesorias de servicios, ninguna Hacienda Pública es suficiente; por ello el gobernante deberá ser razonable al exigir el dinero, atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población que ha de aportarlo. Una verdad palmaria sería encontrar personas que espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la Hacienda Pública; por ello se han

⁸¹ Mario Tamayo Tamayo. Diccionario de la Investigación Científica. Pág. 135

dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; normas de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios.

En la forma anterior se asegura, en principio, que el Estado disponga de los elementos económicos enunciados anteriormente. El no cumplir estas leyes representa infracción, simple o delictual.

3.2.2 INDICADORES DE LA INVESTIGACIÓN

Se designa indicador a la definición que se hace en expresiones de variable empírica de las variables teóricas incluidas en una hipótesis. Componen las subdimensiones de las variables.

a) Investigación Teórica-Descriptiva

La investigación descriptiva se puntualiza como aquella que comprende el registro, análisis e interpretación de naturaleza actual, composición y dominantes en una persona, grupo o cosa trabajando sobre realidades de hecho y sus características fundamentales.

Posee como objetivo conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes mediante la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas.

b) Investigación Práctica-Analítica

Admite la utilización de métodos de validez, aceptando la separación de un texto, inferencias específicas, relativas a obras, estados o propiedades de su fuente. Hay una relación entre la teoría y la práctica; se vincula el proceso y la gama de instituciones.

El propósito de obtener elementos que provean información en correspondencia al delito de Evasión de Impuestos a través de la investigación, se enuncia el tema de acuerdo a la información actual que proviene de documentos y fuentes que tienen una relación directa con el problema centro de estudio; la intención es confirmar la consecuencia de la conducta de no declarar el pago de los impuestos al que esta obligado el contribuyente y que perjudica directamente a la Administración Tributaria en forma general al Estado y a todos los ciudadanos.

A través de la investigación y los resultados obtenidos se demuestra la autenticidad de los datos desarrollados en la teoría e igualmente permite la revalidación de las hipótesis que están dirigidas a exponer una situación que afecta a la población cuestionando el contexto jurídico expresado en los textos legales.

3.4. UNIVERSO Y CÁLCULO DE LA MUESTRA

a) Universo: Es el conjunto de individuos o elementos sometidos a estudio estadístico. Es la totalidad de elementos o fenómenos que conforman el ámbito de un estudio o investigación.

b) Población: Es la totalidad del fenómeno a estudiar donde las unidades de la población poseen una característica común, la cual se estudia y da origen a los datos de investigación y sus valores son conocidos como parámetros. Es un grupo de entidades, personas o elementos cuya situación se está investigando.

c) Muestra: Es la parte representativa de una población o el conjunto de operaciones que se realizan para estudiar la distribución de determinados caracteres, partiendo de la observación de una fracción de la población considerada; es una reducida parte de un todo de la cual se sirve para describir las principales características de aquél.

En la investigación el tipo de muestra a utilizar es la selectiva, ésta es esencial en los diseños de investigación donde se pretende hacer estimaciones de variables en la población, se utilizan como pruebas estadísticas para el análisis de datos cuando se presupone que la muestra es probabilística, donde todos los elementos de la población tienen una mínima probabilidad de ser elegidos.

d) Datos: Aquellos hechos, principios incuestionables que se utilizan como punto de partida en una investigación experimental; son el producto de la búsqueda de una respuesta.

e) Fórmula: Es el medio práctico propuesto para resolver un asunto controvertido o ejecutar una cosa difícil, resultado de tipo general expresado por medio de símbolos matemáticos. Es un enunciado claro y preciso de un hecho, estructura, principio, relación o método aceptado convencionalmente que se pretende ser aprobado.

f) Unidades de Análisis: La técnica utilizada para descubrir fenómenos de comunicación complejos de manera que exista una posibilidad de evaluación, luego de construir instrumentos de evaluación especiales con el objeto de describir objetiva, sistemática y cuantitativamente el contenido manifiesto de la investigación.

g) Interpretación de Resultados: Es la explicación de los datos, su significado a fin de determinar conclusiones acerca de los hechos estudiados implicando la explicación de si las hipótesis de que se partió y que dio lugar a la estadística se cumplió o no y en qué medida.

h) Gráfico: Es la representación de dos o más variables mediante líneas curvas o quebradas. Representación visual de datos estadísticos.

i) Tendencia Estadística: Es la característica de ciertos acontecimientos, hechos o datos de cualquier índole que muestran una línea definida, dirección de progresión o un acercamiento a algún punto que los fenómenos o datos observados no pueden lograr.

j) Hipótesis: Enunciado de una relación entre dos o más variables sujetas a una prueba empírica. Proposición enunciada para responder tentativamente a un problema.

k) Variable: Aspecto o dimensión de un fenómeno que tiene como característica la capacidad de asumir distintos valores. Símbolo al cual se le asignan valores o números.

FÓRMULA DE APLICACIÓN

Estimando que la investigación requiere de datos cuantitativos que serán de uso necesario para la obtención de la muestra, se utilizará la siguiente fórmula:

$$\text{Porcentaje} = \frac{\text{NC}}{\text{NTC}} \times 100$$

NTC En donde:

NC = Número de casos

NTC = Número total de casos

Fórmula Complementaria: Para la elaboración de cuadros estadísticos y gráficas correspondientes se utilizará la fórmula:

$$\frac{\text{Fa}}{\text{NT}} = \text{Fr}$$

En donde: Fa= Frecuencia Absoluta

Fr= Frecuencia Relativa

Para obtener información que permita la comprobación de las hipótesis formuladas y así considerar las soluciones a proponer para la problemática del tema objeto de estudio se identifican las siguientes unidades de análisis

UNIDAD DE ANÁLISIS	POBLACIÓN	MUESTRA	INSTRUMENTO
Lic. Claudia Avelina Ángel Rodríguez, Jefe de Unidad de Investigación Penal Tributaria, Dirección General de Impuestos Internos.	1	1	Entrevista No Estructurada
Lic. María Zenaida Rivera Gómez. Fiscal de Unidad relativa a los delitos contra la Hacienda Pública, Oficina Central.	1	1	Entrevista No Estructurada.
Lic. Hugo Noé García, Juez Presidente de Tribunal de Sentencia de la ciudad de Usulután.	1	1	Entrevista No Estructurada
Jueces	8	3	Entrevista Semi-Estructurada
Fiscales	10	5	Entrevista Semi-Estructurada
Defensor Publico	6	3	Entrevista Semi-Estructurada
Defensor Privado	6	3	Entrevista Semi-Estructurada
Colaborador Judicial	8	4	Entrevista Semi-Estructurada
Estudiantes de 2º, 3º año y egresados de Licenciatura en C.C.J.J y estudiantes de 4º y 5º C.C.E.E, UES-FMO.	200	100	Encuesta
Total	243	121	

3.5 TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN

Se puede llamar técnica a los procedimientos específicos utilizados por una ciencia determinada".⁸² Son los medios correctos de ejecutar las operaciones de interés del área que se está estudiando.

Las técnicas que se utilizan en la investigación se conforman por dos modalidades: Documental y de campo, para que tenga el carácter científico es necesario el auxilio de la diversidad de bibliografía relacionada con el tema objeto de estudio, haciendo uso de fuentes directa y mediatas que traten el problema, así como las opiniones que pueden proporcionar todas aquellas personas que poseen un conocimiento especializado relativo al delito de Evasión de Impuestos.

3.5.1 Técnicas de Investigación Documental o Bibliográfica

Se puede realizar de forma independiente o como parte de la investigación de campo. En ambos casos, busca conocer las contribuciones culturales o científicas del pasado. Se efectúa con el propósito de reunir informaciones y conocimientos previos sobre un problema para el cual se busca una respuesta sobre una hipótesis que se requiere experimentar.

En la investigación sobre el delito de Evasión de Impuestos se ha realizado una recopilación de diversos documentos, divididos en:

⁸² Santiago Zorrilla, et al. Metodología de la Investigación. Pág. 30

- **Fuentes Primarias:** Son documentos principales que sirven de guía para fundamentar la investigación, considerando los siguientes: Constitución de la República, Convenios y Tratados Internacionales, Código Penal, Código Tributario y Manuales de Derecho Penal.
- **Fuentes Secundarias:** Son compilaciones y listados de referencia publicados en un área de conocimientos en particular, de éstas se han tomado en consideración las siguientes: Jurisprudencia Internacional y legislaciones extranjeras, libros de metodología e Internet.

3.5.2 Técnicas de Investigación de Campo

Se realiza en el área de las ciencias sociales y psicológicas. Algunas de sus técnicas son igualmente utilizadas para la recolección de datos complementarios en otras áreas de las ciencias.

Las técnicas específicas de investigación de campo tienen como finalidad recoger y registrar de forma ordenada los datos relativos al tema escogido como objeto de estudio, equivalen por lo tanto, a instrumentos de observación controlada.

Entre las principales técnicas se destacan la Entrevista, Cuestionario, Formulario, Test, entre otros.

3.5.3. Instrumentos de Investigación

Para la presente investigación, se ha decidido hacer uso de las entrevistas no estructuradas, estructuradas y semi estructuradas, y de la encuesta.

Entrevista no Estructurada: Es una forma de obtener información que se diferencia de la conversación ocasional, porque ésta es provocada con una finalidad de información precisa a través del intercambio de opiniones. Presentándose difícilmente la cuantificación. Está será dirigida a jueces y conocedores del tema.

La pregunta puede ser modificada y adaptarse a las situaciones y características particulares del sujeto, el investigador puede seguir otras pautas al entrevistar.

Entrevista Estructurada: Es aquella que se hace de acuerdo con la estructura de la investigación y puede ser de orden rígido o flexible. Las rígidamente estructuradas son de orden formal y presentan un estilo idéntico del planteamiento de las preguntas y en igual orden a cada uno de los participantes. Son flexibles cuando conservan la estructura de la pregunta, pero su formulación obedece a las características del participante.

Se realiza a los sujetos que intervienen en el proceso investigativo del delito, como fiscales y defensores públicos.

Entrevista Semi Abierta. Es un instrumento de investigación que permite la espontaneidad de preguntas pero siempre siguiendo un patrón previamente determinado.

Encuesta: Es un instrumento de observación formado por una serie de preguntas formuladas y cuyas respuestas son anotadas por el empadronador. Es toda operación tendiente deliberadamente a obtener información, respecto de una o más variables a medir fijados en un cuestionario; es una forma de recopilar información sobre una parte de la población denominada muestra y la información recogida podrá emplearse para un análisis cuantitativo con el fin de identificar y conocer la magnitud de los problemas que se supone conocen en forma parcial e imprecisa.

La encuesta sobre Evasión de Impuestos se dirigirá a estudiantes de segundo, tercer año y egresados de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y a estudiantes de cuarto y quinto de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Facultad Multidisciplinaria Oriental de la Universidad de El Salvador, para efectos de indagar el grado de conocimiento que poseen sobre el tema en investigación.

CAPITULO IV

4.1 ANÁLISIS EN LA DESCRIPCIÓN DE RESULTADOS

4.1.1 Resultado De Entrevista No Estructurada dirigida a Especialistas en Derecho Penal y Tributario.

Profesionales Entrevistados:

Especialistas Entrevistados:

1. Lic. Hugo Noé García Guevara, Juez presidente Tribunal de Sentencia de la Ciudad de Usulután.
2. Licda. María Zenaida Rivera Gómez, Fiscal de Unidad de los Delitos Relativos a la Hacienda Pública Oficina Central.
3. Licda. Claudia Avelina Angel Rodríguez, Jefe de la Unidad de Investigación Penal Tributaria Dirección General de Impuestos Internos. En colaboración del Lic. Napoleón Álvarez.

Profesional Entrevistado:

Licdo. Hugo Noé García Guevara,
Juez Presidente del Tribunal de Sentencia
Ciudad de Usulután.

Análisis de Respuestas:

1. ¿Qué entiende por Evasión de Impuestos?

A través de la entrevista realizada se determino que el profesional entrevistado conoce la figura típica de Evasión de Impuestos, no obstante su conocimiento es mínimo porque se limita a establecer que Evasión de impuestos es; “El incumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes”, concepto que no incorpora todas los elementos facticos y jurídicos que conforman el tipo penal en estudio.

2. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del delito de Evasión de Impuestos?

A criterio del profesional entrevistado la Evasión de Impuestos es de naturaleza mixta, en primer momento se presente como una infracción administrativa de la cual debe conocer el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, en segundo lugar como delito.

Como grupo investigador compartimos el criterio adoptado por el especialista en derecho penal, en el sentido que la naturaleza jurídica de la Evasión de Impuesto es de carácter mixto, porque para que esta pueda ser calificada como delito contra la Hacienda Publica es necesario que agote la fase administrativa es decir, que la Dirección General

de Impuestos Internos determine de acuerdo al monto de lo Evadido si existe delito o infracción tributaria, y en el caso que sea delito lo denuncie ante la Fiscalía General de la República para que esta inste la acción penal.

3. ¿Cuál es el bien jurídico protegido en el ilícito de Evasión de Impuestos?

En la respuesta a la interrogante planteada tanto el equipo investigador como el profesional entrevistado coinciden en que el bien jurídico protegido en el delito de Evasión de Impuestos en la Hacienda Pública, ente jurídico creado para redistribuir los ingresos obtenidos en concepto de impuestos, los cuales van afectos a mejorar los servicios sociales del Estado como son: Salud, educación, vivienda, entre otras.

4. ¿Considera usted que el delito de Evasión de Impuestos es un tipo penal especial o común?

La opinión del especialista es que la Evasión de Impuestos es un tipo común, en el sentido que el Artículo 249-A del Código Penal en su redacción establece la partícula “El que”, característica propia de los tipos comunes.

Como equipo investigador no compartimos el criterio adoptado por el profesional entrevistado, en el sentido que la Evasión de Impuestos es un tipo común, sino un tipo especial, porque no todas las personas tienen la obligación de contribuir al pago de los impuestos sino únicamente aquellos que entran en la categoría de contribuyentes o representante, calidad que adquieren de las actividades que realizan o ingresos que obtienen.

5. ¿Qué diferencia existe entre Evasión de Impuestos y Lavado de Dinero y otros activos?

A criterio del especialista, la diferencia entre Evasión de Impuestos y Lavado de Dinero y otros activos consiste en que el Lavado de Dinero es tratar de legalizar algo que puede venir de una Evasión de Impuestos, o de otras actividades ilícitas, mientras que la Evasión es el incumplimiento del pago de las cargas tributarias que por ley están afectas ciertas personas.

Respecto a la pregunta planteada compartimos el criterio del especialista en el sentido que el delito de Evasión de Impuestos puede ser utilizado como un medio para cometer el delito de Lavado de Dinero y activos, en razón que muchos contribuyentes tratan de lavar el dinero que omiten pagar al fisco.

6. ¿Considera que la cuantía forma parte del tipo penal de Evasión de Impuestos; o es una condición objetiva de punibilidad?

A criterio del profesional entrevistado la cuantía determinada forma parte del tipo penal de Evasión de Impuestos, porque sino llega a la cantidad estatuida o descrita en el tipo penal la conducta es atípica, y no significaría en ese caso exista impunidad sino que deberá exigirse la obligación por la vía administrativa.

7. ¿Qué causas de Justificación pueden concurrir en el ilícito de Evasión de Impuestos?

La opinión del profesional entrevistado sobre la concurrencia de causas de justificación en el delito en estudio, es negativa, porque señala que en esta clase de

delitos es muy difícil que se presenten este tipo de eximentes, en razón que siempre va implícito la intención dolosa por parte del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones.

A criterio del equipo responsable de la investigación consideramos que no concurren causas de justificación que eximan de responsabilidad a los sujetos que realicen la conducta típica de Evasión de Impuestos, porque en el actuar del sujeto activo siempre va inmersa la intención dolosa, es decir el conocer y querer causar un agravio a la Hacienda Pública al no declarar o declarar de forma inexacta los impuestos.

8. ¿Cree usted que concurra el error de tipo o de prohibición en el delito de Evasión de Impuestos?

La respuesta proporcionada por el especialista en derecho penal a la interrogante planteada, es que en el delito de Evasión de Impuestos es más próximo que concurra un error de prohibición; tomando en cuenta que los contribuyentes evaden por el desconocimiento de la norma que impone la obligación o por la errónea interpretación que hacen de la misma.

Como equipo investigador no compartimos esta postura, en razón que al existir desconocimiento o incorrecta interpretación de la norma que impone al contribuyente la obligación de contribuir al fisco, no se presenta la intención dolosa de causar perjuicio a la Hacienda Pública, no concurren uno de los elementos subjetivos del tipo como es el DOLO manifestado en el “querer y conocer realizar una conducta contraria a derecho”, por tanto si concurriera un error sobre el conocimiento de la obligación de contribuir

sería estudiado en sede de tipicidad como un error de tipo y no como un error de prohibición.

9. ¿Considera usted que el delito en estudio es de mera actividad o de resultado, y si fuera de esta última clasificación admite tentativa?

La respuesta dada por el especialista fue acertada en establecer que el delito en estudio es de mera actividad, sin embargo su respuesta no profundiza sobre el porque de esta clasificación.

Por ello es necesario concluir que la Evasión de Impuestos por regla general es un tipo penal de mera actividad porque el tipo se consuma cuando el obligado omite cumplir con su obligación de enterar los impuestos al fisco. Que solo en casos excepcionales puede clasificarse como un tipo de resultado admitiendo la tentativa, ejemplo de ello es el numeral tercero del Artículo 249-A del Código Penal.

10. ¿Qué entiende usted por prejudicialidad?

El especialista coincide con el criterio del equipo investigador en determinar el concepto de prejudicialidad como: *“El agotamiento de los procedimientos o fases administrativas, previo a la judicialización del caso”*.

El principio de prejudicialidad en materia tributaria es utilizado de forma incorrecta, en el sentido que la Dirección General de Impuestos Internos al tener conocimiento que un contribuyente ha cometido Evasión de Impuestos, suspende el procedimiento administrativo y da conocimiento a la Fiscalía General de la República

para que inste la acción penal. Una vez iniciado el proceso penal es el juez quien determina si existe o no Evasión de Impuestos, y en el caso que el Juez absuelva penalmente al contribuyente del delito de Evasión de Impuestos este vuelve nuevamente a sede administrativa.

Como equipo investigador concluimos que por principio de prejudicialidad se entenderá el agotamiento total de la instancia administrativa, lo que implica que la Dirección General de Impuestos Internos al tener conocimiento que existe Evasión de Impuesto, debe agotar todos los mecanismo, para que el contribuyente restituya lo evadido al fisco, y que la acción penal sea la ultima herramienta a utilizar.

11. ¿Se viola el principio noben sid idem con la persecución administrativa y penal del delito de Evasión de Impuestos?

A criterio del especialista entrevistado no se lesiona el principio de noben sid idem, con la persecución administrativa y penal del delito de Evasión Fiscal, porque son independientes una de la otra.

Concluimos como equipo investigador que la persecución penal y administrativa del delito en estudio no lesiona el principio de noben sid Idem, porque el hecho de absolver penalmente a una persona no restringe que esta pueda ser sancionada administrativamente por ser ambas responsabilidades distintas entre si.

12. ¿A su criterio considera que dentro del delito de Evasión de Impuestos concurren elementos distintos del dolo como el ánimo al instituir el legislador la expresión con el “*propósito de evadir impuestos*”?

La respuesta fue afirmativa, en razón que el tipo penal en estudio además del conocer y querer realizar la conducta antijurídica, se presenta el animus defraudandi es decir la intención de causar un perjuicio a la Hacienda Pública al no pagar el contribuyente la cantidad de impuesto que la ley le impone.

Como equipo concluimos que en el tipo penal Evasión de Impuestos, se presenta además del dolo(conocimiento-voluntad) de realizar el hecho punible un elemento plus u ulterior como es el Animus defraudandi, traducido en la intención de defraudar a la Hacienda Pública.

13. ¿Es necesaria la reforma del artículo 249-A Pn?

La opinión dada por el especialista difiere con el criterio adoptado por el equipo responsable de la investigación, en el sentido que este señala que no es necesario la reforma al artículo 249-A. Pn, por no ser esta la solución al problema de en estudio.

El Artículo 249-A.Pn, es un tipo penal que necesita ser reformado para efecto que incorpore todas las formas de comisión de la conducta típica de Evasión de Impuestos. Se debe de normar la Elusión Fiscal como forma de Evasión, para así evitar que exista desigualdad tributaria, consistente en que el que tiene menos en muchas ocasiones paga mayor porcentaje de impuestos que las grandes empresas.

Profesional Entrevistado:

Licda. María Zenaida Rivera Gómez.

Fiscal de Unidad de los Delitos Relativos

A la Hacienda Pública Oficina Central.

Análisis de Respuestas:

1. ¿Cuál es el bien jurídico que protege el delito de Evasión de Impuestos?

“En un primer momento la fiscal nos respondió que el bien jurídico protegido por el delito de Evasión de Impuestos es el **Patrimonio**, pero luego nos manifestó que era **la Hacienda Pública o Erario Público**, cuando la Hacienda no percibe los ingresos de los impuestos que afecta las políticas del Estado o el fin de este que es garantizar todos los derechos que todos los ciudadanos tenemos en la Constitución de la República, como la educación, salud; las políticas que deja de hacer son las que se ven afectadas directamente pero en sí el bien jurídico que se protege, es el patrimonio del Estado.

Como grupo investigador diferimos con la respuesta de la Fiscal al concebir el Bien Jurídico protegido es el Patrimonio del Estado, en el trabajo de investigación se instituyó que la doctrina que concibe el bien jurídico protegido en la Evasión de Impuestos el Patrimonio es una concepción individualista y privatista dejando fuera la finalidad de la recaudación de los tributos que es el cumplimiento de fines sociales, y adoptamos la posición que el bien jurídico es la Hacienda Pública o Erario Público, concepción que

enfoca la recaudación, como el proceso que realiza el Estado para satisfacer las necesidades básicas y fundamentales de la población.

La respuesta de la Fiscal deja bien claro que en los Auxiliares del Fiscal General de la República, no tiene conocimiento exacto del tipo penal de Evasión de Impuestos, teniendo como consecuencia la falta de persecución penal e impunidad del ilícito en análisis.”

2. ¿Cuáles son las modalidades de Comisión del ilícito de Evasión de Impuestos?

“Como grupo coincidimos con la respuesta de la Fiscal al determinar que las modalidades de cómo se puede realizar la Evasión de Impuestos, las contempla el artículo 249 – A Pn., en si es omitir declarar hechos generadores que dan lugar a la obligación del contribuyente de declarar; declarar costos y gastos que no existen.

La intención es evadir por ejemplo; con la conducta de llevar doble facturación cuando el contribuyente manda hacer facturas que no le son autorizadas tiene con ellas el propósito de evadir.

De esto también es necesario que dentro del artículo 249– A Pn.se incorporen otras conductas que constituyan Evasión de Impuestos y que tengan como finalidad defraudar a la Administración Tributaria para cumplir con la finalidad de la norma penal, prevención general.

3. ¿La Evasión de Impuestos es un delito de Mera Actividad o de Resultado?

La fiscal determino que la Evasión de Impuestos es un delito de resultado, porque previo a verificar la existencia del delito debe haber un monto que ha dejado de ingresar a la Hacienda Pública no se pueden hacer presunciones; los periodos fiscalizados son hacia atrás los contribuyentes debieron de realizar los pagos de los impuestos, para cada uno de estos hay plazos para hacer los pagos y cuando el contribuyente o responsable ha incumplido con su obligación tributaria de declarar; en parte coincidimos con la respuesta de la fiscal en manifestar que es un delito de resultado, pero el equipo de investigación indicó que la Evasión de Impuestos, es un delito mixto, generalmente es un tipo de mera actividad con la sola acción u omisión de realizar el pago de los impuestos se consuma el delito, pero como toda regla tiene su excepción, se incorporo dentro del trabajo de investigación que el delito de Evasión de Impuestos también es de resultado específicamente en el numeral 3, del artículo 249 –A Pn. que regula “La declaración falsa o inexacta” porque para se pueda consumir el delito de Evasión de Impuestos a través de este comportamiento se requiere un resultado material, no solo basta declarar hechos falsos o inexactos, además de esto se requiere que estos hechos falsos sean incorporados dentro de la Declaración que el contribuyente presenta a la Dirección General de Impuestos Internos.

4. ¿La Evasión de Impuestos admite tentativa?

La respuesta de la fiscal fue no hay tentativa en la Evasión de Impuestos, se comete por omisión, el contribuyente omite el cumplimiento de su obligación tributaria.

Como equipo de investigación apreciamos que la respuesta dada por la Fiscal es contradictoria a la pregunta anterior, en primer lugar determino que la Evasión de Impuestos es un tipo de resultado, pero a la vez se contradice al decir que este ilícito no admite tentativa por ser un tipo que solo se puede hacer por omisión propia y es de mera actividad, cuando dentro de la teoría general del delito se indica que todos los delitos de resultado admiten tentativa y excepcionalmente los de mera actividad también ejemplo la violación tipo de mera actividad que admite tentativa.

De esto deducimos otra vez que se necesita con urgencia extrema que a los fiscales en general se les capacite sobre este ilícito para que así tengan un conocimiento más amplio y den una buena calificación jurídica a las conductas constitutivas de Evasión de Impuestos, en el trabajo de investigación se estipulo que la Evasión de Impuestos es un tipo mixto, es de mera actividad y de resultado este ultimo en el numeral 3 del artículo 249 –A Pn. siendo que si admite tentativa porque el sujeto evasor realiza todos los actos para declarar hechos falsos a la Administración Tributaria, pero por causas ajenas al sujeto evasor, no llevo la declaración a la Dirección General de Impuestos Internos, convirtiéndose en una tentativa del Delito de Evasión de Impuestos.

5. ¿El delito de Evasión de Impuestos es precedente del ilícito de Lavado de Dinero?

La Fiscal respondió que son acciones diferentes, el delito del Lavado de Dinero surge de conductas delictivas, son autónomos se pueden ver por separados.

El dinero que se lava puede provenir de tráfico ilícito de droga, de Evasión de Impuestos, hay un aumento del capital; hay criterio de los jueces en el caso de los Perrones entiendo que se llevaba por los dos delitos, pero al final el juez subsumió al Lavado de Dinero, por ser este delito más complejo al determinar el juez que la fuente de ese dinero era ilegal aplico el Concurso Aparente de Leyes y dejó el tipo del Lavado de Dinero.

A criterio del equipo investigador si coincidimos en que la Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y otros Activos, pero no estamos de acuerdo en que la evasión sea subsumido en el delito de lavado de dinero y otros activos porque se deja sin persecución penal la Evasión de Impuestos, no dejando que la Hacienda Pública perciba los impuestos que han sido evadidos, impidiendo que el Estado cumpla con sus fines sociales y la Evasión Fiscal quede en la impunidad.

6. ¿Se perjudica la Hacienda Pública cuando se persigue únicamente por Lavado de Dinero y no Evasión de Impuestos, porque esta no percibe lo evadido?

La respuesta de la fiscal existen distintos criterios al respecto de que la Hacienda Pública obtenga dinero de procedencia ilícita, no sería justificable porque realmente esta legalizando el dinero a ellos; entonces estarían convirtiéndose en cómplices de ellos al estar lavado ese dinero.

Comparto el criterio de juez en el caso de los perrones de haberlos procesado únicamente por lavado porque si se persigue por Evasión de Impuestos le iba a llegar

dinero al Estado de procedencia ilícita; para mi criterio no se estaría afectando la Hacienda porque deben conocerse las fuentes del dinero.

Como responsables de la investigación determinamos que lo que manifiesta la fiscal está bien en parte porque el dinero que provenga de actividades ilícitas no puede ser percibido por el Estado para cumplir con sus fines sociales, pero cuando este dinero a pesar de ser lavado a través de la Evasión de Impuestos, y las operaciones que se realizan son lícitas son las que grava determinado impuesto y el contribuyente evade el pago de este si es necesario que se castigue la conducta como Evasión Fiscal, de esta forma el Estado, obtiene el ingreso de los impuestos evadidos y cumple con sus fines sociales como salud, vivienda, educación, alimentación.

7. ¿El Delito de Evasión de Impuestos se puede calificar como continuado o cada vez que se evade se comete el ilícito?

La Fiscal determino que es un delito continuado lo que hace es minorizar la pena al sujeto evasor; imagínese que en el caso del IVA el periodo fiscal es de un mes y se evade doce meses y haga la suma de la pena mínima que es de cuatro años a esta persona cuantos años se le sumarian demasiados; es por eso que se le aplica el delito continuado.

Se toma como delito continuado para beneficiar al imputado, para que no se le haga una gran cantidad de años acumulados, es el mismo modo operandis cada mes. En el trabajo de investigación se clasificó a la Evasión de Impuestos como delito continuado el sujeto evasor realiza continuamente las mismas acciones u omisiones de evadir los

mismos impuestos cada mes violentando las mismas leyes tributarias, penales, con el único propósito de evadir impuestos y defraudar al fisco.

8. ¿El artículo 249 – A del Código Penal se refiere únicamente al Impuesto Sobre la Renta e IVA; o hay otros impuestos que el contribuyente puede evadir?

Los impuestos a los que refiere el artículo 249–A Pn. en primer lugar son los impuestos que se declaran mensualmente el Impuesto a la Transferencia de Muebles y a la Prestación de Servicios IVA, el otro que se paga es el impuesto de pago a cuenta que son del Impuesto Sobre la Renta y el otro que se declara es de transacciones tributarias, el contribuyente declara el uno por ciento a determinados productos como gaseosa, cigarrillos, son impuestos especiales pero ahí se hace la sumatoria de doce periodos tributarios, son impuestos especiales para determinados productos que es adicional al del IVA.

La renta es por los aumentos de capital o la obtención de alguna renta y este tipo de impuesto es el que declara de forma anual es el Impuesto sobre la Renta, estos son los impuestos que contempla el delito de Evasión de Impuestos.

9. ¿La Evasión de Impuestos es un tipo especial o común?

La Fiscal manifestó que es un tipo especial, en primer lugar dentro del Código Penal se encuentra un apartado especial denominado Delitos Contra la Hacienda Pública, dentro de estos delitos encontramos la Evasión de Impuestos; es especial empezando por el bien jurídico que se tutela es la Hacienda Pública desde ahí se va convirtiendo en un

tipo especial lo que se evade son impuestos , en relación al sujeto activo del ilícito en análisis es ahí donde realmente radica lo especial de este tipo porque a pesar que la disposición legal usan la expresión "*el que*" dando a entender que es cualquier persona, la verdad no es así, únicamente es sujeto activo quien se encuentra obligado por la ley al pago del impuesto, y son el contribuyente y responsable ante la administración tributaria son los que cometen el ilícito; pero también puede haber cómplices autores y coautores.

10. ¿El artículo 249 – A Pn, hace mención de un "*propósito de evadir impuestos*", se puede comparar este como animus un elemento distinto del dolo?

La fiscal respondió que lo que existe en el delito de Evasión de Impuestos es un dolo es conocer y querer realizar la conducta de evadir impuestos, todas sus modalidades se cometen con la única intención de causar un perjuicio fiscal; el de quedarse con los impuestos que le corresponden a la Hacienda Pública, el verse beneficiado él, sin importarle el perjuicio que le cause al Estado y por ende a la sociedad.

Como grupo responsable de la investigación diferimos de la respuesta dada por la Fiscal, el artículo 249 – A Pn. Cuando se refiere a la expresión con el "*propósito de evadir impuestos*" se fijó *que esto es equivalente al Animus Defraudandi* el dolo solo radica en conocer y querer evadir impuestos, es decir el contribuyente su única finalidad es no realizar el pago del impuesto al que está obligado, en cambio en Animus Defraudandi va más allá la intención del sujeto evasor evadir no radica únicamente en no realizar el pago del impuesto, sino de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, el contribuyente con la conducta de evadir el pago del impuesto limita al Estado en la

recaudación fiscal, no cumpliendo esté con finalidad principal la de darle protección a la persona humana Artículo 1 Cn.

11. ¿En cuántas Regionales de la Fiscalía General de la República existen Unidades de Delitos Relativos a la Hacienda Pública?

La Fiscal nos señaló Solo en San Salvador en la Oficina Central existe una Unidad de especializada de Delitos Relativos Contra la Hacienda Pública, en la Oficina Regional de San Miguel estos delitos relativos contra la Hacienda Pública los conoce la Unidad de Patrimonio, igual en la Oficina Regional de Santa Ana .

Como equipo de trabajo dentro del trabajo de investigación proponemos a la Fiscalía General de la República que cree unidades especializadas en delitos contra la Hacienda Pública en cada Oficina Regional de la Fiscalía de esta forma se garantiza una verdadera persecución del delito de Evasión de Impuestos.

12. ¿Cuántos numerales del artículo 249–A exigen Condiciones Objetivas de Procesabilidad?

A criterio de la Fiscal es las Objetivas de Procesabilidad en todos los numerales, desde el momento que ha existido un informe abalado por el Director y Sub – Director de la Dirección de Impuestos Internos; ella indico que no inician la acción penal mientras no haya un informe; lo que sucede es que hay tres numerales que exigen que se haya agotado la vía administrativa hasta recursos y todo, pero hay otros que se interrumpen y deja de conocer la Dirección.

Pero requisito de procesabilidad es de todos los numerales porque antes de conocer la fiscalía tiene que existir ese informe; son los auditores que determinan la cuantía porque ellos tienen la especialidad.

Se difiere del criterio que plateó la Fiscal los únicos numerales 249– A que exigen condiciones objetivas de procesabilidad son 3), 4), y 7) en estos numerales se exigen que se agote la vía administrativa para que proceda la acción penal, en los demás numerales del artículo 249 –A 1), 2), 5) y 6) no se exige que se agote la vía administrativa, lo que sucede cuando la Administración Tributaria tiene conocimiento que determinadas conductas pueden constituir Evasión de Impuestos, dan un informe a la Fiscalía, y suspenden el procedimiento administrativo, para que la causa sea del conocimiento del juez designado para el caso en concreto.

13. ¿Qué sucede cuando un caso de evasión se ha hecho de conocimiento de la Fiscalía y no se han cumplido los requisitos exigidos por la norma?

La Fiscalía hace un peritaje del mismo periodo rendido en el informe, se hace un peritaje donde hay contadores por parte de la defensa, Fiscalía para determinar el monto de lo evadido, si éste no alcanza la cantidad exigida por el tipo penal; la Fiscalía suspende la acción penal, se remite el informe a Hacienda, ahí termina el proceso judicial y está continua conociendo de la evasión pero en sede administrativa.

Profesional Entrevistado:

Licda. Claudia Avelina Ángel Rodríguez

Jefe de la Unidad de Investigación Penal Tributaria

Dirección General de Impuestos Internos.

Análisis de Respuestas:

1. ¿En qué consiste la Evasión fiscal o tributaria?

Evitar pagar los impuestos a los que se está legalmente obligado utilizando cualquier medio, es la concepción que se tiene de la Evasión fiscal, no interesa la forma que se ejecute la conducta, lo importante es que con la ejecución de esta el evasor infringe las leyes tributarias y penales impidiendo con su actuación que la Hacienda Pública reciba los tributos que le corresponden, las respuestas de la profesional es concordante con la del equipo investigador.

2. ¿Quiénes evaden impuestos?

Clasificar quienes son los obligados a pagar impuestos y que evitan cumplir con su deber, es una tarea no realizada por la Dirección General de Impuestos Internos, sean limitado a considerar que las personas que evaden impuestos, son aquellas que carecen de conciencia tributaria como ha sido considerado por la doctrina; en realidad es correcto definir que las personas que evitan pagar los tributos son todos aquellos que han olvidado la obligación que tienen como ciudadanos de contribuir al sostenimiento del Estado; únicamente piensan en beneficio propio e individualista de acrecentar su

patrimonio, olvidando que el pago correcto de los impuestos contribuye al cumplimiento de los fines sociales del Estado. No solo las personas que carecen de conciencia tributaria son las que evitan cumplir sus obligaciones con el fisco, se demostró que también lo hacen aquellas que desconocen la utilización de los tributos.

3. ¿Qué castigo se deben aplicar a quienes persisten eludir sus obligaciones fiscales?

Es uno de los problemas que tiene la normativa penal salvadoreña con tipificación del ilícito de Evasión de Impuestos que ha olvidado regular la conducta de la Elusión como forma de evadir y que al igual que esta perjudica los ingresos de la Hacienda Pública; de que sirve hablar de sanción moral cuando el comportamiento persiste en los sujetos obligados al pago de los impuestos, por la carencia de conciencia tributaria es imposible pensar que los evasores dejaran de evadir, auto aplicándose llamada sanción moral .

4. ¿A quienes se le podría dar el calificativo de evasores?

Saber que con su actuación de omitir o declarar hechos correctamente se defrauda la Hacienda Pública, y continuar realizando la conducta conscientemente para evitar que las contribuciones ingresen a los fondos del Estado es la forma como han sido definidos los evasores; la creación de estrategias innumerables para evitar pagar los impuestos por los obligados al cumplimiento de los tributos han sido y seguirán siendo un reto para la administración tributaria tratar de impedir en lo posible el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

5. ¿Cómo saben si la evasión ha disminuido o está en aumento?

La respuesta de la especialista es que lo hacen ejerciendo un mayor control sobre el contribuyente, pareciere que ese control es desarrollado únicamente cuando ya han tenido conocimiento de la existencia de posible evasión, pero en realidad no es una técnica utilizada de forma periódica en las actividades comerciales y profesionales realizadas por todos los contribuyentes, que a criterio del equipo investigador seria una de las acciones desarrolladas por la Dirección General de Impuestos Internos para disminuir la evasión.

6. ¿Las medidas represivas son solución para combatir la evasión?

A criterio de la entrevistada la solución para evitar la evasión no se encuentra en las medidas represivas, la respuesta está en educar a los responsables al pago de los tributos; como responsables de la investigación hemos conocido muy poco sobre campañas educativas de tributación, siendo necesaria en realidad su ejecución. Además ante un problema tan agudizado como la evasión no se puede omitir que las medidas represivas como las sanciones administrativas son necesarias al igual que la tipificación de ilícito de Evasión de Impuestos, por la falta de conciencia tributaria en los contribuyentes.

7. ¿En qué consiste la Evasión Legal?

Para los entrevistados no hay evasión legal, lo que existe es la elusión; a criterio del equipo responsable de la investigación la elusión es una forma de evadir lo que la

diferencia de la evasión es la utilización de los vacíos dejados por el legislante en la leyes Tributarias que permiten al contribuyente evitar pagar los impuestos que en verdad debe enterar al fisco, en razón de ello no es compartida la concepción de los especialistas con las responsables de la investigación.

8. ¿En qué consiste la Evasión Ilegal?

Según los especialistas la evasión ilegal es evitar pagar al fisco lo que realmente le corresponde declarar a los contribuyentes; esta respuesta es compartida por el equipo investigador la evasión es evitar entregarle a la Dirección General de Impuestos Internos los impuestos a los que están obligados.

9. ¿El pago atrasado de los tributos constituyen evasión?

A criterio de los especialistas no se puede hablar de evasión, cuando el responsable a declarar impuestos no reporta en tiempo los tributos; lo que existe es incumplimiento en el plazo que ley señala para la cancelación de los impuestos; esta aseveración es compartida por el equipo investigador y que fue confirmado por los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública, al preguntárseles la misma interrogante.

10. ¿Qué factores contribuyen para que se presente evasión tributaria?

Únicamente fueron señalados tres factores que provocan la evasión de impuestos; criterio no compartido por las responsables de la investigación en el capítulo I, se señalaron las causas que provocan este fenómeno y sobre pasan esa cantidad.

**4.1.2 ENCUESTA DIRIGIDA A JUECES, AUXILIARES DEL FISCAL GENERAL,
DEFENSORES PÚBLICOS, DEFENSORES PRIVADOS Y COLABORADORES JUDICIALES.**

Alternativa Número de pregunta	SI	NO	NO CONTESTO	NO SABE	TOTAL
1	12	8	-	-	20
2	17	3	-	-	20
3	8	10	2	-	20
4	8	8	4	-	20
5	8	11	-	1	20
6	11	7	2	-	20
7	20	-	-	-	20
8	11	6	2	1	20
9	2	18	-	-	20
10	8	7	4	1	20
11	16	-	4	-	20
12	16	-	4	-	20
13	20	-	-	-	20

ENCUESTA DIRIGIDA A ESTUDIANTES DE 2º, 3º AÑO Y EGRESADOS DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS.

Alternativa Número de pregunta	SI	NO	NO CONTESTO	NO SABE	TOTAL
1	50	-	-	-	50
2	49	1	-	-	50
3	45	5	-	-	50
4	30	20	-	-	50
5	47	3	-	-	50
6	25	25	-	-	50
7	20	30	-	-	50
8	35	15	-	-	50
9	28	22	-	-	50
10	45	5	-	-	50

ENCUESTA DIRIGIDA A ESTUDIANTES DE 4º, 5º AÑO Y EGRESADOS DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

Alternativa Número de pregunta	SI	NO	NO CONTESTO	NO SABE	TOTAL
1	50	-	-	-	50
2	50	-	-	-	50
3	50	-	-	-	50
4	40	10	-	-	50
5	44	6	-	-	50
6	40	10	-	-	50
7	50	-	-	-	50
8	50	-	-	-	50
9	-	50	-	-	50
10	-	50	-	-	50

4.1.3 GRÁFICOS DE RESULTADOS GENERALES

GRAFICO GENERAL
ENTREVISTA DIRIGIDA A: JUECES, AUXILIARES DEL FISCAL GENERAL, COLABORADORES JUDICIALES, DEFENSORES PUBLICOS Y PRIVADOS.

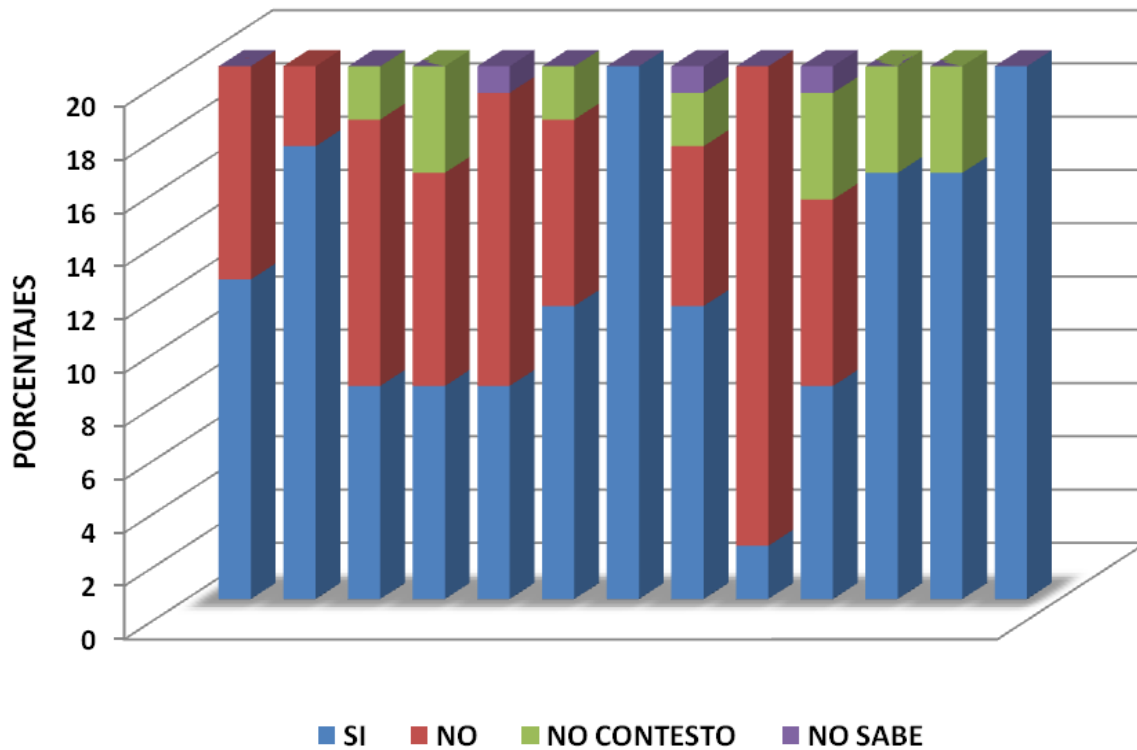


GRAFICO GENERAL

ENTREVISTA DIRIGIDA A: ESTUDIANTES DE SEGUNDO, TERCER AÑO Y EGRESADOS DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS.

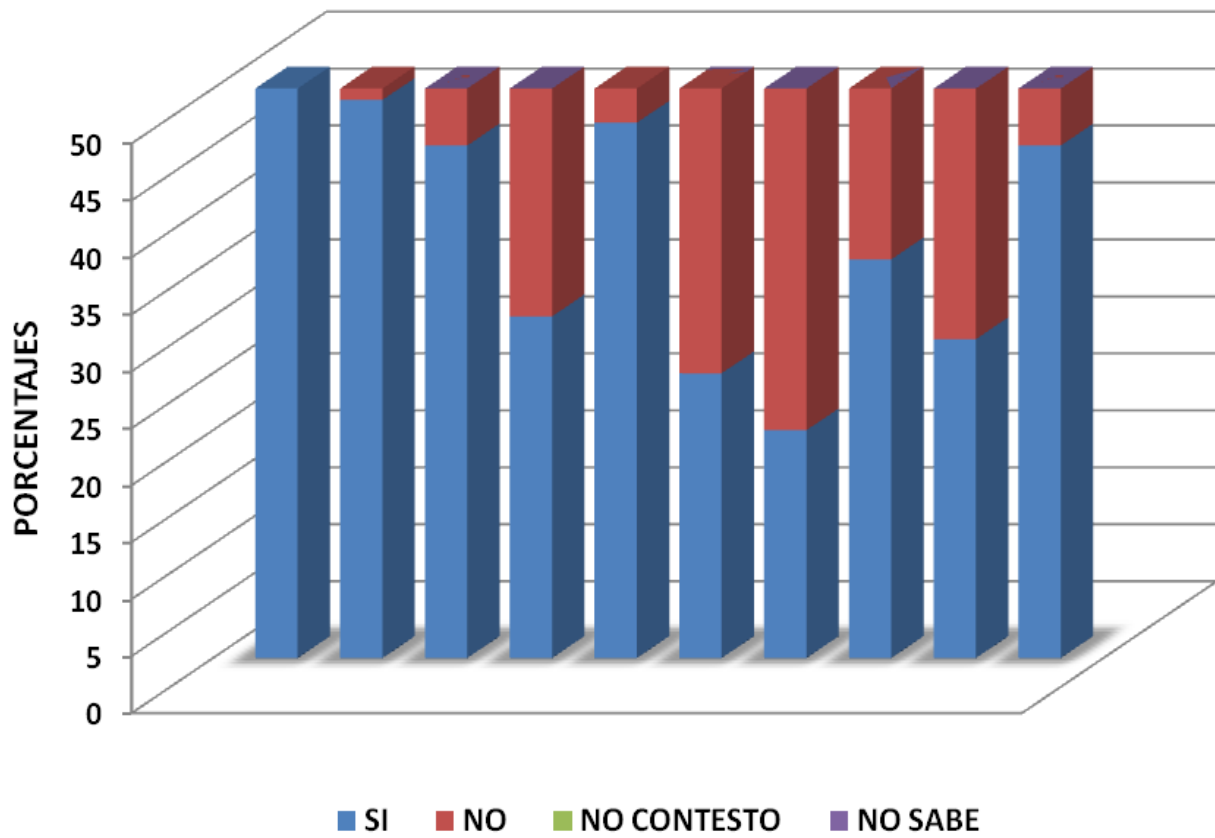
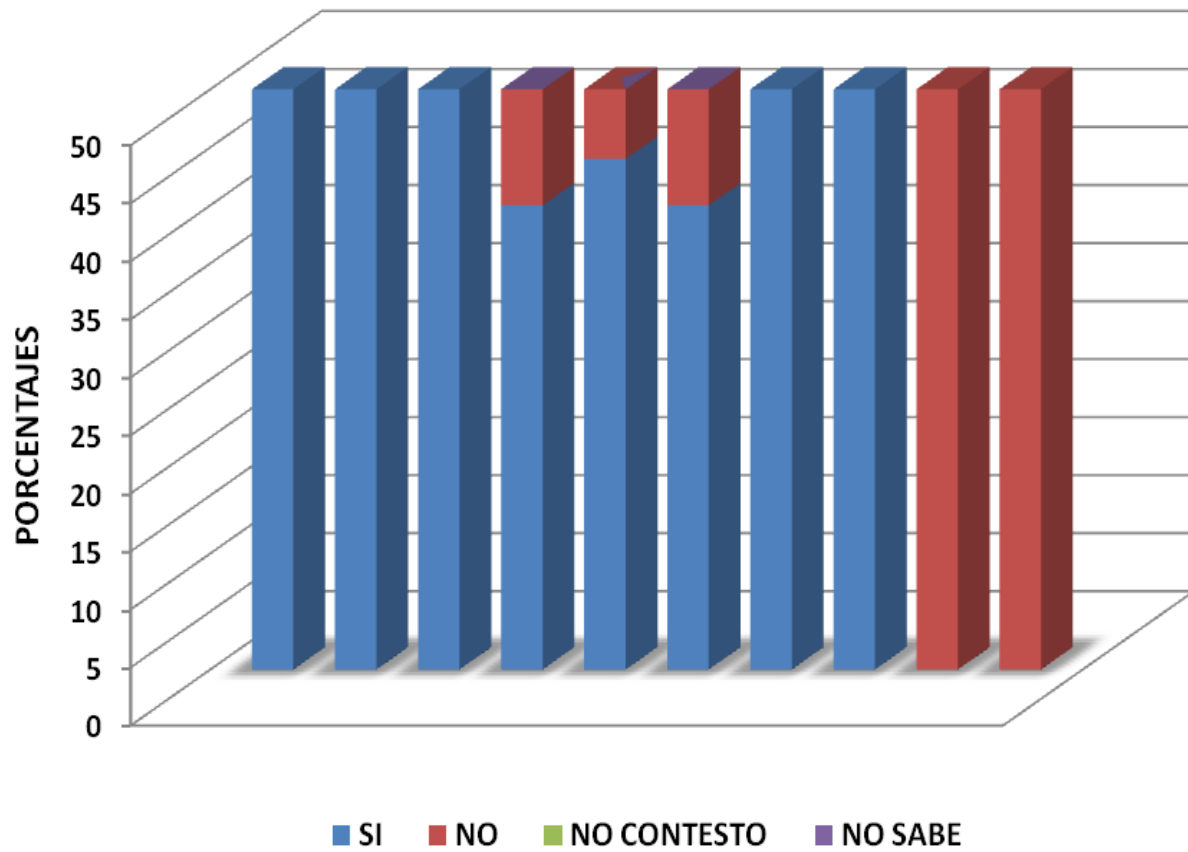


GRAFICO GENERAL

ENTREVISTA DIRIGIDA A: ESTUDIANTES DE CUARTO, QUINTO AÑO Y EGRESADOS DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CONTADURIA PUBLICA.



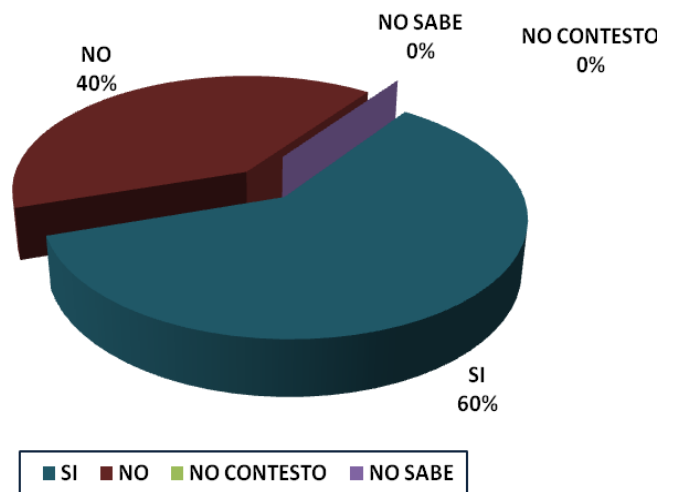
4.1.2 Resultados de entrevista semi estructurada.

Entrevista dirigida a: Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Colaboradores Judiciales, Defensores Particulares y Públicos.

Interrogante # 1

Cuadro N° 1. Conoce en que disposición del Código Penal se encuentra regulado el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	12	60%
NO	8	40%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

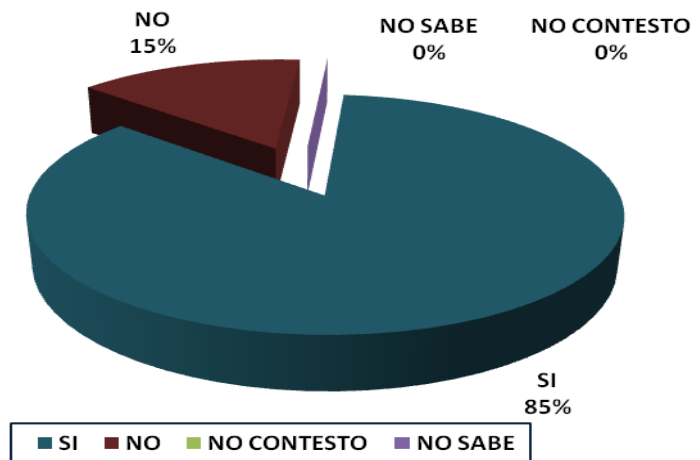


Análisis e Interpretación: Del número de Jueces, Fiscales Auxiliares del Fiscal General, Colaboradores Judiciales, Defensores Públicos y Privados encuestados el 60% afirma que conoce la disposición del Código Penal en que se encuentra tipificado el delito de Evasión de Impuestos, el 40% desconoce la norma del Código Penal en que se encuentra regulado el ilícito en estudio. De lo anterior a criterio del equipo investigador las respuestas nos dan pautas para manifestar que el ilícito en examen es un tipo conocido por la mayoría de las personas encuestadas, dandonos como resultado que el delito de Evasión de Impuestos es conocido y estudiado por los conocedores y aplicadores de la ley.

Interrogante # 2

Cuadro N° 2. Considera usted que el bien jurídico protegido en el Delito de Evasión de Impuestos sea la Hacienda Pública.

Frecuencia	FA	FR%
SI	17	85%
NO	13	15%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

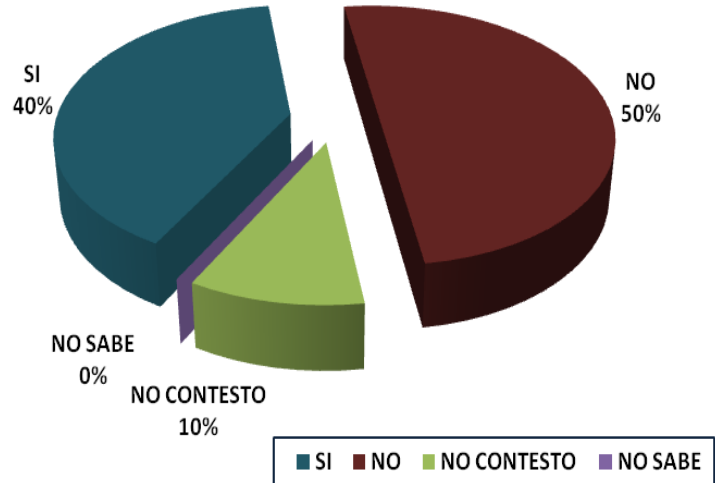


Análisis e Interpretación: Del número de conocedores del Derecho encuestados el 85% afirma que el bien jurídico protegido en el Delito de Evasión de Impuestos es la Hacienda Pública o Erario Público, pero siempre que el sujeto pasivo de este ilícito sea el Estado porque es el ente recaudador de los impuestos, y el 15% cree que en éste ilícito el bien jurídico que protege es el Patrimonio del Estado. De lo anterior a criterio del equipo investigador nos adherimos al 85% que determina como bien jurídico protegido la “Hacienda Pública o Erario Público”, en el sentido que la finalidad del Estado a través de la imposición de impuestos y recaudación es para satisfacer las necesidades básicas de todos los ciudadanos y cuando estos no son percibidos por el Estado se imposibilita el cumplimiento de sus fines sociales.

Interrogante # 3

Cuadro N° 3. Considera usted que en el Artículo 249-A Código Penal, se regulan todas las modalidades de comisión del Delito de Evasión de Impuestos.

Alternativa	Frecuencia	
	FA	FR%
SI	8	40%
NO	10	50%
NO CONTESTO	2	10%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

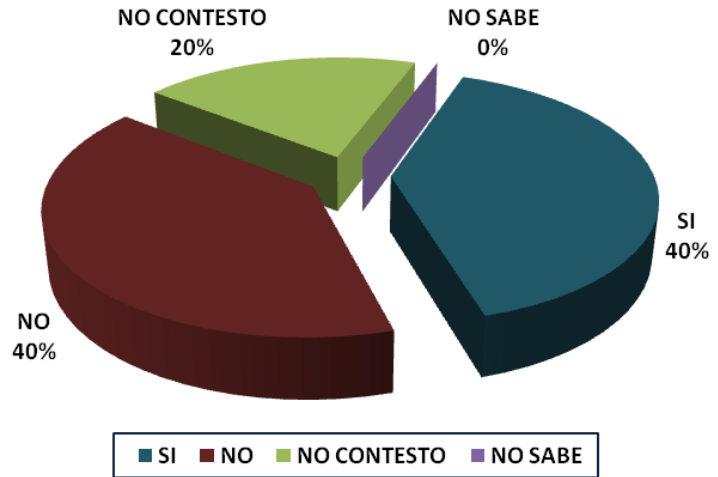


Análisis e Interpretación: Del número de profesionales del derecho encuestados el 40% afirma que se regulan todas las formas de comisión del delito de Evasión de Impuestos en el Artículo 249-A Pn., mientras que el 50% dijo que dentro del artículo en mención no se regulan todas formas de ejecutar el delito de Evasión de Impuestos, y un 10% no contesto nada en relación a la interrogante realizada. De lo anterior como equipo investigador hemos concluido al igual que la mayoría de los encuestados que dentro del Artículo 249-A no se normativiza todas las formas de comisión del delito de Evasión de Impuestos, Ejemplo de ello es la Elusión Fiscal, es una forma legal de evadir impuestos donde el sujeto evasor se aprovecha de los vacios legales para no realizar el pago de los impuestos, por ello se vuelve necesario que el Artículo 249-A codifique esta conducta como Evasión de Impuestos.

Interrogante # 4.

Cuadro N°4. Según su criterio los presupuestos estatuidos en los Artículos 283 Inc. 3, 284 Inc. 3, del Código Penal, deberían ser trasladados al tipo penal de Evasión de Impuestos regulado en el Artículo 249-A, del Código Penal.

Frecuencia	FA	FR%
SI	8	40%
NO	8	40%
NO CONTESTO	4	20%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

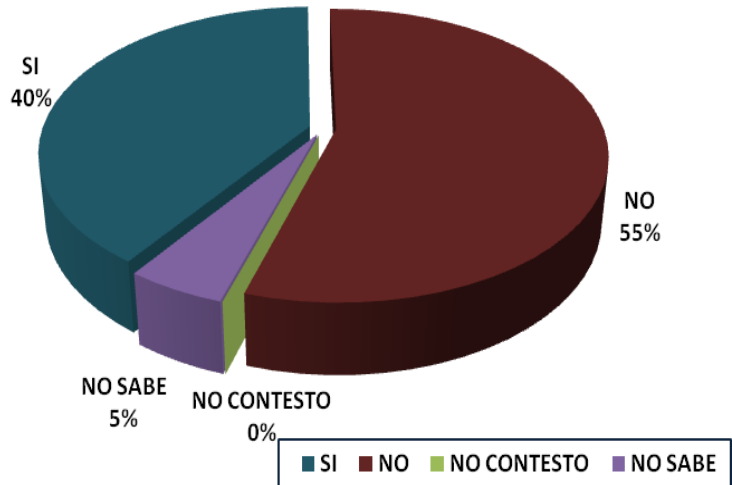


Análisis e Interpretación: El 40% de los encuestados es de la opinión que esta regulación si ayuda al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mientras que un 20 % de los interrogados no contesto y otro 40 % de los entrevistados manifiestan que no es necesario que los Artículos 283 Inc. 3, 284 Inc. 3. Todos del Código Penal se trasladen al Artículo 249-A, que castiga la Evasión de Impuestos, coincidiendo con el criterio del equipo investigador, porque el comportamiento descrito en el Inciso Tercero del Artículo 283 que regula la Falsedad Material esta dirigido al cumplimiento de las obligaciones de la imprenta que se encuentra autorizada por la administración tributaria para la impresión de los documentos referentes al IVA, y no al de las obligaciones de los contribuyentes.

Interrogante # 5

Cuadro N° 5. Conoce la diferencia entre la Evasión Legal (Elusión) y la Evasión Ilegal.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	8	40%
NO	11	55%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	1	5%
TOTAL	20	100%

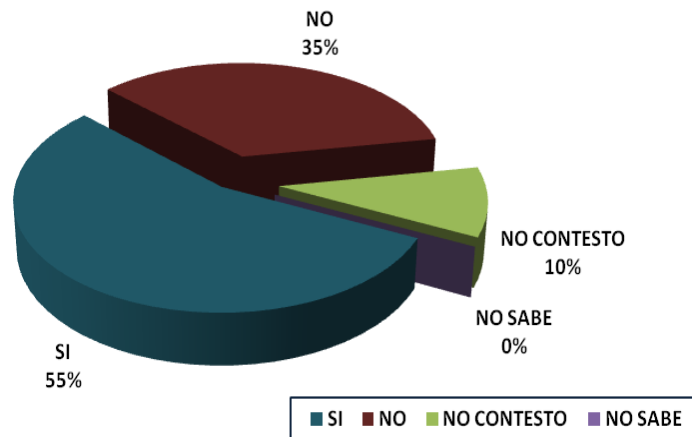


Análisis e Interpretación: Un 40% de los encuestados manifestó que si conoce la diferencia entre Evasión Fiscal y Elusión Fiscal el 55% dijo que sabe cual es la diferencia entre ambos conceptos, mientras un 5% no sabia nada. De la pregunta realizada a los encuestados, los resultados obtenidos en esta interrogante permiten concluir que los conocimientos que poseen los entrevistados no son suficientes para delimitar cuando se está en presencia de Evasión legal (elusión) que es evadir impuestos pero no es castigada esta conducta por la ley y Evasión ilegal, por el desconocimiento de las conductas que constituyen cada una de ellas, limitándose la muestra en su mayoría ha contribuir con aspectos superficiales que de la lectura del artículo se obtienen, desconociendo que dentro de la misma disposición legal no se norma la Elusión Fiscal. Son pocas las personas que en realidad distinguen entre una conducta y otra.

Interrogante # 6

Cuadro N° 6. Cree que el rol de la Fiscalía General de la República, Policía Nacional Civil y Jueces competentes cumple un papel efectivo en los casos donde existe el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	11	55%
NO	7	35%
NO CONTESTO	2	10%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

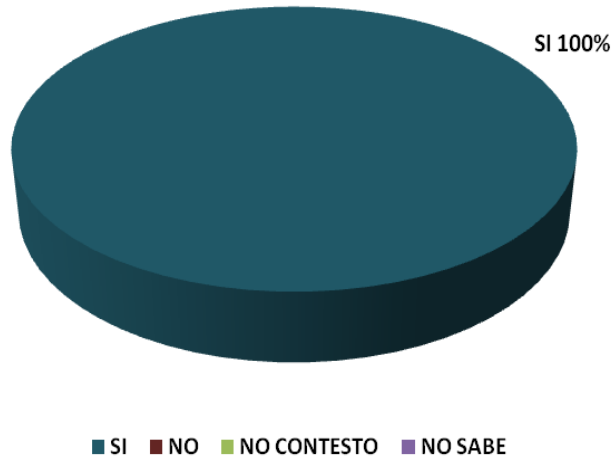


Análisis e Interpretación: De la muestra de profesionales entrevistados un 55% dijo que el rol de las instituciones responsables de la Persecución y Juzgamiento del ilícito de Evasión de Impuestos es adecuado, mientras que un 35% dijo no ser efectivo, un 10% no contesto y otro 0% no sabe sobre el tema. La mayoría de los entrevistados opinan que la labor de estas instituciones es efectivo, porque es fundamental su desempeño en los procesos penales de Evasión de Impuestos; los resultados indican que un menor porcentaje considera que no es satisfactoria totalmente la labor de estas entidades y la califican como no efectivo su desempeño en la persecución y juzgamiento del ilícito estudiado; opinión compartida por el equipo investigador, puesto que la necesidad de mejorar la investigación en materia de Evasión de Impuestos es una realidad latente, se requiere mayor grado de preparación de los Agentes Auxiliares del Fiscal General de la República que conozcan todos los elementos que integran el tipo, y así lograr una eficiente investigación para que el delito pueda ser aplicado por los Juzgadores.

Interrogante # 7.

Cuadro N° 7. Importancia que Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores (Públicos y Privados), conozcan el tipo penal Evasión de Impuestos.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	20	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

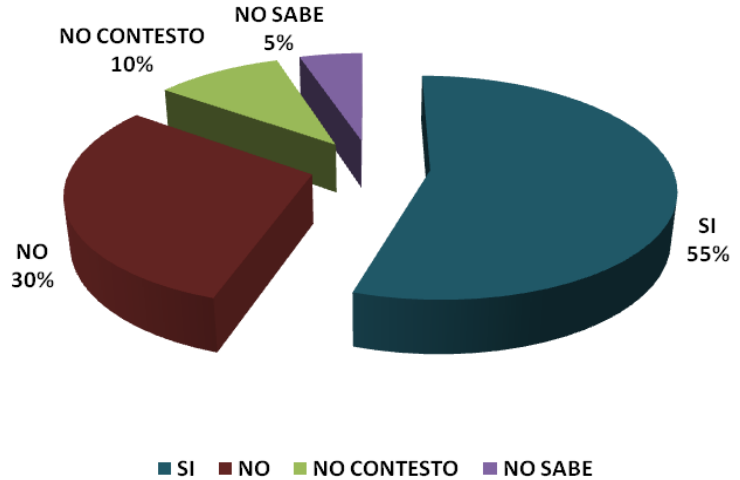


Análisis e Interpretación: De los profesionales encuestados el 100% afirma que es necesario que Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos y Privados, adquieran mayor conocimiento sobre el delito de Evasión de Impuestos. De lo anterior, se determina la necesidad de trabajar en el fortalecimiento de los conocimientos en materia tributaria, enfocada en los delitos contra la Hacienda Pública.

Interrogante # 8.

Cuadro N°8. Proporcionalidad de la pena que sanciona el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	11	55%
NO	6	30%
NO CONTESTO	2	10%
NO SABE	1	5%
TOTAL	20	100%



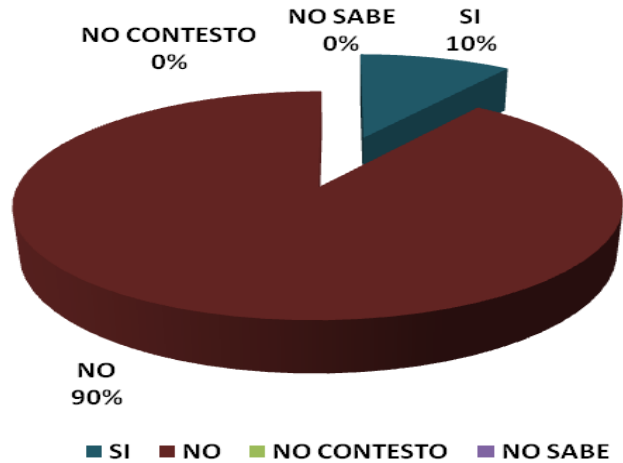
Análisis e Interpretación: El 55% de los encuestados considera que la pena del ilícito Evasión de Impuestos es proporcional a la gravedad del hecho; el 30% cree que la pena no es proporcional, el 10% no contestó, el 5% dijo no saber nada.

El equipo investigador considera que la sanción estatuida en el tipo en examen es proporcional a la gravedad del hecho, porque lo que se busca es que el infractor pague al fisco el dinero evadido, siendo la acción penal el último mecanismo a utilizar.

Interrogante # 9.

Cuadro N° 9. Admisión de la Tentativa en el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	2	10%
NO	18	90%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%

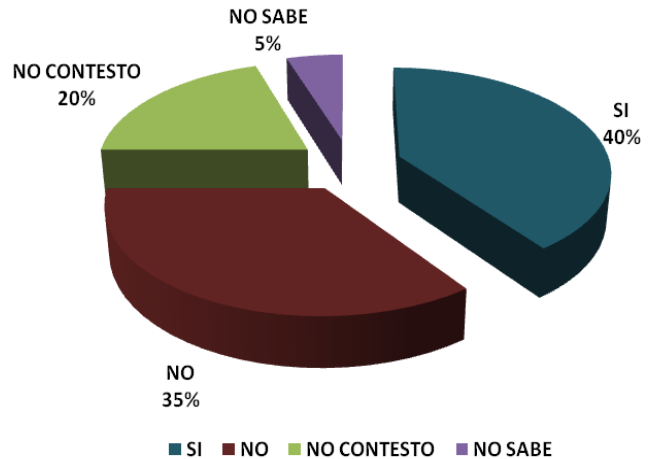


Análisis e Interpretación: En los datos obtenidos de las personas encuestadas, el 10% afirma que el ilícito en análisis admite tentativa por ser un delito de resultado; el 90% niega la existencia de ésta, por ser la Evasión de Impuestos un tipo penal de mera actividad . El equipo investigador concluye que algunos no conocen si existe la tentativa en el delito de Evasión de Impuestos; pero en el desarrollo de la investigación se comprobó que el ilícito en examen si admite la tentativa en algunas modalidades de ejecución, por ejemplo en el numeral 3 del Artículo 249-A.Pn. (Declarando hechos falsos o inexistentes).

Interrogante # 10.

Cuadro N° 10. Reformar el Artículo 249-A Pn.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	8	40%
NO	7	35%
NO CONTESTO	4	20%
NO SABE	1	5%
TOTAL	20	100%



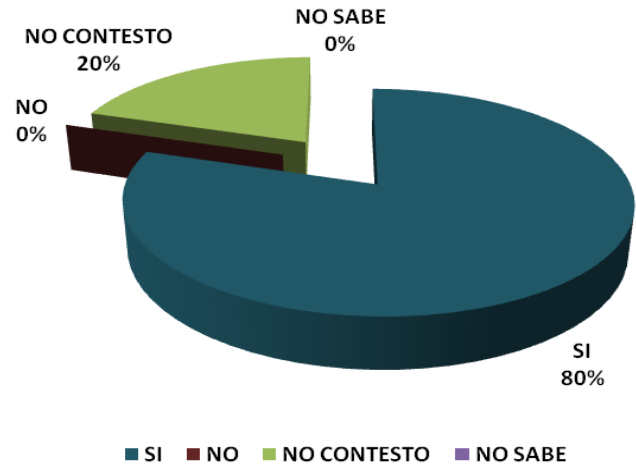
Análisis e Interpretación: Se planteó si la figura delictiva de Evasión de Impuestos debía ser reformada obteniendo como resultado que un 40% respondió que debe reformarse, en razón que debe incorporar nuevas formas de evasión; el 35% no estuvo de acuerdo a la reforma del tipo en examen, porque esta no es la solución para evitar que las personas evadan; un 20% no contestó la interrogante, mientras que un 5% manifestó no saber nada sobre esta pregunta.

Referente al porcentaje obtenido de la interrogante planteada, el grupo concluye; que sí es necesaria la reforma respecto a incorporar nuevas formas de evasión; porque esto ayudaría a que el Estado puede hacer exigible a los contribuyentes el pago de sus obligaciones.

Interrogante # 11

Cuadro N° 11. Existencia de Concursos en el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	16	80%
NO	0	0%
NO CONTESTO	4	20%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%



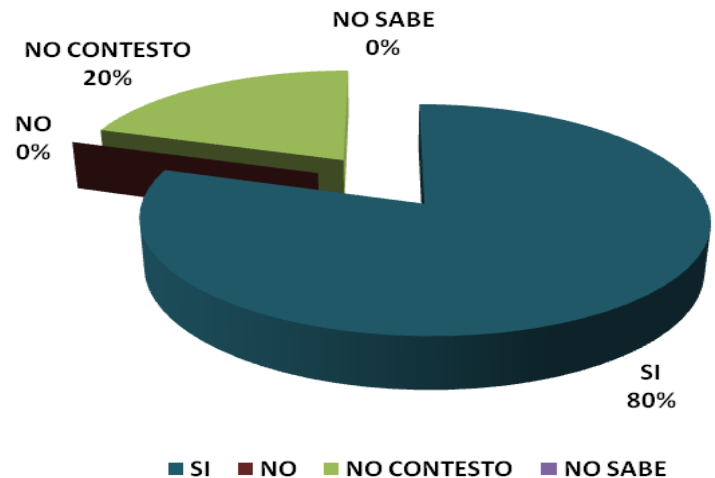
Análisis e Interpretación: Del número de profesionales, encuestados el 80% respondió afirmando que en el delito de Evasión de Impuestos pueden concurrir la mayoría de concursos por ser un tipo complejo; mientras que el 20% no respondió a la interrogante.

El equipo investigador del porcentaje obtenido concluye que la Evasión de Impuestos puede ejecutarse en concursos de delitos, debido a que es posible la comisión de varios ilícitos con una o más acciones del agente para realizar el tipo en estudio, a su vez la Evasión de Impuestos puede ser utilizado como medio para cometer otras conductas delictivas.

Interrogante # 12.

Cuadro N° 12. Considera que la Evasión de Impuestos es utilizada con frecuencia como medio para realizar el delito de Lavado de Dinero y Activos.

Frecuencia	FA	FR%
SI	16	80%
NO	0	0%
NO CONTESTO	4	20%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%



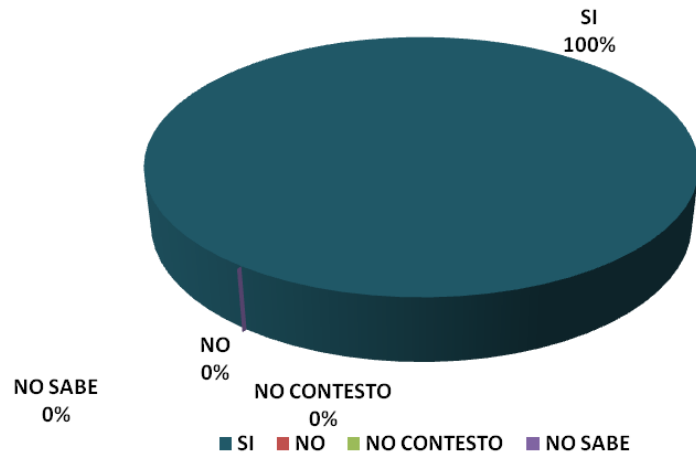
Análisis e Interpretación: El 80% de los entrevistados contestó afirmativamente respecto a que la Evasión de Impuestos es utilizada como medio para la comisión del delito de Lavado de Dinero y Otros Activos, teniendo como consecuencia que las conductas constitutivas de Evasión Fiscal no sean perseguidas por este delito sino por el Lavado de Dinero, y un 20% responde negativamente porque consideran que la Evasión de Impuestos no es medio para la comisión del ilícito de Lavado de Dinero.

De los datos obtenidos se estima que la mayoría de la población no tiene conocimiento que la conducta de Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y Otros Activos.

Interrogante # 13.

Cuadro N° 13. Existe impunidad en el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	20	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	20	100%



Análisis e Interpretación: Del número de profesionales, Jueces, Fiscales, encuestados el 100% respondió afirmando que en delito de Evasión de Impuestos existe impunidad en cuanto a su persecución y juzgamiento, al no existir ningún tipo de jurisprudencia sobre el ilícito en estudio.

Se puntualiza del porcentaje obtenido que es oportuno que el Estado ejerza no solamente la acción punitiva, sino también la aplicación de políticas fiscales que concienticen a todos los contribuyentes al pago de los impuestos, porque con estos se cumplen los fines sociales del Estado como: Educación, salud, y otros. Aunque generalmente no se aplica una pena de prisión, por existir una excusa absolutoria no existe efectiva aplicación del delito es estudio dando lugar a la impunidad.

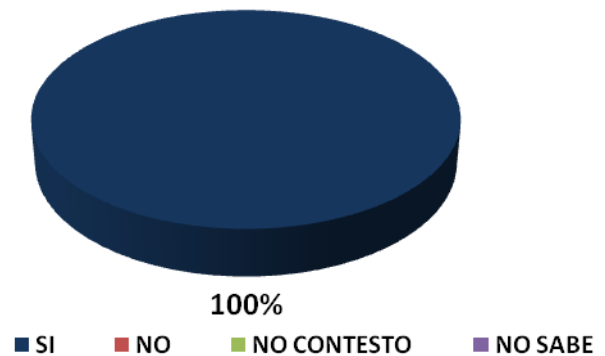
4.2.2 RESULTADO DE ENCUESTA.

Dirigida a estudiantes de Segundo, Tercero y Egresados de la Carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Facultad Multidisciplinaria Oriental de la Universidad de El Salvador.

Interrogante N° 1

Cuadro # 1 “Análisis de lo que se entiende por Evasión de Impuestos”.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	50	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

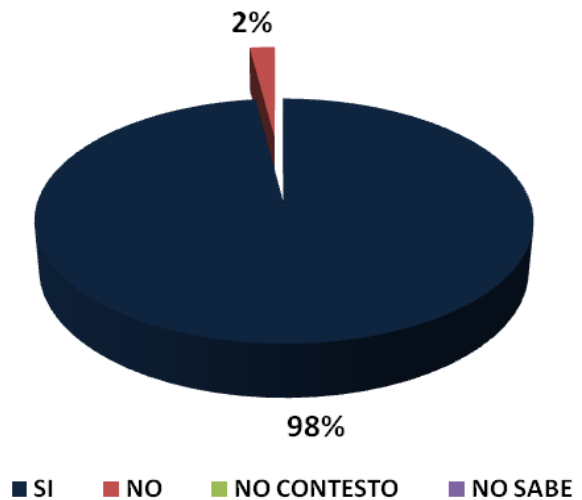


Análisis e Interpretación: El 100% de todos los estudiantes de segundo, tercer año y egresados de la carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas interrogados afirman conocer lo relativo a la Evasión de Impuestos; de lo anterior el equipo investigador reflexiona que el delito en estudio es conocido por todos/as, lo cual se denota a simple vista, siendo los estudiantes conocedores de esta conducta ilícita.

Interrogante N° 2

Cuadro # 2: “Conocimiento de si la Evasión de Impuestos esta normativizada como delito en el Código Penal Salvadoreño”.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	49	98%
NO	1	2%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

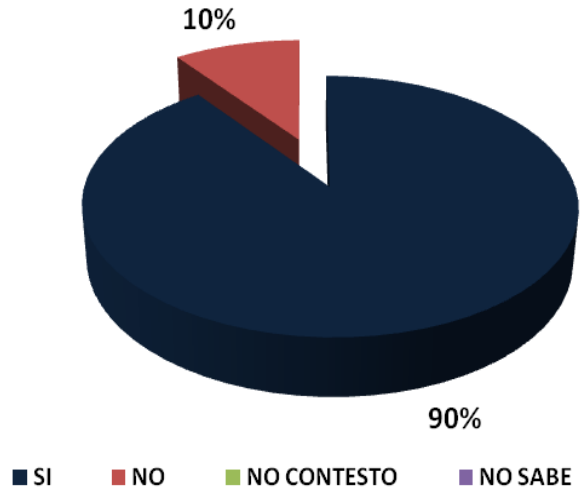


Análisis e Interpretación: De la pregunta formulada el 98% responde afirmativamente; y de forma negativa un 2%. Se deduce que la mayoría de los estudiantes de segundo, tercer año y egresados de la carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador Facultad Multidisciplinaria Oriental tienen conocimiento que la Evasión de Impuestos se encuentra normativizada como delito en el Código Penal, mientras que una mínima expresa no conocer la regulación de la Evasión de Impuestos como delito.

Interrogante N° 3.

Cuadro # 3: “Sujetos que intervienen en la realización de la conducta típica de Evasión de Impuestos”.

Alternativa	Frecuencia	
	FA	FR%
SI	45	90%
NO	5	10%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

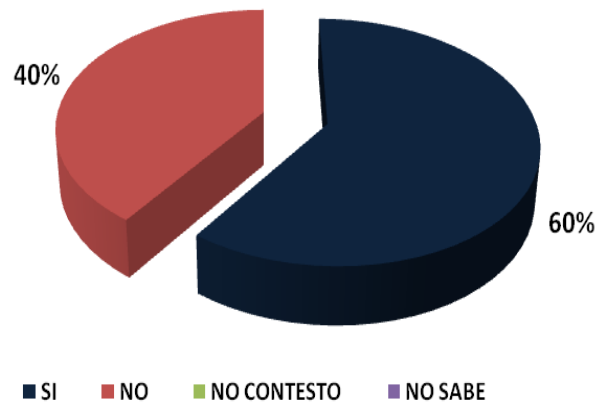


Análisis e Interpretación: De la interrogante ¿Sabe quienes son los sujetos que intervienen en la realización de la conducta típica de Evasión de Impuestos? el 90% de los estudiantes respondió que conocen quienes son los autores que realizan la conducta típica de Evasión. Un 10% expresa no conocerlos. Por tanto la mayoría sabe que los sujetos que realizan este hecho punible son los Contribuyentes y Responsables.

Interrogante N° 4.

Cuadro # 4: “Conocimiento de los requisitos del tipo Evasión de Impuestos”.

Alternativa	Frecuencia	
	FA	FR%
SI	30	60%
NO	20	40%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

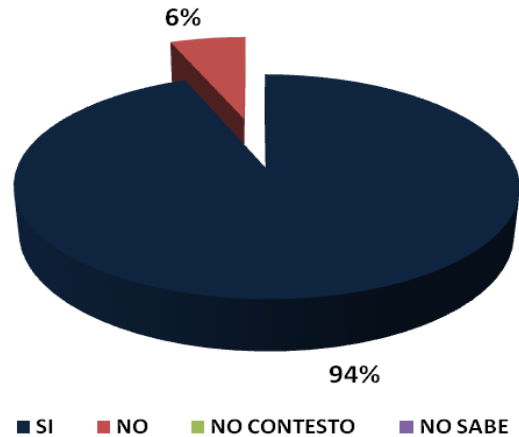


Análisis e Interpretación: De la población encuestada el 60% conoce los requisitos que necesita el delito en análisis para su configuración, y el 40% desconoce los mismos. De los datos obtenidos se concluye que la mayoría tiene comprensión de las exigencias del Art. 249-A del Código Penal que regula la Evasión de Impuestos.

Interrogante N° 5.

Cuadro # 5: “Conocimiento sobre el Bien Jurídico que protege la norma en el delito de Evasión de Impuestos”.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	47	94%
NO	3	6%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

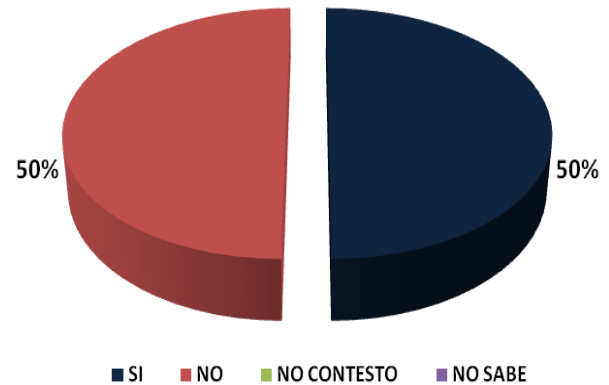


Análisis e Interpretación: El 94% de los estudiantes manifiesta conocer el bien jurídico tutelado en el tipo de Evasión de Impuestos; y un 6% expresa no conocerlo. En razón de ello la mayoría conoce que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública.

Interrogante N° 6.

Cuadro # 6: “Proporcionalidad de la pena en relación al bien Jurídico protegido”.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	25	50%
NO	25	50%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%



Análisis e Interpretación: De la población encuestada el 50% contestó positivamente a la interrogante que la pena es proporcional al bien jurídico afectado; y un 50% opina que la pena es desproporcional.

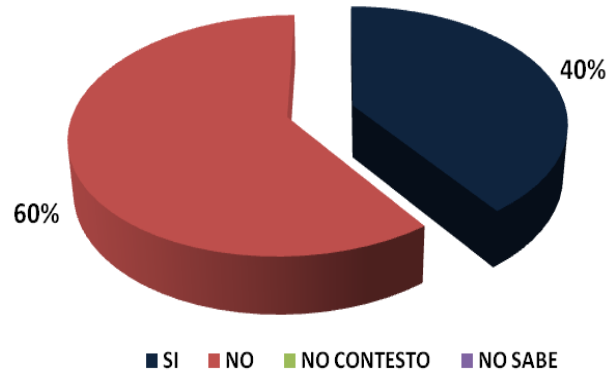
Como resultado se obtiene una igualdad de porcentajes, en razón que para un cincuenta porciento de la población encuestada señala que si es proporcional la pena impuesta, mientras que para el otro cincuenta porciento no es proporcional en razón al bien jurídico protegido.

Como equipo investigador concluimos que la pena impuesta en el delito de Evasión de Impuestos es proporcional a la gravedad del hecho cometido, porque el evasor además de pagar la cantidad evadida tiene que cancelar los accesorios más costas procesales.

Interrogante N° 7

Cuadro # 7: “Conocimiento de la diferencia entre Evasión de Impuestos y Elusión Fiscal”.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	20	40%
NO	30	60%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

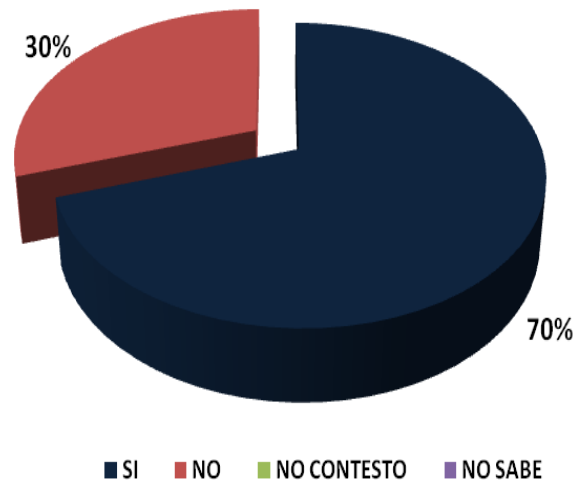


Análisis e Interpretación: De la población encuestada el 40% conoce la diferencia entre Evasión de Impuestos y la Elusión Fiscal, y el 60% desconoce la diferencia entre las dos conductas. De los datos obtenidos se determina que la mayoría de los estudiantes de segundo, tercer año y egresados de la Carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, no tiene comprensión de la diferencia que existe entre la Evasión y Elusión de Impuestos; resultados que son propicios para alerta a los responsables de la cátedra de derecho tributario que desarrollen de forma correcta la diferencia entre ambas figuras tributarias.

Interrogante N° 8

Cuadro # 8: “Considera que la Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y Otros Activos”.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	35	70%
NO	15	30%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

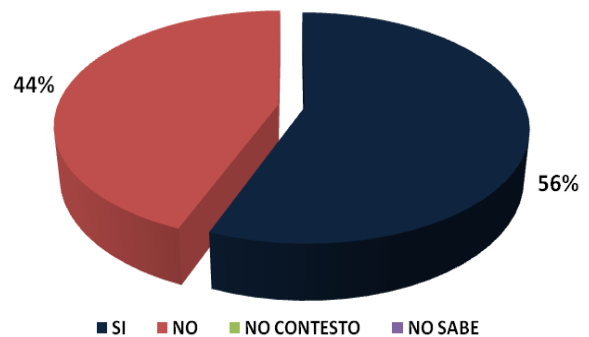


Análisis e Interpretación: De la población encuestada un 70% instituye que la Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y Otros Activos, el 30% consideraron que la Evasión de Impuestos no es precedente del ilícito de Lavado de Dinero y Activos, por tanto la mayoría de estudiantes y egresados sabe que la Evasión Fiscal es precedente de Lavado de Dinero y Activos.

Interrogante N° 9

Cuadro # 9: “Conocimiento de procedimientos administrativos que deben agotarse, antes de iniciarse la acción penal en el delito de Evasión de Impuestos”.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	35	44%
NO	15	56%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%



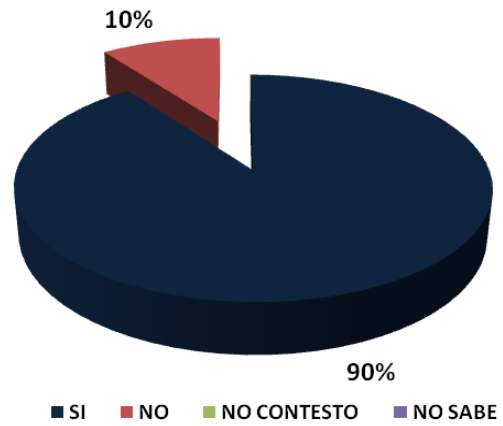
Análisis e Interpretación: De la población encuestada el 56% contestó positivamente a la interrogante afirmando tener conocimiento del procedimientos administrativos que deben de agotarse antes de iniciar la acción penal en el delito de Evasión de Impuestos; en cambio un 44% no tiene conocimiento de procedimientos administrativos.

Analizando este resultado se instituye que la mayoría de los estudiantes y egresados de Licenciatura en Ciencias Jurídicas tienen conocimiento de procedimientos administrativos que deben agotarse antes de iniciar la acción penal en el delito de Evasión de Impuestos.

Interrogante N°10

Cuadro # 10: “Considera que existe impunidad en el delito de Evasión de Impuestos”.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	35	10%
NO	15	90%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%



Análisis e Interpretación: De la población interrogada el 90% están de acuerdo en que existe impunidad en el delito de Evasión de Impuestos, un 10% opina que no existe impunidad en ilícito en estudio. Analizando este resultado se concluye que la mayoría de los encuestados coinciden que en el delito de Evasión de Impuestos existe impunidad en cuanto a su persecución penal.

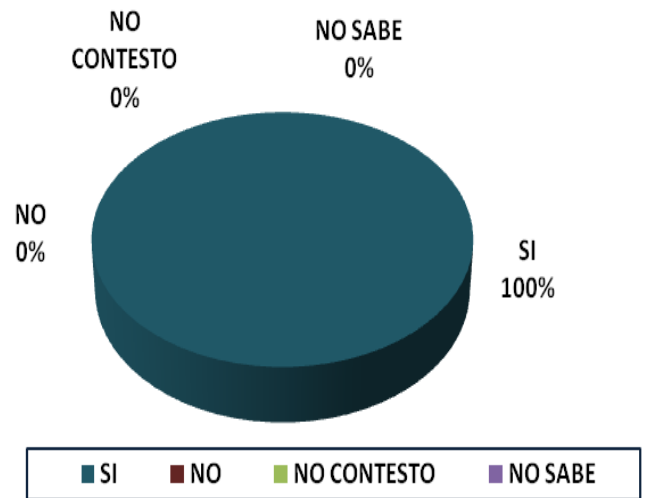
4.2.3 RESULTADO DE ENCUESTA.

Dirigida a estudiantes de Cuarto, Quinto y Egresados de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador Facultad Multidisciplinaria Oriental.

Interrogante # 1

Cuadro N° 1: Conocimiento de los impuestos que existen en nuestro país.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	50	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

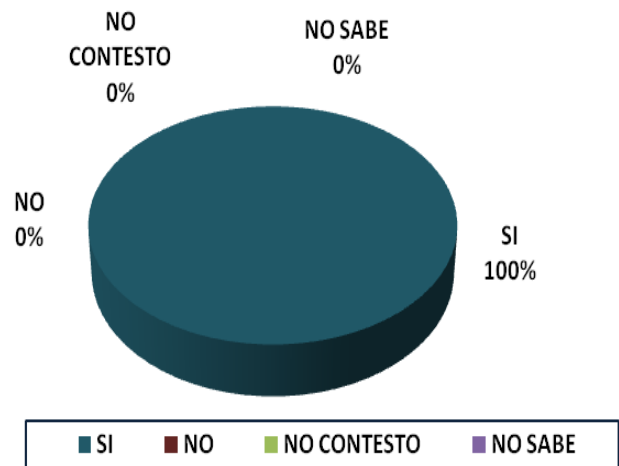


Analisis e Interpretación: El 100% de todos los estudiantes interrogados afirman tener conocimiento de los impuestos que existen; el grupo investigador considera que hay un conocimiento suficiente de los estudiantes de cuarto, quinto año y egresados de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, sobre los principales impuestos que se pagan en nuestro país; en razón que se determinó que el Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestacion de Servicios (IVA), Impuesto sobre la Renta, son los que gravan las actividades y transacciones comerciales de los salvadoreños.

Interrogante # 2

Cuadro N° 2: Conocimiento de la institución responsable de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	50	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

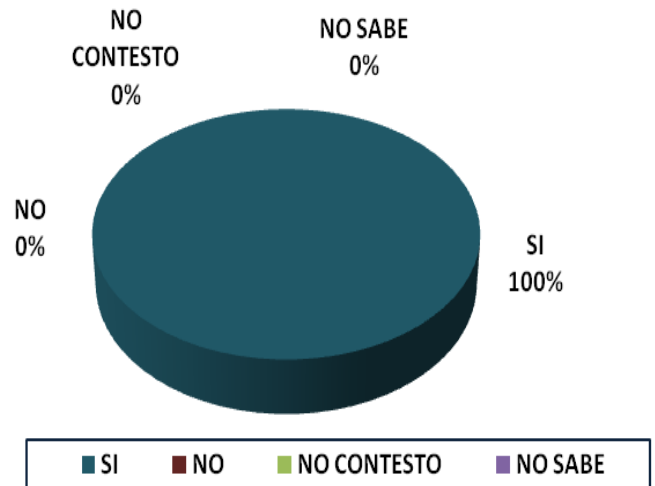


Analisis e Interpretación: El 100% de los estudiantes encuestados manifestarán saber cual es el ente encargado de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos en nuestro país; las responsables de la investigación concluyen que se conocen las funciones que desempeña la Dirección General de Impuestos Internos, entre las que se encuentran: Control y fiscalización del pago de los impuestos por parte de los obligados.

Interrogante # 3

Cuadro N° 3: Identificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	50	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

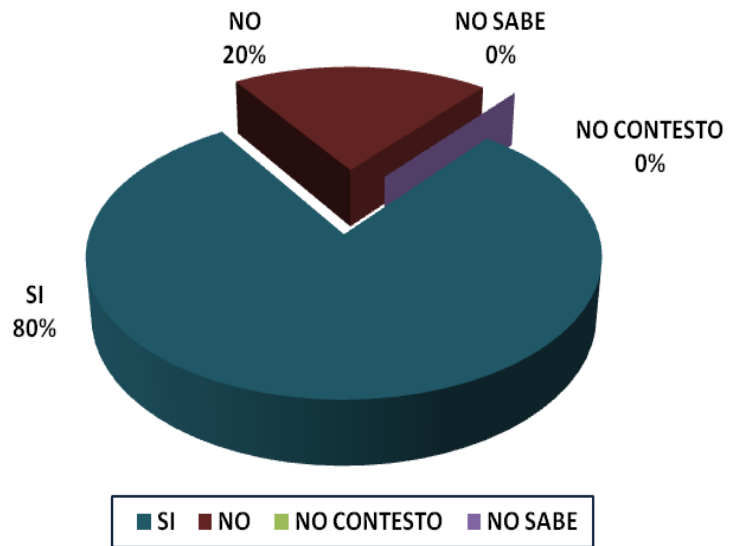


Analisis e Interpretación: Todos los entrevistados afirmaron identificar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria; en razón de ello se concluye que los especialistas en la materia en un 100% saben quienes son los sujetos obligados al pago de los tributos, siendo estos los contribuyentes quienes a partir del Hecho Generador adquieren la obligación de declarar al fisco, contribuyendo al cumplimiento de los fines sociales, jurídicos y económicos del Estado.

Interrogante # 4

Cuadro N° 4: Entendimiento de la Elusión Fiscal.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	40	80%
NO	10	20%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

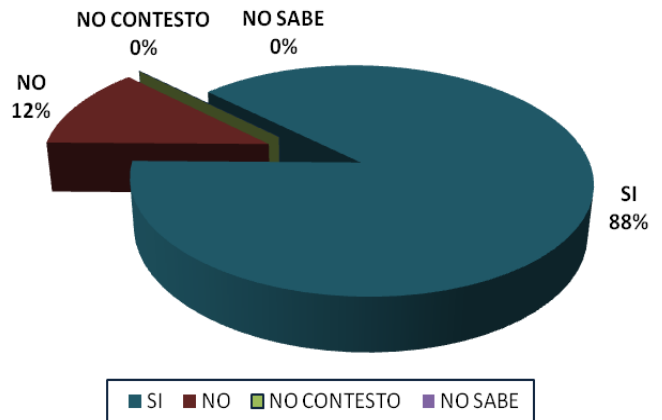


Análisis e Interpretación: El 80% de los encuestados afirmaron entender que es la Elusión Fiscal, mientras un 20% aseguro no conocer que es esta figura; el grupo investigador concluye que aun cuando se trata de un sector con especialidad en términos tributarios existe una cantidad considerable de la población que desconoce una figura que le permite evitar el pago de los impuestos a los legalmente obligados a realizarlos.

Interrogante # 5

Cuadro N° 5: Comprensión de Evasión de Impuestos.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	44	88%
NO	6	12%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

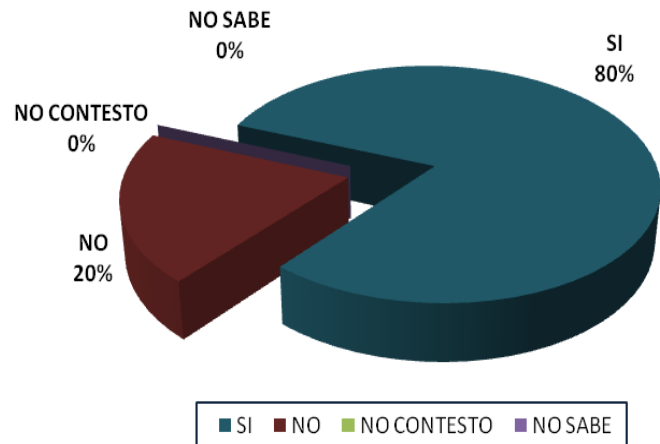


Análisis e Interpretación: El 88% de la población encuestada manifestaron comprender que es la Evasión de Impuestos, en contraposición aún 12% que aseveraron desconocer este término; se infiere de la información obtenida cuando se realizó la encuesta a estudiantes de cuarto, quinto año y egresados de Contaduría Pública y que en razón a su especialidad tendrían que conocer de esta figura, pero existe desconocimiento por algún sector de la población, situación que en definitiva alerta y sirve para comunicarles a los responsables de las cátedras de esta carrera de la importancia de fomentar el conocimiento de la Evasión de Impuestos en los estudiantes porque con el desempeño de su profesión puede realizar dicha acción.

Interrogante # 6

Cuadro N° 6: Conocimiento de la tipificación de la Evasión de Impuestos en el Código Penal Salvadoreño.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
	SI	40
NO	10	20%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

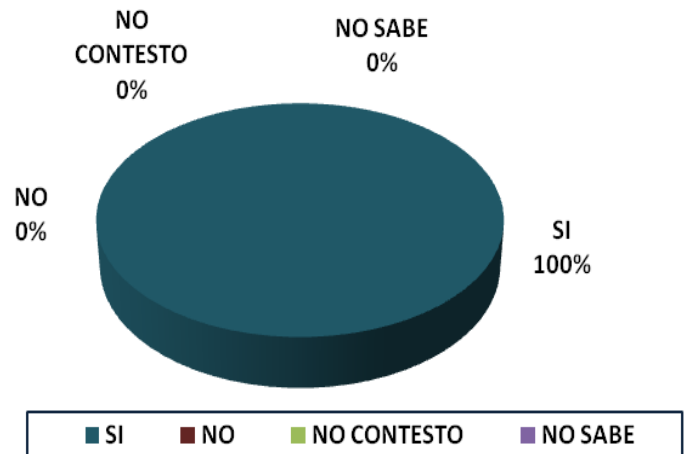


Análisis e Interpretación: El 80% de la población encuestada afirmaron tener conocimiento que la conducta de evitar el pago de impuestos es constitutiva de delito, mientras que el 20% manifestaron desconocer si la Evasión de Impuestos es ilícito; el grupo investigador concluye que aún cuando uno de los obligados a enterar al fisco los tributos cuando se adquiere esa responsabilidad son los Contadores Públicos, y los profesionales que están siendo formados para desempeñar esa profesión desconocen que puede ser sancionados penalmente, sí en el desempeño de su profesión evitan pagarle al fisco lo realmente generado en las actividades económicas de los contribuyentes que representan.

Interrogante # 7

Cuadro N° 7: Conocimiento del procedimiento Administrativo para sancionar las Infracciones Tributarias.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	50	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

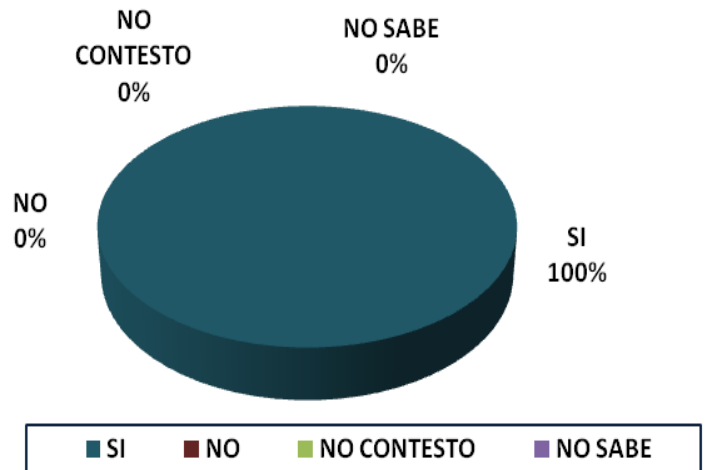


Análisis e Interpretación: El 100% de los estudiantes de cuarto, quinto año y egresados de la carrera de Contaduría Pública encuestados afirmaron conocer el procedimiento que sigue la Dirección de Impuestos Internos, para imponer sanciones por infracciones tributarias cometidas por los obligados de enterar al fisco los impuestos; de lo anterior se infiere que existe conocimiento del procedimiento administrativo que ejecuta la administración tributaria para imponer las sanciones a los infractores de las normas tributarias.

Interrogante # 8

Cuadro N° 8: En qué consisten las Auditorías Fiscales.

Frecuencia Alternativa	FA	FR%
SI	50	100%
NO	0	0%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

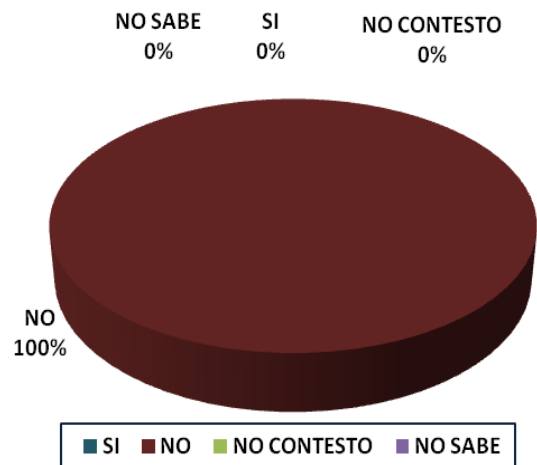


Análisis e Interpretación: El 100% de los estudiantes de cuarto, quinto y egresados de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública respondieron que si tienen conocimiento de las Auditorías Fiscales. Como equipo de indagador se determina que todos los estudiantes encuestados saben que es y cómo se realizan las auditorías fiscales, porque respondieron afirmativa a la interrogante planteada.

Interrogante # 9

Cuadro N° 9: Conocimiento de los requisitos necesarios para que se configure el delito de Evasión de Impuestos.

Frecuencia	FA	FR%
Alternativa		
SI	0	0%
NO	50	100%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%

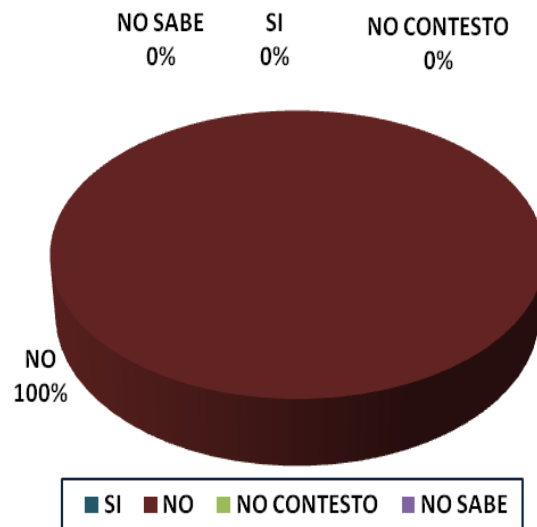


Análisis e Interpretación: El 100% de los estudiantes de cuarto, quinto y egresados de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública respondieron negativamente en cuanto que no tienen conocimiento de los requisitos necesarios para que se configure el delito de Evasión de Impuestos. Del análisis se concluye que los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública tienen un desconocimiento total del Tipo penal de Evasión de Impuestos.

Interrogante # 10

Cuadro N° 10: El pago atrasado de los tributos declarados correctamente constituye Evasión de Impuestos.

Frecuencia		
Alternativa	FA	FR%
SI	0	0%
NO	50	100%
NO CONTESTO	0	0%
NO SABE	0	0%
TOTAL	50	100%



Análisis e Interpretación: El 100% de los estudiantes encuestados de cuarto, quinto y egresados de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública respondieron negativamente en cuanto que el pago atrasado de los tributos declarados correctamente constituya Evasión de Impuestos. De la pregunta planteada como equipo se concluye que el pago atrasado de los tributos declarados correctamente no constituye Evasión de Impuestos únicamente existe un atraso en el plazo para declarar los impuestos a la Dirección General de Impuestos Internos.

4.3 MEDICIÓN EN EL ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.3.1 SOLUCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

PROBLEMAS GENERALES.

Problema Fundamental

☉ ¿Qué es el delito de Evasión de Impuestos, quienes son los sujetos evasores?

El objeto de la investigación esta englobado en el problema fundamental, que impulsó al equipo realizar el análisis y estudio del delito de Evasión de Impuestos. Este enunciado se desarrolló y cumplió en parte en el capítulo I al determinar de los diferentes aportes desarrollados por la doctrina jurídica y tributaria, una definición de Evasión de Impuestos concluyendo en el capítulo II con la Estructura del tipo en estudio donde se enumeran quienes son los sujetos evasores de la obligación tributaria, desarrollado en la categoría de tipicidad en los Elementos Esenciales, específicamente en el Sujeto Activo del ilícito.

☉ ¿Cuál es la estructura del delito de Evasión de Impuestos y su modo de ejecución?

Se determinó como problema general realizar la estructura del ilícito en examen; porque de ello dependerá la percepción y el análisis del delito de Evasión de Impuestos, en El Salvador no existe ningún tipo de documento bibliográfico que desarrolle la estructura y formas de ejecutar el comportamiento delictivo investigado; esto servirá para futuras investigaciones del ilícito de Evasión Fiscal. Se desarrolló en el capítulo II

del Marco Teórico específicamente el apartado Estructura del delito de Evasión de Impuestos.

PROBLEMAS ESPECÍFICOS.

- ⊙ **¿Será efectivo el procedimiento que sigue la Fiscalía General de la República para calificar una conducta como Evasión Fiscal, el rol de los Jueces para determinar la responsabilidad penal de los autores y partícipes del delito?**

Este enunciado se logró utilizando la investigación de campo en la entrevista semi-estructurada, realizando la interrogante: ¿Cree que el rol de la Fiscalía General de la República, Policía Nacional Civil y Jueces competentes cumplen un papel efectivo en los casos donde existe el delito de Evasión de Impuestos? Los aportes de los diferentes sujetos (Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Colaboradores Judiciales, Defensores Público y Privados), proporcionaron información que sirve de pauta para instituir que el rol de las instituciones intervinientes en la investigación y juzgamiento del delito es bueno, no obstante otra parte manifestó que este rol es ineficiente e inadecuado por ello el grupo considera que la intervención de estas entidades debería cumplir un papel más efectivo porque la evasión de Impuestos es latente en nuestra sociedad.

⊙ **¿Qué función desempeñan los impuestos en la vida económica, de El Salvador; como se afecta el cumplimiento de los fines del mismo, cuando se da la Evasión Fiscal?**

Esta interrogante se cumplió en el capítulo I en el Alcance Jurídico donde se determinó la finalidad con que el Estado hace la imposición a sus ciudadanos de los diferentes impuestos, y las consecuencias que se generan cuando hay Evasión Fiscal que el Estado no puede cumplir con los fines sociales.

⊙ **¿Cuál es la institución gubernamental encargada de la recaudación de impuestos?**

Este problema específico se logró utilizando la investigación de campo, realizando la interrogante: ¿Sabe usted cual es el ente encargado de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos? Aporte de los alumnos de cuarto, quinto año y egresados de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública específicamente en el capítulo IV en el Análisis e Interpretación de resultados, concluyendo que es el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, la institución responsable de recolectar los tributos.

⊙ **¿En qué momento procede la acción penal cuando existe el delito de Evasión de Impuestos?**

Esta interrogante específica se cumplió en el capítulo II en la parte de Elementos Básicos Teóricos donde se desarrolló el procedimiento administrativo cuando existe

incumplimiento del pago de impuestos por parte del contribuyente, se estatuye que procede la acción penal cuando la Dirección General de Impuestos Internos presume que determinada conducta constituye Evasión de Impuestos, realizando el comportamiento de evadir por los medios que instaura el Art. 249 - A Pn. y el monto evadido alcance la cantidad que determina el tipo. Ante esta situación la Dirección suspende el procedimiento administrativo y notifica a la Fiscalía General de la República para que esta ejerza la acción penal.

⊙ **¿Existirá una relación funcional entre el Ministerio de Hacienda Fiscalía General de la República y Órgano Judicial?**

Este enunciado se concreto en el capítulo II en la parte de Elementos Básicos Teóricos, donde se instituye la relación tripartita que tiene el Ministerio de Hacienda, Fiscalía General de la República y el Órgano judicial, con la finalidad de prevenir, perseguir y sancionar a los sujetos evasores, disminuyendo de esta forma el cometimiento del ilícito de Evasión de Impuestos.

4.3.2 LOGRO DE OBJETIVOS

Objetivos Generales.

- ⊙ **Estudiar el delito de Evasión de Impuestos, sus efectos jurídicos, sociales, económicos y su incidencia en la sociedad.**

El cumplimiento de este objetivo es a través del análisis realizado en el capítulo I en la justificación donde se expresaron las razones y motivos que llevaron al equipo

investigador a estudiar el delito de Evasión de Impuestos, y en capítulo II base teórica específicamente en la Estructura de la Evasión de Impuestos, se realizó un análisis profundo de esta conducta delictiva a través de criterios doctrinarios, jurídicos y de política criminal; se comprobaron con la investigación de campo, así como los efectos económicos, sociales y culturales que inciden en la configuración del ilícito en examen.

◎ **Examinar la figura de la Evasión Fiscal, para verificar su aplicabilidad y eficacia.**

Este objetivo se cumplió en parte en el capítulo II, en la Estructura del delito de Evasión de Impuestos, donde se examina los sujetos que realizan este ilícito así como las conductas que constituyen evasión, el sujeto pasivo y el bien jurídico lesionado a través de este hecho delictivo, y para la comprobación de este objetivo se desarrolló en el capítulo IV con interrogantes en la encuesta realizada a Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos, Privados y Colaboradores Judiciales, redactadas de la siguiente forma: ¿Cómo califica el rol de la Fiscalía General de la República en la investigación del delito de Evasión de Impuestos?, ¿ Es necesario que los Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos, Privados adquieran mayor conocimiento sobre el delito de Evasión de Impuestos? Con ambas interrogantes se logró comprobar que la función desempeñada por las autoridades encargadas de la persecución, investigación y juzgamiento de este delito, no es efectivo, puntualizando cada una de las opiniones obtenidas. El equipo investigador considera que es necesario

un mayor conocimiento del delito de Evasión de Impuestos por los sujetos encargados de la persecución y juzgamiento de este.

Objetivos Específicos.

☉ Investigar los antecedentes históricos del delito de Evasión Fiscal

El objetivo se cumplió en el Capítulo II en los Antecedentes Históricos se conoció la evolución del delito de Evasión de Impuestos, partiendo de sus orígenes más remotos que comprende desde la prehistoria, edad antigua, media, moderna, y contemporánea, hasta la evolución jurídico-penal en El Salvador a través de la Constitución y Códigos penales desde una perspectiva universal por medio de la historia de Centroamérica. Demostrando cuales son las causas que dieron origen a este problema y como se encuentra hasta la actualidad y los efectos que genera.

☉ Estructurar el tipo de Evasión de Impuestos y su respectiva clasificación.

El Objetivo se cumplió en el capítulo II en los Elementos Básicos Teóricos se hizo la clasificación del tipo penal de Evasión de Impuestos agrupándolo en cuatro importantes categorías: Según su estructura, por la modalidad de la conducta, por la modalidad de los sujetos y por la modalidad del objeto, por el número de bienes jurídicos protegidos. Siempre en el Capítulo II, en lo relativo a los Elementos Básicos Teóricos, se elaboró la estructura del tipo de Evasión de Impuestos según los aportes de la Teoría Finalista y post finalista, analizando la conducta prohibida en cinco extractos fundamentales: Acción, Tipicidad, Antijuridicidad, Culpabilidad y Punibilidad.

☉ Analizar la jurisprudencia nacional, Tratados Internacionales suscritos y ratificados por El Salvador relacionados al fenómeno financiero de la Evasión Tributaria.

La investigación documental permitió determinar que en El Salvador no existe jurisprudencia sobre el delito de Evasión de Impuestos ni por parte de los Tribunales de Sentencia, Cámaras de lo Penal, ni por las Salas de lo Constitucional o Penal, por lo que fue necesario recurrir a casos sentencias de Evasión de Impuestos en países de Latinoamérica como Argentina. En relación a la existencia de Tratados y Convenios Internacionales que normativizan este ilícito en la legislación internacional no se encontró ningún instrumentos jurídico que regule expresamente la Evasión de Impuestos y solo de forma implícita se localizo una Convención que ordena al Estado crear políticas orientadas a combatir la Evasión de Impuestos y se desarrollo en los Elementos Básicos Jurídicos se analizó la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción; Tratado Internacional suscrito y ratificado por El Salvador.

☉ Realizar un estudio comparativo de la legislación penal salvadoreña con relación a otras legislaciones.

Este objetivo se cumplió con el estudio del derecho comparado, enunciando las diferencias y similitudes del delito de Evasión de Impuestos de la legislación Penal Salvadoreña, con la ley Penal de trece países de América Latina y Europa. Del estudio de Derecho Comparado se determinó que en algunos países el delito Fiscal o Evasión de

Impuestos es regulado en leyes especiales distintas del Código Penal para el caso se cita a México que tipifica este ilícito en el Código Fiscal Federal, legislaciones como la Costa Rica tipifican la conducta en el Código de Justicia Tributaria y otros estatutos la sancionan como una infracción administrativa en el Código Tributario.

☉ Indagar sobre el rol que desempeña las instituciones encargadas de la persecución y juzgamiento del ilícito de Evasión Fiscal.

Se logro el cumplimiento de este objetivo a través de la investigación de campo en el capítulo IV en el Análisis e Interpretación de Resultados, cuando se realizó la encuesta dirigida a Jueces, Auxiliares del Fiscal General de la República, Defensores Públicos, Privados y Colaboradores Judiciales efectuando las siguientes interrogantes: ¿Cómo califica el rol de la Fiscalía General del República en la investigación del delito de Evasión de Impuestos?, ¿Es necesario que los Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos y Privados, adquieran un mayor conocimiento el delito de Evasión de Impuestos?. Su análisis e interpretación se realizaron en el capítulo IV.

☉ Verificar en qué medida la tipificación de la conducta de Evasión Fiscal, ha contribuido a la disminución del delito.

Se logró comprobar este objetivo por medio de la investigación de campo, con una encuesta realizada a estudiantes de segundo, tercer año y egresados de la Carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas con la siguiente interrogante: ¿Conoce las conductas

constitutivas de Evasión de Impuestos y requisitos esenciales para su configuración?, ¿Cree usted que existe impunidad en el delito de Evasión de Impuestos? Su análisis e interpretación se realizaron en el Capítulo IV.

◎ **Identificar las formas como actúa la Dirección General de Impuestos Internos frente a las operaciones irregulares que provocan la Evasión Fiscal.**

Este objetivo se cumplió a través de la investigación de campo en el capítulo IV con las interrogantes realizadas a los estudiantes de Contaduría Pública: ¿Conoce el procedimiento administrativo que se debe seguir para sancionar las infracciones tributarias? La mayoría de los encuestados conoce los procedimientos que se imponen cuando un contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales es acreedor de una sanción administrativa, el análisis e interpretación de la pregunta se realizó en el capítulo IV.

4.3.3. VERIFICACIÓN Y DEMOSTRACIÓN DE HIPÓTESIS

⇒ *Hipótesis General I: Las conductas evasivas lesionan a la Hacienda Pública, el contribuyente al no dar cumplimiento a la obligación del pago de los impuestos determina la aplicación del delito de Evasión de Impuestos, que produce insuficiencia de recursos del Erario Público y perjudica la función social del Estado.*

Esta hipótesis fue demostrada mediante la investigación documental, con la diversidad de instrumentos consultados, indicando que la Evasión de Impuestos como un fenómeno latente que existe desde los inicios de la humanidad, se han creado códigos

que castigan esta conducta como delito. Los factores que influyen en la comisión de este comportamiento punible se probaron con la realización de la investigación de campo en las encuestas realizadas a los estudiantes y profesionales de Ciencias Jurídicas en el capítulo IV.

⇒ **Hipótesis General II:** *La investigación, persecución del delito de Lavado de Dinero y Activos y la subsunción del delito de Evasión de Impuestos en este, produce ineficacia en su configuración y aplicación por la falta de conocimiento del tipo penal del sujeto investigador.*

La verificación y comprobación de ésta hipótesis se realizó mediante investigación de campo, se le preguntó a estudiantes y profesionales de Ciencias Jurídicas ¿Considera que la Evasión de Impuestos es utilizada con frecuencia como medio para realizar el delito de Lavado de Dinero y Activos?, ¿Sabe usted que la Evasión de Impuestos es precedente de delito de Lavado de Dinero y Activos? Las opiniones fueron diversas, la mayoría de los interrogados respondieron negativamente y un porcentaje menor exteriorizó positivamente que la Evasión de Impuestos si es precedente para cometer el delito de Lavado de Dinero y Activos, lo anterior fue desarrollado en el capítulo IV donde se determina la opinión de los encuestados y el criterio del equipo investigador.

⇒ **Hipótesis Específica I:** *La realización de la estructura y clasificación del Delito de Evasión de Impuestos permite la identificación de estrategias para hacer efectivo la persecución y juzgamiento del delito de Evasión de Impuestos, por parte de la Fiscalía General de la República, Policía Nacional Civil y Tribunales de sentencia.*

Esta hipótesis específica se comprobó y verificó, realizando la investigación documental y de campo. La primera se realizó en el capítulo II en los Elementos Básicos Teóricos en la estructura y clasificación de la Evasión de Impuestos, con los diversos libros de la Teoría General del delito de Hanz Welsel, Muñoz Conde, Claus Roxin, así como manuales de Derecho Fiscal y Tributario, que permitieron identificar quienes son los sujetos de la obligación tributaria, al no realizar el pago del impuesto al que está obligado se convierte en el sujeto activo del delito de Evasión de Impuestos; la segunda parte de la investigación se comprobó con la siguiente interrogante: ¿Conoce usted si la Evasión de Impuestos se regula como delito en el Salvador?. En la entrevista semi estructura se realizó las siguientes preguntas: ¿Es necesario que los Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos y Privados, adquieran mayor conocimiento sobre el delito de Evasión de Impuestos? La mayoría de las personas coincidió en que es necesario que los Auxiliares del Fiscal General tengan un conocimiento amplio sobre este ilícito y esto se logrará a través de la capacitación sobre la clasificación y estructura del delito de Evasión de Impuestos. Todo lo anterior se encuentra en el capítulo IV.

⇒ ***Hipótesis Específico II:*** *La Fiscalía General de la República no persigue eficazmente el delito de Evasión de Impuestos por la falta de denuncia de la Dirección General de Impuestos Internos, impidiendo el inicio de los actos de investigación del ilícito y la obtención de prueba para juzgar a los evasores.*

Esta hipótesis se comprobó con el desarrollo de la investigación, concluyendo el equipo indagador que para prevenir, perseguir y sancionar la Evasión de Impuestos, se requiere una relación inter institucional de cooperación entre la Fiscalía General de la República y el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos. Sin embargo, en la práctica la comunicación entre ambas instituciones no se concreta. Incluso, durante una entrevista realizada a la jefa de la Dirección General de Impuestos Internos, se comprobó que el control que ejercen es mínimo, al instituir que no poseen un número estadístico del índice de Evasión de Impuestos que existe en nuestro país.

Además con la investigación de campo, se pudo evidenciar, a través de las respuestas obtenidas con los diferentes instrumentos, que la Evasión de Impuestos es un tipo penal no aplicado en El Salvador por variadas razones, y la persecución penal es una de ellas. Su eficiencia para evitar la evasión no pudo ser medida porque en el país no existe ninguna condena por el delito de Evasión de Impuestos, no hay jurisprudencia en los tribunales de sentencia ni constitucional, por consiguiente no hay una eficaz persecución penal del ilícito en análisis.

⇒ ***Hipótesis Específico III:*** *La norma que regula la Evasión de Impuestos no cumple con su función de Prevención General, efecto de ello es que el fenómeno no ha disminuido, dificultando que la Hacienda Pública recolecte los impuestos.*

Esta hipótesis se comprobó a través de las entrevistas no estructuradas en donde los profesionales encuestados coincidieron en que debe reformarse el artículo 249 - A

que norman la Evasión de Impuestos, sobre todo en el entendido de incorporar a la conducta típica la Elusión Fiscal como una forma de Evadir Impuestos, porque esta no es castigada por el Código Penal. La acción de eludir es valerse de los vacíos legales que presentan las leyes tributarias, para no realizar el pago de impuestos al que están obligados. En otras palabras, se debe incorporar todos los comportamientos que puedan constituir Evasión de Impuestos, para obtener una verdadera recaudación fiscal, con la finalidad de proteger la Hacienda Pública.

Esta necesidad de reformar el artículo tiene la finalidad de incorporar la variedad de comportamientos delictivos que puede adoptar el sujeto evasor para no realizar el pago de tributos al que está obligado, porque no puede predicarse un contenido ineficiente de la actual descripción típica del Art. 249 - A del Código Penal, si no existen casos judicializados por el delito de Evasión de Impuestos.

⇒ ***Hipótesis Específico IV:*** *Los procedimientos de fiscalización a las actividades económicas y comerciales de los contribuyentes realizadas por la Dirección General de Impuestos Internos permiten descubrir la existencia de conductas evasivas, exigir el pago de impuestos evadidos, e imponer sanciones a los sujetos evasores.*

Su comprobación fue posible por medio de la investigación de campo, con la interrogante: ¿Tiene conocimiento de procedimientos administrativos que deban de agotarse, antes de iniciarse la acción penal en el delito de Evasión de Impuestos?, ¿Conoce el procedimiento administrativo que se debe seguir para sancionar las

infracciones tributarias? La mayoría de los estudiantes encuestados de Contaduría Pública, respondió que conocen los procedimientos de fiscalización que permiten descubrir conductas evasivas, exigir el cumplimiento del pago del impuesto evadido e imponer sanciones a los evasores, el análisis de la interrogante se realizó en el capítulo IV.

4.4 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN GENERAL DE RESULTADOS.

El elevado nivel de Evasión de Impuestos es algo que ha venido preocupando a países desarrollados, como aquellos en vías de desarrollo, dificultando la aplicación de una política fiscal efectiva y coherente, de ahí el interés de reducir dichos niveles. ¿Pero cómo lograr tal propósito? el equipo investigador se planteó esa misma interrogante, y a través de las encuestas dirigidas a estudiantes de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Licenciatura en Contaduría Pública, así como Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos, Privados y Colaboradores Judiciales. Se vienen haciendo ingentes esfuerzos en procura de encausar a aquellos contribuyentes que no cumplen en debida forma con sus obligaciones fiscales frente al Estado, igual quienes debiendo tributar nunca lo han hecho.

Una de las interrogantes realizada a los estudiantes fue: **¿Sabe usted que es Evasión de Impuestos?** Algunos de los interrogados manifestaron, que es la disminución de muchos tributos producidos dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo y no lo hacen, obteniendo beneficios mediante comportamientos fraudulentos. Otros la concibieron como el incumplimiento total o

parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, hay quienes la definieron como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

De lo anterior se puede colegir que la mayoría de los encuestados tiene un conocimiento amplio de que se entiende por Evasión de Impuestos, pero a pesar de ello existe falta de conciencia tributaria por los contribuyentes obligados al pago de los impuestos, al no hacer conciencia que a través de la recaudación de impuestos el Estado tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades básicas de la población, cuando no hay una recaudación efectiva este no cumple con esos fines sociales.

Otras de las interrogantes formuladas **¿Que se entiende por Elusión Fiscal?**

Algunos de los interrogados manifestaron la **Elusión** consiste en que el sujeto pasivo evita el pago del impuesto, empleando medios regulados en la ley o que no contradicen las disposiciones legales, es decir, la utilización de la norma tributaria para reducir el pago de impuestos, Ejemplo: Métodos de depreciación acelerada.

La Elusión Fiscal no constituye violación a la reglamentación tributaria, es compleja en la medición y requiere tener cierto conocimiento del comportamiento de los contribuyentes en forma minuciosa, para saber si eluden o no sus obligaciones fiscales.

Entre las clases de Elusión Fiscal, se pueden mencionar aquellas que tienen relación con la evitación del impuesto, como el hecho de situarse por fuera del ámbito de la actividad sujeta al pago impuesto, con el objetivo de no cancelar el tributo respectivo

acogiéndose a normas legales que disminuyen la tributación. Un ejemplo se encuentra en los países denominados paraísos fiscales, lugares donde los capitales extranjeros se eximen del pago de impuestos, situación que impide identificar el origen y destino de las inversiones.

La elusión también se presenta cuando la legislación tributaria regula beneficios orientados a incentivar determinadas actividades de una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuestos mediante la utilización de vacíos en la ley de tributación, reduciendo la carga impositiva con el apoyo de expertos tributarios, sin contravenir explícitamente las leyes.

Los resultados obtenidos revelaron que la mayoría de los encuestados existe conocimiento que se debe entender por Elusión Fiscal, demostrando de esta forma que la mayoría de contribuyentes se valen de los vacíos leyes tributarias para evadir impuestos de forma legal.

Otras de las principales preguntas que se realizaron **¿Sabe quiénes son los sujetos que intervienen en la realización de la conducta típica de Evasión de Impuestos?** Las personas interrogadas contestaron que son aquellos contribuyentes potenciales que no están registrados; de los cuales no tiene conocimiento la administración tributaria, más no quiere decir que por el hecho de estar registrados y ser conocidos, algunos de ellos no evadan, tributando incorrectamente de manera consciente, a diferencia de otros que ante un error o inexactitud asumen la

responsabilidad de corregir voluntariamente.

Por eso se habla de evasión legal e ilegal. También se puede dar el calificativo de evasores a quienes declaran parcialmente, ocultando sus fortunas o quienes se colocan bajo regímenes especiales con el propósito de evitar el pago de impuestos. Se insta que los sujetos que intervienen en la Evasión de Impuestos son toda clase de contribuyente que estén en el Registro de Contribuyentes, sean grandes, medianos o pequeños contribuyentes otra pregunta fue, **la Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y Activos.**

Algunos manifestaron que: El lavado de dinero es el proceso de convertir en dinero licito aquel que se obtiene por medios ilegales, o aunque sea obtenido por medios legales, no es declarado ante las autoridades Fiscalizadoras correspondientes, creando así lo que se denomina dinero negro frente al dinero legal. Los medios y formas de blanquear dinero son numerosas y dependen de la sutileza de quienes los poseen.

Cuando el fraude fiscal de un país es muy elevado por esa modalidad, el primer agente interesado en que se blanquee el dinero es el propio gobierno, concediendo a los defraudadores una amnistía fiscal. Es así donde se determina que la Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y Otros Activos, siendo esto un problema con la persecución penal que se le da al delito de Evasión de Impuestos, porque este es subsumido en delito de Lavado de Dinero y Otros Activos, quedando el delito es estudio sin persecución penal.

¿Cómo califica el rol de la Fiscalía General de la República en la investigación del delito de Evasión de Impuestos?

La mayoría de personas entrevistadas determinó que el rol de la Fiscalía General de la República en la persecución del delito de Evasión de Impuestos es regular, a nuestro juicio como grupo investigador se determina que la intervención de la Fiscalía en la persecución del delito en análisis es mínima debido en primer lugar a la falta de denuncias por parte del Ministerio de Hacienda, y falta de capacitación a los fiscales sobre delito trayendo como consecuencia poca preparación técnica al realizar la investigación de conductas constitutivas de Evasión Fiscal, de las preguntas antes analizadas e interpretadas como grupo concluimos los efectos de la Evasión de Impuestos.

Un efecto es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal es lo sucede actualmente con el proyecto de reforma fiscal presentado por el Ministerio de Hacienda a la Asamblea Legislativa, otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente, existe una relación negativa entre el grado de evasión y el tamaño de la empresa.

Un aumento en la dimensión de la compañía medido por sus ingresos, disminuye porcentualmente los impuestos omitidos, lo que se explica porque la hace más visible y la probabilidad de ser auditada aumenta, por lo tanto existe una relación inversa entre la probabilidad de auditoría y la tasa de evasión, el número de auditorías determina la posibilidad para que un evasor sea detectado. La probabilidad de ser auditado disminuye la evasión, siendo las primeras auditorías más efectivas que las siguientes y dependiendo de la clase de industria o servicios de que se trate, así mismo será el grado de evasión.

La Evasión a su vez motiva al irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado, está hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los evasores quienes son los que finalmente se benefician.

Otro efecto de la Evasión es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo que determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa, quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden todo esto trae como consecuencia que el ilícito en estudio quede en la impunidad no se dé una verdadera persecución y juzgamiento del delito de Evasión de Impuestos.

CAPITULO V

5.1 CONCLUSIONES.

Son los resultados obtenidos de la investigación del tipo penal Evasión de Impuestos, extraídos de las fuentes de análisis jurídico, doctrinario e investigación de campo; dirigidas a instituir los diferentes criterios jurídicos-doctrinarios de la Evasión de Impuestos, como un problema de incidencia jurídico, económico y social.

5.1.1 CONCLUSIONES GENERALES.

5.1.1.1. CONCLUSIONES DOCTRINALES.

La naturaleza del delito de Evasión de Impuestos es de carácter mixto, en primer lugar se presenta como una infracción administrativa castigada por el Código Tributario, y como delito cuando es realizada por cualquiera de los medios de comisión que regula el Artículo 249-A, en relación a la cuantía de lo evadido.

El ilícito en análisis se clasifica como: *Especial Propio y Autónomo* por las características especiales del sujeto activo, en el sentido que solo es contribuyente aquella persona que reúne los requisitos exigidos por el Código Tributario, *Mixto* por ser un ilícito que puede consumarse con la sola realización de una de las conductas descritas en el tipo penal en estudio, es una norma penal en blanco en el sentido que el supuesto de hecho se encuentra complementado en leyes administrativas como: El Código Tributario, por las modalidades de la conducta puede ser de acción u omisión (propia), de mera actividad y de resultado específicamente en numeral 3 del artículo 249 - A, de

medios determinados, de un solo acto, de tipos de actos consumados, alternativo, abierto, congruente, de tendencia interna intensificado, de actos preparatorios punibles, el ilícito en estudio admite tentativa en el numeral 3 del artículo 249-A, por la cualificación del sujeto pasivo es tipo cualificado por la relación jurídica, por la forma de participación del sujeto activo es un tipo que permite la autoría y participación, por la concurrencia del sujeto activo mono subjetivo, por la relación del bien jurídico es un tipo de lesión, por los bienes jurídicos afectados es monoofensivo.

5.1.1.2 CONCLUSIONES JURÍDICAS.

El delito de Evasión de Impuestos como conducta típica se encuentra determinado en el Artículo 249-A del Código Penal, materializando las modalidades de la conducta evasora; asimismo instituye cuando estamos en presencia de una infracción administrativa o delito.

La conducta típica descrita por el legislador en el ilícito en estudio, presenta una serie de interrogantes que se han tratado de delimitar tomando como parámetros los principios generales del derecho penal, entre ellos se encuentran:

1) El tipo Evasión Fiscal, si bien su redacción comienza con la partícula ***el que***, característica propia de los tipos comunes, no forma parte de esta categoría, porque no todas las personas tienen las obligaciones de declarar al fisco, sino únicamente aquellas que por ley están afectas a ello (por las operaciones comerciales que realiza, servicios que preste o por los ingresos obtenidos), clasificándose el delito como un tipo especial,

en razón que el sujeto activo que omite o declara hechos falsos al fisco no puede ser cualquier persona sino únicamente el contribuyente o responsable.

2) El desconocimiento de las normas tributarias que imponen al contribuyente, la obligación de pagar sus impuestos, se configura como un error de tipo por la falta de dolo en el actuar del sujeto activo;

3) La conducta evasora debe presentar el consentimiento y conocimiento del autor, es decir la intención dolosa de defraudar al fisco, para ser constitutivo como delito, por tal razón no puede cometerse Evasión de Impuestos de forma imprudente, porque al ser nuestro sistema de números clausus, los tipos imprudentes deben estar expresamente estipulados en la ley, circunstancia que no sucede en el ilícito investigado, por lo que al concurrir un error de tipo vencible no se le puede imputar como evasión culposa, y dicho comportamiento sería sancionado únicamente como una infracción administrativa.

5.1.1.3 CONCLUSIONES SOCIALES.

Durante el desarrollo del tema de investigación, se ha logrado determinar que es un fenómeno que afecta a los sectores económicos, políticos, jurídicos y sociales; como El Salvador donde se carece de una conciencia tributaria, el deber de cooperar con el Estado para el mantenimiento de las prestaciones sociales mínimas se vuelve una lucha constante.

Con el desarrollo de la humanidad el problema de La Evasión de Impuestos ha ido evolucionando, en la época previa a la conquista ya se encontraba presente la figura de los tributos como formas de imposición a los nativos para que contribuyeran al mantenimiento de la sociedad aborigen, con la llegada de los españoles se introdujo un sistema de recaudación sistematizado, donde se presenta la figura de la Hacienda Pública la cual fungía como una dependencia de la Contaduría General del Reino Español.

El problema de la Evasión de Impuestos, se encuentra sumamente agudizado en la población salvadoreña, el Estado se encuentra limitado en la realización de los planes de nación, siendo su principal problema la insuficiencia de fondos para ejecutarlos; la falta de responsabilidad de contribuir al sostenimiento del pueblo salvadoreño, mediante la tributación, poniendo de manifiesto una vez más el individualismo e incesante deseo de contar con el mayor patrimonio posible, sin tomar en cuenta todas las necesidades (Atención hospitalaria, educación, vivienda) que podrían ser cubiertas, si la Hacienda Pública percibiera en su totalidad los impuestos.

5.1.1.4 CONCLUSIONES ECONÓMICAS.

La mayor dificultad que sufre la Nación con el problema de la Evasión de Impuestos, es tener que afrontar que las mismas leyes tributarias han dejado vacíos que admiten la realización de maniobras legales (Elusión Tributaria), que permiten que los contribuyentes no realicen el pago de los tributos amparados en esta figura, acrecentando el problema de la adquisición de fondos para el cumplimiento de los fines del Estado,

teniendo que recurrir el país al incremento del endeudamiento, que finalmente provoca la necesidad de creación de nuevos impuestos o incrementar los existente; en realidad la solución no es esta. La respuesta al problema de insuficiencia de recursos del Estado se resuelve ejecutando procesos de recaudación efectivos, que logren la recolección real de los tributos.

5.1.1.5 CONCLUSIONES CULTURALES.

La Evasión Fiscal es un fenómeno difundido en las economías modernas y probablemente no eliminable, porque encuentra sus raíces en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados. Ha existido en el desarrollo de la humanidad una cultura de los contribuyentes de no realizar el pago de los impuestos a los cuales están obligados, una de las principales causas de la evasión es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso.

Por tal razón hay quienes consideran que no deben contribuir al erario público, porque sus aportes no generan obras y nadie les asegura que no malgasten lo que aportan al Estado. La existencia de corrupción puede viciar una política eficaz, los posibles evasores, en oportunidades, son capaces de sobornar funcionarios públicos.

La Evasión Tributaria puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, falta de claridad, dudas en su interpretación y aplicación (la incertidumbre de la norma tributaria).

De naturaleza política como: Factores de política económica y financiera, que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.

Accidentales como: Elementos excepcionales, naturales, políticos y sociales que se resuelven en una alteración de las condiciones contributivas, generando un cambio en las actividades de los sujetos pasivos de la imposición frente a las obligaciones fiscales.

De naturaleza económica: Se considera el peso de la carga tributaria con respecto a las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos.

De naturaleza Psicológica: Un conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, incluyendo inconvenientes como la relación de confianza entre la administración y los contribuyentes, sistemas de distribución de la carga fiscal, productividad y calificación de los gastos públicos.

Otras causas de Evasión Fiscal son: Falta de una educación basada en la ética y la moral, insolidaridad con la Nación que necesita recursos y idiosincrasia del pueblo cuando piensa que las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas,

desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se recibe una adecuada prestación de servicios. El contar con un sistema tributario poco transparente y flexible entendiéndose, éste último, como la adecuación de la administración tributaria a los continuos cambios socioeconómicos y de política tributaria.

A pesar que existe en la actualidad hace poco tiempo se incorporó al Código Penal la Evasión de Impuestos como un tipo penal independiente que prohíbe y sanciona con una pena este comportamiento, la mayoría de los contribuyentes sigue realizando conductas evasoras al creer que sólo se les impondrá una sanción administrativa de tipo pecuniaria.

Como equipo investigador concluimos que la Evasión Fiscal radica en la inconsistencia de la legislación; porque al existir normas inadecuadas generan confusión y dan lugar a la violación de la ley.

5.1.1.6 CONCLUSIONES ESPECÍFICAS.

El delito de Evasión de Impuestos, debe agotar la instancia administrativa en los numerales 3) Declarando información falsa o inexacta, 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello, 7) Declarando costos, gastos, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.

Artículo 249-A. Código Penal, mientras que el resto de numerales no necesita agotar la vía administrativa.

Para el cometimiento de tal delito se necesita que el sujeto activo sea contribuyente o responsable.

Puede ser realizado bajo la modalidad activa u omisiva.

5.2. RECOMENDACIONES.

Con la finalidad que los resultados obtenidos de la investigación sobre el tema en estudio ayuden a mejorar la prevención, persecución y penalización del ilícito logrando así, la aplicación y eficacia del delito de Evasión de Impuestos se realizan las siguientes recomendaciones a instituciones gubernamentales y no gubernamentales.

5.2.1 AL ESTADO SALVADOREÑO.

Como ente garantizador de la protección hacia la persona humana para que implemente políticas enfocadas a mantener un equilibrio entre la prevención general y especial del delito Evasión de Impuestos, proporcionando un mayor refuerzo a las instituciones como: Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, crear buenas políticas fiscales para que exista un verdadero sistema de recaudación tributaria, traducido en la prestación de buenos servicios sociales para todos los salvadoreños(as).

5.2.2. A LA SOCIEDAD.

Cuando realicen cualquier compra siempre exijan su factura, al hacerlo están evitando que los contribuyentes evadan el pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), cuando tengan conocimiento que determinado establecimiento comercial no emite facturas hagan su denuncia ante el Ministerio de Hacienda, así contribuyen al fortalecimiento de la justicia, solo de esta manera podrá lograrse una sociedad más humana y justa, además de tomar conciencia que la Evasión Fiscal nos afecta a todos porque cuando no se ejecuta una buena recaudación fiscal se limita al Estado a que cumpla con sus fines sociales como: Educación, salud, vivienda, no dándose cumplimiento a lo estatuido en el Artículo 1 de la Constitución que la persona humana es el origen y el fin de la actividad del Estado.

5.2.3 A CONTRIBUYENTES

Que tengan conciencia tributaria que ellos como contribuyentes tienen la obligación de declarar al fisco, mediante políticas de información se debe convencer que los ingresos públicos son gastados e invertidos con acierto, pero para lograrlo el Estado debe aclarar que con los recursos obtenidos se busca ejecutar programas en beneficio de la colectividad, educando a los ciudadanos para que tomen conciencia frente al pago de los impuestos, porque éste presta gratuitamente servicios públicos esenciales, donde todos se benefician, cuya oferta probablemente no podría asegurarse de igual manera en un mercado libre, a su vez sean conscientes de la pena de prisión quienes pretendan incumplir con sus obligaciones fiscales.

5.2.4 UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.

❖ DOCENTES DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS

1. Que adquieran mayor conocimiento de los delitos relativos a la Hacienda Pública en particular del delito de Evasión de Impuestos para que transmitan con profundidad a los estudiantes de Licenciatura en Ciencias Jurídicas.

2. Que instruyan más a los estudiantes sobre el Derecho Tributario en particular la recaudación fiscal que realiza el Estado con la finalidad de ejecutar servicios sociales.

❖ BIBLIOTECA UNIVERSITARIA.

Que a través de su sistema de bibliotecas adquieran materiales como: Libros, revista, folletos, boletines sobre la Evasión de Impuestos para que la población estudiantil tenga material de apoyo en la investigación y conocimiento de este tema que es de interés económico social y jurídico.

5.2.4 ÓRGANO EJECUTIVO.

❖ Ministerio Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos.

Adquieran mayor compromiso tomando la importancia debida a las denuncias que se realizan ante ellos, cuando existe por parte de algún contribuyente conductas que puedan constituirse como Evasión de Impuestos, hacer de conocimiento inmediato a la

Fiscalía General de la República, que su actuación sea rápida, para que el acceso a la justicia sea eficaz.

Capacitar a los auditores responsables de la fiscalización de la contabilidad de los contribuyentes evitando así la Evasión Fiscal.

5.4.5 ÓRGANO JUDICIAL, CORTE SUPREMA DE JUSTICIA:

1. A la Corte Suprema de Justicia a través de la sección de publicaciones pongan a disposición del público lector revistas, tratados, compendios que aborden tema sobre la Evasión Fiscal, así mismo publiquen un manual de Derecho Tributario en base a nuestra legislación tributaria.

2. La realización de capacitación a los Jueces de Paz, Sentencia y Magistrados de Cámaras de lo Penal, sobre los delitos relativos a la Hacienda Pública, en particular sobre el delito de Evasión de Impuestos para que exista una justicia real.

3. A Los Colaboradores Judiciales: Que alcancen un mayor conocimiento sobre la norma, la correcta interpretación y aplicación del derecho, teoría del delito, en específico sobre la estructura y clasificación del tipo Evasión de Impuestos para que en la práctica al presentarse un caso sobre este ilícito, tomen como parámetro esos conocimientos, puedan realizar con mayor eficacia su labor judicial.

❖ **BIBLIOTECAS JUDICIALES.**

Que adquieran libros sobre el delito de Evasión Fiscal y Derecho fiscal, para que los estudiantes y profesionales de Ciencias Jurídicas tengan más facilidades de consulta bibliográfica.

5.4. 6 ASAMBLEA LEGISLATIVA.

Reformar el Código Tributario en donde se pueda facultar a los ciudadanos en general, que cuando tengan conocimiento de conductas que puedan constituir el tipo de Evasión de Impuestos hagan ellos directamente la denuncia en la Fiscalía General de la República.

Que se reforme el artículo 251-A para cumplir con el principio de prejudicialidad se aplique el requisito de agotar la vía administrativa en todos los numerales del artículo 249-A y no solo en los numerales 3), 4) y 7) con fundamento al principio de economía procesal y celeridad del proceso judicial.

Que incorporen al tipo penal de Evasión de Impuestos la Elusión Fiscal como forma de evadir impuestos.

Que reforme el Art. 249-A del Código Penal con el propósito de facilitar la comprensión de la conducta típica y que se agreguen nuevos comportamientos criminales.

5.4.7 FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

1. Descentralizar la investigación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, creando unidades especiales de delitos contra la Hacienda Pública en las oficinas regionales de la Fiscalía General de la República.

2. Garantizar la independencia de los agentes auxiliares del Fiscal General, en la investigación de los delitos relativos a la Hacienda Pública y especialmente sobre el delito de Evasión de Impuestos.

3. Apoyar a los auxiliares del Fiscal en la persecución del delito de Evasión de Impuestos capacitándolos sobre la clasificación y estructura de este ilícito, para una verdadera calificación jurídica de esta conducta delictiva.

5.4.8 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

Que dentro del plan de capacitaciones a los Procuradores se priorice el estudio sobre los delitos relativos a la Hacienda Pública, específicamente el delito de Evasión de Impuestos con el propósito de conocer a fondo sobre las particularidades de estos tipos penales y proporcionando un mejor servicio a la ciudadanía que lo requiera.

5.4.9 ABOGADOS EN EL LIBRE EJERCICIO.

Como conocedores de Derecho y en especial de Derecho Penal, se motiven sobre el estudio de los delitos relativos a la Hacienda Pública, que le den importancia relevante

al delito de Evasión de Impuestos, debido a su poca persecución y penalización causando graves consecuencias en la sociedad.

5.5. ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES.

1. Que exijan al Estado que la carga impositiva sea proporcional a los ingresos del contribuyente, siendo una medida para evitar que estos evadan el pago de los impuestos.

2. Que exijan al Estado la creación de políticas fiscales orientadas a la existencia de una verdadera recaudación de impuestos, los cuales se traducen en servicios sociales para toda la sociedad.

3. Que exijan al Fiscal General de la República la persecución efectiva del delito de Evasión de Impuestos en el país.

5.6 PROPUESTA DE REFORMA

Decreto No. X

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR

CONSIDERANDO:

I. Que el actual Código Penal fue aprobado por Decreto Legislativo No. 1030 de fecha 26 de abril de 1997, publicado en el diario oficial No. 105, Tomo 335, del 10 de Junio de 1997. Y entró en vigencia el día veinte de abril de mil novecientos noventa y ocho.

II. Que el artículo 249 se denominaba bajo el epígrafe “Delitos Relativos a la Hacienda Pública”, “Defraudación al Fisco” especificando lo siguiente:

“Art. 249.- Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes:

- a) Evasión de Impuestos;
- b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias;
- c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos;
- d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y;
- e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

Los hechos punibles a que se refiere el literal d) de este artículo, se juzgarán de manera independiente a los demás delitos de Defraudación al Fisco, bajo la caracterización propia de los Delitos contra la Fe Pública.

La investigación de los delitos a que hace referencia este artículo podrá realizarse con la participación de agentes encubiertos, previa autorización por escrito del Fiscal General de la República.”

III. Que el 27 de octubre del año 2004, por Decreto Legislativo No.487, publicado en el Diario Oficial No. 217, Tomo No. 365, el 22 de noviembre del año 2004 se realizó reforma a éste artículo intercalando un artículo más entre el 249 y 250 y el artículo 249 A quedando detallado de la siguiente forma:

Art. 2. Intercálese entre los Artículos 249 y 250 del Código Penal, el artículo 249-A

EVASIÓN DE IMPUESTOS

“Art. 249-A.- El que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

- 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
- 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa o inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;

7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;

8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

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 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.

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 impuestos.”

IV. Que la regulación del Artículo 249- A Pn. No responden a las conductas actuales exteriorizadas por los contribuyentes, que causan daño al Estado cuando la Hacienda Pública no percibe los ingresos de los impuestos evadidos obstaculizando con ello el cumplimiento de los fines sociales del Estado.

V. Qué en el artículo antes mencionado causa confusión en cuanto al sujeto activo que interviene en la conducta típica de Evasión de Impuestos, es necesario determinar que quien realiza este delito no es cualquier persona sino aquel que se encuentra legalmente obligado al cumplimiento del pago del impuesto volviéndose necesario determinarlo de forma expresa en el artículo 249- A Código Penal.

VI. Que debido a los vacíos que presentan las leyes tributarias los contribuyentes se valen de esto para evadir el pago de los impuestos, pero de forma legal denominándose la conducta Elusión; por esta razón se vuelve necesario incorporar dentro del artículo 249 – A Pn., este comportamiento como Evasión de Impuestos, para que se pueda realizar una verdadera recaudación.

VII. Que el tipo en estudio requiere para su comisión medios determinados limitando de alguna forma que se pueda castigar otras conductas que constituyen Evasión de Impuestos; volviéndose necesario ampliar las modalidades constituyentes del delito de Evasión de Impuestos.

VIII. Que por las razones expuestas es necesario reformar el Código Penal, con el objetivo de dotar al Estado de las herramientas legales que permitan aplicar medidas sancionatorias disuasivas que desestimulen la Evasión de Impuestos internos.

IX. Que es necesaria la reforma en la redacción del artículo 249- A Pn. que regula el delito de Evasión de Impuestos.

POR TANTO:

En uso de las facultades constitucionales y a iniciativa del presidente de la República por medio del Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos.

DECRETA, lo siguiente:

REFORMA AL CÓDIGO PENAL.

Art. 1 Reformase el Art. 249 - A Pn. de la siguiente manera:

EVASIÓN DE IMPUESTOS

Art. 249-A.- El obligado legalmente al pago de los impuestos que eludiere, omitiere, declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, o intentare realizarlo, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquier medio. 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 veintitrés mil a cincuenta y ocho mil dólares de los Estados Unidos de América; y con

prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de cincuenta y ocho mil dólares de los Estados Unidos de América.

Cuando lo defraudado corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de doce mil dólares a treinta y cinco mil dólares de los Estados Unidos de América, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de treinta y cinco mil dólares de los Estados Unidos de América en el período 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 determinará tomando como base doce períodos tributarios, 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 impuestos.”

Art. 2.-El presente decreto entrara en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL PALACIO LEGISLATIVO: San Salvador, a los días_____ del mes
de _____ del año dos mil nueve.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Browning, David
“El Salvador la Tierra y El Hombre”
Primera Edición en Castellano
Dirección de Publicaciones del Ministerio de Educación
San Salvador, 1975.

- ✓ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros.
“Manual de Derecho Financiero”
Primera Edición
1993.

- ✓ Giorgetti, Armando
“La Evasión Tributaria”

- ✓ Camargo Hernández, David Francisco
“Evasión Fiscal un Problema a Resolver”
Editado por Eumed.net

- ✓ Cruz de Quiñonez, Lucy
“Marco Constitucional del Derecho Tributario”,
Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho - Tributario

- ✓ Jesús Espinoza
“La Evasión Fiscal”

- ✓ Revisada por CIPRIANO DE VALERA en el año 1602.
La Santa Biblia “Antigua Versión de Casidoro de Reina 1569.

- ✓ **“Historia de El Salvador”**
Tomo I y II
2001
Ministerio de Educación.
Imprenta Nacional.

- ✓ **“Enciclopedia de El Salvador”**.
Tomo I, II.
MMI, OCEANO GRUPO EDITORIAL S. A.
Barcelona, España.

- ✓ Camacho, Daniel; Menjivar, Rafael.
“Movimientos populares en Centroamérica”.
Educa, Flacso, UNU, UNAM.
Editorial. EDUCA, C.A. 1985.

- ✓ Soto Guzmán, Alma Oristila; Cáliz Portillo, Ana Carolina; García Vásquez, Nidia Lisseth.
Tesis: “Elaboración de guías de control interno para evaluar los aspectos tributarios de los contribuyentes del sector comercio de la ciudad de San Miguel”.

- ✓ **Recopilación de Leyes en Materia Tributarias**
Editor Luis Vásquez López
10ª. Edición, Editorial LIS.

- ✓ Jiménez De Azua, Luis
“Tratado de Derecho Penal”
Tomo I
2ª edición, Editorial Losa, S.A. Buenos Aires, 1950-56.

- ✓ Chicas, Luis Alonso
“Lecturas Centroamericanas”
T.I., Editorial Elisa, San Salvador. 1953.

- ✓ Crisolia, Francisco
“Código Penal Tipo para Latinoamérica”
Tomo I, II, y III
Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1973.

- ✓ **“Recopilación de Leyes Penales”**.
Edición 19ª
Editorial Jurídica Salvadoreño.

- ✓ Rodríguez, Lobato Raúl, profesor Facultad de Derecho Universidad Nacional Autónoma de México.
“Derecho Fiscal”
1817

- ✓ Ríos Granados, Gabriela
“Las Infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano”.

- ✓ Pérez Royo, Fernando
“La reforma de la LTG, Ponencia Relativa al capítulo de Sanciones y Ponencias Tributarias”
1993.

- ✓ Velásquez - Velasquez, Fernando.
“Teoría General del Delito”.
Editorial Temis S.A. Santa Fe Bogotá-Colombia.
1994.

- ✓ Mir Puig, Santiago
“Fundamentos y Teoría General del Delito”
6ª Edición; Barcelona España 2002.

- ✓ Roxin, Claus
“Derecho Penal Parte General”
Tomo I fundamentos. La estructura de la teoría del delito.
Segunda edición alemana, 2001.

- ✓ Muñoz Conde, Francisco.
“Derecho Penal, Parte General”.
Quinta Edición, revisada y puesta al día, 2002.

- ✓ Enrique Bacigalupo.
“Lineamientos de la Teoría del Delito”
1994.

- ✓ Olivares Quinteros, Gonzalo
“Manuel de Derecho Penal, Parte General”
Tercera Edición Revisada.

ANEXOS



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS.**

**TEMA: EVASIÓN DE IMPUESTOS
ENTREVISTA ESTRUCTURADA.**

**Licda. María Zenaida Rivera Gómez
Fiscal de Unidad de los Delitos Relativos a la
Hacienda Pública Oficina Central.**

1) ¿Cuál es el bien jurídico que protege el delito de Evasión de Impuestos?

Es el patrimonio de la Hacienda Pública es el Erario Público, que afecta las políticas del Estado o el fin de este que es garantizar todos los derechos que todos los ciudadanos tenemos en la Constitución de la República, como la educación, salud; las políticas que deja de hacer son las que se ven afectadas directamente pero en sí el bien jurídico que se protege, es el patrimonio del Estado.

2) ¿Cuáles son las modalidades de Comisión del ilícito de Evasión de Impuestos?

Las modalidades las contempla el artículo 249 – A Pn., en si es omitir declarar hechos generadores que dan lugar a la obligación del contribuyente de declarar; declarar costos y gastos que no existen.

La intención es evadir por ejemplo; con la conducta de llevar doble facturación cuando el contribuyente manda hacer facturas que no le son autorizadas tiene con ellas el propósito de evadir.

3) ¿La Evasión de Impuestos es un delito de Mera Actividad o de Resultado?

Es un delito de resultado, porque previo a verificar la existencia del delito debe haber un monto que ha dejado de ingresar a la Hacienda Pública no se pueden hacer presunciones; los periodos fiscalizados son hacia atrás la persona debió haber realizado esos pagos. Porque para cada impuesto hay plazos para hacer los pagos y cuando el contribuyente o responsable ha incumplido con su obligación tributaria de declarar; la conducta del contribuyente no puede quedarse en tentativa.

4) ¿La Evasión de Impuestos admite tentativa?

No hay tentativa, se comete por omisión, el contribuyente omite el cumplimiento de su obligación tributaria.

5) ¿El delito de Evasión de Impuestos es precedente del ilícito de Lavado de Dinero?

Son acciones diferentes, el delito del Lavado de Dinero surge de conductas delictivas, son autónomos se pueden ver por separados.

El dinero que se lava puede provenir de tráfico ilícito de droga, de evasión de impuestos, hay un aumento del capital; hay criterio de los jueces en el caso de los Perrones entiendo que se llevaba por los dos delitos, pero al final el juez subsumió al

Lavado de Dinero, por ser este delito más complejo al determinar el juez que la fuente de ese dinero era ilegal aplico el Concurso Aparente de Leyes y dejo el tipo del Lavado de Dinero.

El delito de lavado de dinero es independiente no necesita haberle probado al juez la evasión de impuestos para luego llevar por lavado de dinero. Lo que pasa es que la Ley de Lavado de Dinero lo que dice es que la conducta o el dinero es precedente de hechos delictivos y hace una descripción de que hechos delictivos podría proceder el dinero, pero son autónomos.

6) ¿Se perjudica la Hacienda Pública cuando se persigue únicamente por Lavado de Dinero y no Evasión de Impuestos, porque esta no percibe lo evadido?

Ahí es de criterio porque la Hacienda Pública obtenga dinero de procedencia ilícita, no sería justificable porque realmente esta legalizando el dinero a ellos; entonces estarían convirtiéndose en cómplices de ellos al estar lavado ese dinero.

Comparto el criterio de juez en el caso de los perrones de haberlos procesado únicamente por lavado porque si se persigue por Evasión de Impuestos le iba a llegar dinero al Estado de procedencia ilícita; para mi criterio no se estaría afectando la Hacienda porque deben conocerse las fuentes del dinero.

7) ¿El Delito de Evasión de Impuestos se puede calificar como continuado o cada vez que se evade se comete el ilícito?

Es delito continuado porque este lo que hace es minorizar la pena; imagínese que en el caso del IVA el periodo fiscal es de un mes y se evade doce meses y haga la suma de

la pena mínima que es de cuatro años a esta persona cuantos años se le sumarían; es por eso que se le aplica el delito continuado.

Se toma como delito continuado para beneficiar al imputado, para que no se le haga una gran cantidad de años acumulados, es el mismo modo operandis cada mes.

8) ¿El artículo 249 – A del Código Penal se refiere únicamente al Impuesto Sobre la Renta e IVA; o hay otros impuestos que el contribuyente puede evadir?

El impuesto que se paga mensualmente es el IVA, el otro que se paga es donde se acreditan pagos a cuentas que son del Impuesto Sobre la Renta y el otro que se paga es de transacciones tributaria, el contribuyente declara el uno por ciento a determinados productos como gaseosa, cigarrillos, son impuestos especiales pero ahí se hace la sumatoria de doce periodos tributarios, son impuestos especiales para determinados productos que es adicional al del IVA.

La renta es por los aumentos de capital o la obtención de alguna renta.

9) ¿La Evasión de Impuestos es un tipo especial o común?

Hay un capítulo especialmente para ese tipo de delito; por ejemplo que sea en perjuicio de la Hacienda Pública desde ahí se va convirtiendo en un tipo especial tienen que ser impuestos los evadidos, el contribuyente y los responsable ante la administración tributaria son los que cometen el ilícito; pero también puede haber cómplices autores y coautores.

El autor directo es el contribuyente, pero a su alrededor pueden estar otras personas ; les voy a citar un caso que yo conoce solicitaron reintegros aquí no es que estoy

solicitando sino que ya he perjudicado al fisco; solicitaron reintegros por haber exportado y quedo un remanente en el comprobante de crédito fiscal; entonces lo estaban solicitando al Estado ese dinero porque no tenían otra forma de deducirlo y era un ente exportador, porque cuando son contribuyentes de acá, acuérdesse que compran y venden esta el juego de crédito y debito pero el exportados solo compra y manda entonces le va quedando el remanente que le queda en papeles a él porque ya lo pago entonces el Estado del dinero que ya ha recaudado esa persona le faculta para que queda solicitar el reintegro.

Lo que sucedió es que cuando se solicito la fiscalización las exportaciones se comprueban mediante la declaración de mercadería; cuando se hacen las compulsas con la información que tiene el contribuyente y la información que tiene aduana al hacer la compulsas las declaraciones eran falsas pero ahí se define en las declaraciones el destino de la mercadería.

Y quien la transporta es el motorista y cuando se llama a declarar se le pregunta a parte de transportarla es el que hizo tramite en aduana; cuando ve que se tiene la prueba colabora y dice que efectivamente él no transporto esa mercadería, entonces él tiene la calidad de participe.

10) ¿El artículo 249 – A Pn., hace mención de propósito, se puede este comparar a un animus distinto del dolo?

Ese es el dolo es la intención que tiene el sujeto; y a todos los delitos contra la Hacienda, todas sus modalidades se cometen con la única intención de causar un perjuicio fiscal; el de quedarse con los impuestos que le corresponden a la Hacienda

Pública, el verse beneficiado él, sin importarle el perjuicio que le cause al Estado y por ende a la sociedad.

11) ¿En cuántas Regionales de la Fiscalía General de la República hay Unidades de los Delitos Relativos a la Hacienda Pública?

Solo hay en la Oficina Fiscal de San Miguel, Oficina Fiscal de Santa Ana y en la Unidad de San Salvador; pero no significa que exclusivamente lo tenga que ser de conocimiento de estas Unidades, si se han dado cuenta hay algunos casos que los ha llevado el crimen organizado.

12) ¿Cuántos numerales del artículo 249 – A Pn. exigen Condiciones Objetivas de Procesabilidad?

Están en todos los numerales, desde el momento que ha existido un informe abalado por el Director y Sub – Director de la Dirección de Impuestos Internos; nosotros no vamos a iniciar la acción penal mientras no haya un informe; lo que sucede es que hay tres numerales que exigen que se haya agotado la vía administrativa hasta recursos y todo, pero hay otros que se interrumpen y deja de conocer la Dirección.

Pero requisito de procesabilidad es de todos los numerales porque antes de conocer la fiscalía tiene que existir ese informe; son los auditores que determinan la cuantía porque ellos tienen la especialidad.

13) ¿Qué sucede cuando un caso de evasión se ha hecho de conocimiento de la Fiscalía y no se han cumplido los requisitos exigidos por la norma?

La Fiscalía hace un peritaje del mismo periodo rendido en el informe. Se hace un peritaje donde hay contadores por parte de la defensa y de la Fiscalía y se establece que el monto no llega al monto exigido por el tipo penal; Fiscalía suspende lo pasa a Hacienda y ahí termina el proceso y Hacienda continua conociendo.

14) ¿Se afecta el principio de Única Persecución al conocer la Dirección de Impuestos Internos y la Fiscalía de un mismo hecho?

No, el Nobes in Idem se afecta cuando hay dos persecuciones en la misma materia, en el área penal dos persecuciones del mismo hecho, no puede haber aquí doble persecución porque una de las materias que conoce es Tributario y la otra es penal, es al mismo expediente que se le da seguimiento pero en distintas materias.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS.**

**TEMA: EVASIÓN DE IMPUESTOS
ENTREVISTA ESTRUCTURADA.**

Licda. Claudia Avelina Ángel Rodríguez
Jefe de la Unidad de Investigación Penal Tributaria
Dirección General de Impuestos Internos. En colaboración del
Lic. Napoleón Álvarez.

1) ¿En qué consiste la Evasión fiscal o tributaria?

“Es la figura mediante la cual, un contribuyente intencionalmente no paga el impuesto que legalmente debe pagar, valiéndose de alguna maniobra que le facilita declara menos el impuesto a pagar, por lo tanto constituye una infracción a la ley Tributaria”.

2) ¿Quiénes evaden impuestos?

“Los que carecen de conciencia de su deber de pagar lo que legalmente deben, usando alguna estrategia para no pagar el impuestos correspondiente, por no tener cultura tributaria”.

3) ¿Qué castigo se deben aplicar a quienes persisten eludir sus obligaciones fiscales?

“Si la elusión opera por vacíos legales, el castigo solo queda en el plano de la moral, o sea su responsabilidad de no cumplir con lo que debió ser, pero quien la aplica se vale de interpretaciones válidas sobre una norma jurídica para no pagar”.

4) ¿A quienes se le podría dar el calificativo de evasores?

“Aquellos contribuyentes que consciente y deliberadamente se valen de estrategias que le permiten no pagar lo que legalmente deben en concepto de impuestos, por lo que son sujetos de sanción”.

5) ¿Cómo saben si la evasión ha disminuido o está en aumento?

“Teniendo un mejor control sobre el contribuyente mediante métodos que nos indican el nivel de cumplimiento legal de sus obligaciones fiscales, programando planes que eduquen al sector contribuyente y así tomar las medidas pertinentes”.

6) ¿Las medidas represivas son solución para combatir la evasión?

Considero que no, aunque en cierto sentido podrían colaborar, pero lo primordial es la educación cultural sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a fin de concientizar al contribuyente sobre su responsabilidad frente al fisco y que haya transparencia y ética en el actuar del fisco”.

7) ¿En qué consiste la Evasión Legal?

“No se puede hablar de evasión legal, porque la ley no faculta a nadie para evadir; lo que si permite la ley es la elusión”.

8) ¿En qué consiste la Evasión Ilegal?

“La evasión siempre es ilegal porque contra la ley y es la intención de no pagar o pagar menos de lo que legalmente corresponde”.

9) ¿El pago atrasado de los tributos constituyen evasión?

“No, porque declaro y pago correctamente, lo que pasa es que pago con atraso al plazo para hacerlo y eso es infracción al cumplimiento del plazo para pagar”.

10) ¿Qué factores contribuyen para que se presente evasión tributaria?

1 - Falta de cultura y conciencia tributaria.

2 - Existencia de Técnicos Asesores que promueven esa voluntad de no pagar

3 - Malos administradores de los impuestos fiscales



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS.

TEMA: EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.
ENTREVISTA ESTRUCTURAD.

Especialista: Lic. Hugo Noé García Guevara.

Juez Presidente Tribunal de Sentencia

De la ciudad de Usulután.

1. ¿Qué entiende por Evasión de Impuestos?

R/Toda omisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte del contribuyente.

2. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del delito de Evasión de Impuestos?

R/ En un primer momento se puede entender como una infracción administrativa, porque se debe de agotar la vía administrativa, para posteriormente ejercitar la acción penal.

3. ¿Cuál es el bien jurídico protegido en el ilícito de Evasión de Impuestos?

R/ La Hacienda Pública, es decir los bienes propios del Estado, sirven para las prestaciones de servicios.

4. ¿Considera usted que el delito de Evasión de Impuestos es un tipo penal especial o común?

R/ Tomando como parámetro como esta redactado es un tipo común, cualquier persona lo puede realizar.

5. ¿Qué diferencia existe entre Evasión de Impuestos y Lavado de Dinero?

R/ Prácticamente el Lavado de Dinero consiste en tratar de legalizar algo que pueda venir de una Evasión de Impuestos, o de otras actividades ilícitas. La Evasión de Impuestos sería como el medio para realizar el delito de Lavado de Dinero.

6. ¿Considera que la cuantía forma parte del tipo penal de Evasión de Impuestos; o es una condición objetiva de punibilidad?

R/ En mi criterio personal forma parte del tipo, porque sino se llega a la cantidad estatuida o descrita en el tipo penal la conducta es atípica, y no significaría en ese caso exista impunidad sino que deberá exigirse la obligación por la vía administrativa.

7. ¿Qué causas de Justificación pueden concurrir en el ilícito de Evasión de Impuestos?

R/ En mi opinión en esta clase de delitos, no me imagino que causa de justificación podría aplicarse, pues de todas formas el evasor siempre debe de pagar lo evadido al fisco.

8. ¿Cree usted que concurra el error de tipo o de prohibición en el delito de Evasión de Impuestos?

En muchas ocasiones es muy difícil establecer cuando se trata de un error de tipo o un error de prohibición; pero en este caso concreto me parece que más se aproxima a un error de prohibición; pero desde luego se debe de hacer un estudio muy detallado del caso.

9. ¿Considera usted que el delito en estudio es de mera actividad o de resultado, y si fuera de esta ultima clasificación admite tentativa?

R/ Conforme a la formulación me parece que es de mera actividad, el no observar lo prescrito en la norma tributaria da lugar a una infracción administrativa, bajo esta perspectiva seria de mera actividad.

10 ¿Qué entiende usted por prejudicialidad?

R/Antes de iniciar un proceso se debe de agotar o observar algunos procedimientos sobre todo en la vía administrativa, en este caso lo prejudicial seria que el Ministerio de Hacienda dictamine que existido Evasión de Impuestos, o que se han dado los presupuestos para establecer que una persona ha evadido.

11. ¿Se viola el principio noben in idem con la persecución administrativa y penal del delito de Evasión de Impuestos?

R/ No se lesiona, es que son independientes la responsabilidad penal con la responsabilidad tributaria.

12. ¿A su criterio considera que dentro del delito de Evasión de Impuestos concurren elementos distintos del dolo como el ánimo al instituir el legislador la expresión con el “propósito de evadir impuestos”?

R/ Si alguien quiere sacar provecho de aquel comportamiento realizado, teniendo conocimiento que esta obteniendo un provecho ilegítimo, se puede establecer que ese sujeto actúa dolosamente.

13 ¿Es necesaria la reforma del artículo 249-A Pn?

R/ No es necesario la reforma a este artículo, en el sentido que no es esta la solución al problema de la Evasión de impuestos, sino la falta de denuncia y persecución penal de estas conductas, provocando impunidad en relación a ello.

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS
ENTREVISTA SEMI-ESTRUCTURADA
DIRIGIDA A: JUECES, AUXILIARES DEL FISCAL
GENERAL DE LA REPÚBLICA, DEFENSORES PÚBLICOS,
PRIVADOS Y COLABORADORES JUDICIALES.**



TEMA: “DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS”

OBJETIVO: Determinar el nivel de conocimiento de los Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Públicos, Privados y Colaboradores Judiciales sobre el delito de Evasión de Impuestos.

INDICACIÓN: Marque con una “x” la respuesta que considere pertinente.

Juez ___ Auxiliar del Fiscal General ___ Defensor Público ___ Defensor Privado ___
Colaborador Judicial ___.

1. ¿Conoce en que disposición del Código Penal se encuentra regulado el delito de Evasión de Impuestos?
SI ___ NO ___ ENÚNCIELO _____
2. ¿Considera usted que el bien jurídico protegido en el Delito de Evasión de Impuestos sea la Hacienda Pública?
SI ___ NO ___ PORQUE _____
3. ¿Considera usted que en el Artículo 249-A Código Penal, se regulan todas las modalidades de comisión del Delito de Evasión de Impuestos?
SI ___ NO ___ PORQUE _____
4. ¿Según su criterio los presupuestos estatuidos en los Artículos 283 Inc. 3, 284 Inc. 3, del Código Penal, deberían ser trasladados al tipo penal de Evasión de Impuestos regulado en el Artículo 249-A, del Código Penal?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
5. ¿Conoce la diferencia entre la Evasión Legal (Elusión) y la Evasión Ilegal?
SI ___ NO ___ PORQUE _____
6. ¿Cree que el rol de la Fiscalía General de la República, Policía Nacional Civil y Jueces competentes cumplen un papel efectivo en los casos donde existe el delito de Evasión de Impuestos?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____

7. ¿Es necesario que los Jueces, Auxiliares del Fiscal General, Defensores Publico y Privados, adquieran mayor conocimiento sobre el delito de Evasión de Impuestos?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
8. ¿La pena instruidos para sancionar la comisión del delito de Evasión de Impuestos, es proporcional?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
9. ¿Admite Tentativa el delito de Evasión de Impuestos?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
10. ¿Considera necesaria reformar el artículo 249-A Pn?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
11. ¿Cree que es posible la existencia de concursos de delitos en la Evasión de Impuestos?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
12. ¿Considera que la Evasión de Impuestos es utilizada con frecuencia como medio para realizar el delito de Lavado de Dinero y Activos?
SI ___ NO ___ PORQUÉ _____
13. ¿Cree que existe impunidad en el delito de Evasión de Impuestos?
Si ___ NO ___ PORQUÉ _____

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS
ENCUESTA DIRIGIDA A: LOS ESTUDIANTES DE SEGUNDO,
TERCER AÑO Y EGRESADOS DE LICENCIATURA EN
CIENCIAS JURÍDICAS**



Universidad de El Salvador
Hacia la libertad por la cultura

TEMA: “EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS”

OBJETIVO: Comprobar el grado de conocimiento que poseen los estudiantes sobre el delito de Evasión de Impuestos.

INDICACIÓN: Marque con una “x” la respuesta que considere pertinente.

Estudiante de segundo año _____

Egresado _____

Estudiante de tercer año _____

1. ¿Sabe usted que es Evasión de Impuestos?

SI _____

NO _____

2. ¿Tiene conocimiento si la Evasión de Impuestos está regulado como delito en el Código Penal?

SI _____

NO _____

3. ¿Sabe quiénes son los sujetos que intervienen en la realización de la conducta típica de Evasión de Impuestos?

SI _____

NO _____

4. ¿Conoce los requisitos necesarios para que se configure este delito?

SI _____

NO _____

5. ¿Tiene conocimiento cual es el Bien Jurídico que protege la norma en el delito de Evasión de Impuestos?

SI _____

NO _____

6. ¿Considera que la pena estipulada para sancionar la comisión del delito de Evasión de Impuestos es proporcional?

SI _____

NO _____

7. ¿Conoce la diferencia entre la Evasión de Impuestos y Elusión Fiscal?

SI _____

NO _____

8. ¿Considera usted que la Evasión de Impuestos es precedente del delito de Lavado de Dinero y Activos?

SI _____

NO _____

9. ¿Tiene conocimiento de procedimientos administrativos que deban de agotarse, antes de iniciarse la acción penal en el Delito de Evasión de Impuestos?

SI_____

NO_____

10. ¿Considera usted que existe impunidad en el delito de Evasión de Impuestos?

SI_____

NO_____

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS
ENCUESTA DIRIGIDA A: LOS ESTUDIANTES DE CUARTO,
QUINTO AÑO Y EGRESADOS DE LICENCIATURA EN
CONTADURÍA PÚBLICA.**



Universidad de El Salvador
Hacia la libertad por la cultura

TEMA: “EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS”

OBJETIVO: Identificar el grado de conocimiento que poseen los estudiantes sobre el delito de Evasión de Impuestos.

INDICACIÓN: Marque con una “x” la respuesta que considere pertinente.

Estudiante de cuarto año _____ Egresado _____
Estudiante de quinto año _____

1. ¿Conoce usted cuales son los principales impuestos que existen en nuestro país?
SI _____ NO _____
2. ¿Sabe usted cual es el ente encargado de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos?
SI _____ NO _____
3. ¿Tiene conocimiento quienes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria?
SI _____ NO _____
4. ¿Sabe usted que es Elusión Fiscal?
SI _____ NO _____
5. ¿Comprende que es Evasión de Impuestos?
SI _____ NO _____
6. ¿Tiene conocimiento si la conducta de Evasión de Impuestos se encuentra sancionada como delito en nuestro país?
SI _____ NO _____
7. ¿Conoce el procedimiento administrativo que se debe seguir para sancionar las infracciones tributarias?
SI _____ NO _____
8. ¿Comprende usted en qué consiste la Auditoria Fiscal?
SI _____ NO _____
9. ¿Conoce los requisitos necesarios para que se configure el delito de Evasión de Impuestos?
SI _____ NO _____
10. ¿Cree usted que el pago atrasado de los tributos declarados correctamente constituye evasión?
SI _____ NO _____

SAN SALVADOR

Implicado en banda Los Perrones debe al Estado \$320,000

» Tres viviendas serán puestas en calidad de garantía.

Compartir: |

ENVIAR

IMPRIMIR

COMENTAR

DISMINUIR FUENTE

AUMENTAR FUENTE

ELSALVADOR.COM

MIÉRCOLES, 2 DE DICIEMBRE DE 2009

Uno de los supuestos integrantes de la banda de Los Perrones, dedicada al tráfico de drogas, blanqueo de dinero y tráfico de personas en el Oriente del país, deberá cancelar al Estado \$320,000 por el delito de evasión fiscal.

Se trata de Wilfredo Reyes, quien habría rehuído al pago de impuestos desde 2005, al no declarar sus ingresos.

Hoy, la parte defensora y de la Fiscalía acordaron en el Tribunal Primero de Sentencia que Reyes ponga en garantía del pago dos viviendas en San Miguel y otra en el centro de San Salvador, valoradas en \$306,000; en tanto cancela la deuda al Estado.

Fuentes judiciales indican que el imputado, capturado en julio de 2008, deberá cancelar el importe en 18 cuotas, cuyos montos serían establecidos esta tarde por el Tribunal.



El imputado Wilfredo Reyes enfrenta también dos procesos más, en el Oriente del país, por tráfico de personas. FOTO / EDH

Miércoles, 17 de Septiembre de 2009 / 11:26 h

Proponen creación de comisión para investigar evasión fiscal y corrupción

Beatriz Castillo

Redacción Diario Co Latino

La creación de una Comisión Especial para investigar casos de evasión fiscal y actos de corrupción fue propuesta ayer por la organización Llamado contra la Pobreza y la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos.

La iniciativa será presentada la próxima semana formalmente al pleno de la Asamblea Legislativa, para que pueda ser analizada por los “padres de la patria”.

Armando Pérez, de CODEFAM, explicó que la propuesta es que todos los partidos políticos integren dicha comisión para investigar y esclarecer algunos casos de corrupción.

Para la organización promotora de los derechos humanos, “la falta de transparencia y la corrupción tiene efectos negativos en la democracia, el mercado y las condiciones de vida de las personas. En particular nos interesa llamar la atención sobre los impactos que genera en las personas más pobres”.

Entre los casos más sonados está la evasión fiscal del Banco Agrícola Comercial, Credomatic y Cuscatlán, en 2002, cuyo monto podría sumar unos 80 millones de dólares.

Sin embargo, los reparos por los que finalmente dictaron condenas en primera instancia, fueron de 8.5 millones de dólares, es decir, en estimación al menos un 83.8% de las irregularidades quedaron desvanecidas y no justificadas.

Asimismo, no se puede indagar sobre el uso de la publicidad y los fondos que utiliza el actual Presidente de la República, Elías Antonio Saca. Según los datos, el incremento de

la publicidad creció de 1.2 millones en el periodo de Francisco Flores a 23 millones en el periodo de Saca.

Jaime López, de la Fundación de Estudios para la Aplicación del Derecho (FESPAD), criticó que al no existir una investigación de casos de evasión y corrupción “las personas perfectamente pueden evadir la justicia” y que muchas veces el mismo sistema cerrado de “cómo se manejan las instituciones del Estado” contribuye a que estos dos delitos se cometan en el país.

López explicó que si se conforma la Comisión Especial, esta podría revisar el marco legal actual, proponer reformas para sancionar estos ilícitos y darle seguimiento a los casos de evasión fiscal o actos de corrupción que no son investigados.

La comisión tendría la responsabilidad, además, de buscar mejoras en el sistema de control del enriquecimiento ilícito de funcionarios y funcionarias; la aprobación de una ley de acceso a la información pública.

Impuestos versus mejor recaudación



El Ministerio de Hacienda tiene previsto presentar hoy el paquete de reformas a 12 cuerpos de ley con las que pretenden hacer llegar más dinero al erario público.
FOTO EDH / ARCHIVO

RAFAEL MENDOZA L./MIRELLA CÁCERES

LUNES, 16 DE NOVIEMBRE DE 2009

Imponer el pago de IVA y el 10% de renta a algunos productos y servicios, como propone la reforma fiscal que prepara el Órgano Ejecutivo, no es la única solución para hacer llegar más recursos a las arcas del Estado.

Esta es la visión de algunos analistas económicos, y se basa en que los \$250 millones adicionales que pretende recaudar el Estado para mantener un equilibrio fiscal puede obtenerse del gasto corriente y los mismos ingresos. Es decir, ahorrar y recaudar mejor.

Un análisis técnico elaborado por la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador indica que focalizar los subsidios, hacer más eficientes y transparentes las compras del Estado, así como ahorrar cerca de \$50 millones al concesionar el funcionamiento del Puerto de La Unión, son algunas medidas que pueden contribuir a captar más fondos por medio del ahorro.

Por su parte, el analista económico Claudio De Rosa es de la idea que conviene al país la reactivación de la economía antes que aumentar impuestos. "Ahora es el momento de tener proyectos que sean intensivos en mano de obra", advierte.

Otras alternativas, según la gremial, radican en controlar los gastos superfluos, no incrementar el porcentaje del Fodes (Fondo de Desarrollo Económico y Social) a las alcaldías y congelar las nuevas plazas.

En cuanto a una recaudación más efectiva, De Rosa ve factible el control efectivo del contrabando, la evasión y la elusión fiscales. Otra vía, señala, sería facilitar la legalización del sector informal. "Sería bueno ir a buscar a aquellos

que no se han formalizado aún", sostiene. Este es un punto en el que también coincide la Cámara de Comercio.

La gremial, además, propone la ampliación de la base tributaria mediante la incorporación de los comerciantes informales como contribuyentes.

De la misma manera, proponen la concesión de activos del Estado, como el caso de aeropuertos y puertos, con miras a reducir el gasto corriente y obtener mejores ingresos.

A FAVOR Y EN CONTRA

Uno de los argumentos de De Rosa radica en que el establecimiento de impuestos podría afectar a las clases más vulnerables y las clases medias, ya que habría menos capacidad de consumo, advierte.

"En la medida que se consuma menos muchos negocios dejan de vender. Al caer la venta hay dos riesgos: el que tengan que desemplear gente o que terminen cerrando", señala.

Mientras, el ministro de Hacienda, Carlos Cáceres, defendió ayer el proyecto y consideró que el mismo se trata de "un documento muy mejorado y muy consensuado".

Una de las preocupaciones de De Rosa es que uno de los puntos de la reforma establece la obligación a la personas naturales de presentar sus estados patrimoniales, y a los médicos la cantidad de operaciones quirúrgicas que han realizado, algo que los podría hacer sujetos de extorsión por parte del crimen organizado.

Además, la enmienda, cerca de 12 cuerpos de ley, pretende agregar un impuesto del 10% de la renta a los depósitos bancarios mayores de 5,000 y la vivienda adquirida por primera vez.

"Es totalmente falso decir que esto va dirigido a las grandes empresas. Se termina pasando la factura a los consumidores. Esto es un gran número de nuevos impuestos y penalidades a los contribuyentes", considera el analista económico. Además, advierte que la micro y pequeña empresa saldría afectada, ya que se establece el pago de IVA a las maquinarias usadas, dice De Rosa.

Martes 26 de octubre de 2009.

Acusan a Ronal Umaña de evadir impuestos

Un informe de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) reveló que el ex líder pedecista Ronal Umaña evadió impuestos. Falta la comprobación con los informes bancarios

Luis Laínez/Julio Calderón

El Diario de Hoy



Ronal Umaña, el ex hombre fuerte del PDC, podría perder su fuero legislativo para enfrentar varias denuncias en su contra.

La Fiscalía General de la República (FGR) está a punto de solicitar el antejuicio contra Umaña, tercer vicepresidente de la Asamblea Legislativa.

El antejuicio podría cobrar vigencia si se comprueba que Umaña incurrió en los delitos de apropiación indebida y malversación de fondos del PDC, cuando era secretario general.

Los fiscales añadirían a la lista una posible evasión de impuestos en la declaración de renta de su patrimonio personal.

Armando Rodríguez Eguizábal, jefe del Departamento Jurídico de la FGR, reiteró ayer que Umaña habría malversado unos 9 millones 600 mil colones, facilitados por el Gobierno de la República al PDC, en concepto de "deuda política" para participar en dos contiendas electorales pasadas.

Umaña no se ha quedado callado y ha solicitado al fiscal general en funciones, Pedro Ávalos, la destitución de Rodríguez Eguizábal.

El pedecista considera que a Rodríguez "se le pasó la mano" al decir a un canal de televisión que poseía quince millones de colones en una cuenta bancaria.

"Pone en peligro a mi familia ante los secuestradores", apuntó Umaña.

Investigaciones

Umaña asegura que no ha sido tomado en cuenta en las investigaciones de la Fiscalía.

Ayer, el nuevo síndico del PDC, Lázaro Tadeo Bernal, declaró en la FGR.

Dijo que por ser nuevo en el cargo, no tiene mucha información que proporcionar, pero reiteró estar dispuesto a ayudar para establecer posibles responsabilidades.

Umaña asevera que ha entregado las cuentas de las dos campañas electorales que dirigió como secretario general del PDC.

Una, dijo, se la dio al nuevo secretario general, René Aguiluz, durante una convención nacional pedecista.

La otra fue entregada en una sesión del directorio nacional, efectuada en la oficina legislativa de Umaña.

Sin embargo, el nuevo síndico del PDC contradice a Umaña.

Bernal asegura que la Comisión Política democristiana le ha solicitado preparar un informe detallado sobre el asunto, el cual será entregado durante la Convención Nacional, programada para el próximo mes.

Los delitos

La posible evasión de impuestos se descubrió durante las investigaciones realizadas por la Fiscalía para sustentar la malversación de fondos.

Se detectó con base a un informe proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), del Ministerio de Hacienda.

La Fiscalía deberá solicitar a la Asamblea levantar el fuero legislativo de Umaña para poder procesarlo.

Fiscales antilavado de dinero no se pronunciaron en el caso

El recurso fue presentado únicamente por los fiscales de la Unidad Contra el Crimen Organizado de la Fiscalía.

Martes, 17 noviembre 2009 00:00

El recurso de casación presentado hace seis días por la Fiscalía General de la República (FGR) ante el Tribunal Tercero de Sentencia de San Salvador está signado únicamente por dos fiscales, y no tres, de los que fungieron como acusadores durante el juicio de Fredis Osmín Escobar Alvarenga.

El documento, que inicia manifestándose parcialmente de acuerdo con la condena de siete años por el delito de lavado de dinero —“Sí nos encontramos de acuerdo con la condena penal por el delito de lavado de dinero y activos en relación a la conversión de fondos ilícitos...”—, fue presentado por dos fiscales de la Unidad Contra el Crimen Organizado (UNICCO) de la FGR; no así por el fiscal de la Unidad de Investigación Financiera (UIF), que actuó en conjunto con los de la primera unidad.

A Escobar Alvarenga, que fue arrestado en abril de 2008, la UNICCO lo acusó inicialmente de evadir unos \$200,000 al fisco. La UIF de la FGR luego lo acusó de blanquear unos \$8 millones.

Aunque los casos fueron acumulados en un solo expediente, fue la imputación de lavado la que movió al Tribunal Tercero de Sentencia a condenar de Escobar Alvarenga a siete años de cárcel.

En su resolución, los jueces fundamentaron que se condenaba al imputado por la relación que se evidenció entre este y Reynerio de Jesús Flores Lazo, procesado por narcotráfico, al establecer negocios con una camioneta de lujo.

Cuando conoció el caso, el Tribunal Quinto de Instrucción de San Salvador falló que la presunta evasión al fisco debía ser entendida como una modalidad del blanqueo de capitales, ya que en ambos casos se trataba de esconder algo ilícito.

Escobar Alvarenga guarda prisión actualmente en el Centro Penal La Esperanza, mejor conocido como “Mariona”.

Su caso llevó a la FGR a solicitar la separación de un juez, luego de un largo tira y encoje acerca de diligencias que, según ellos, no habían podido realizar por presuntos obstáculos.

Castigarán a funcionarios que ayuden a evadir

Al menos ocho artículos del Código Penal forman parte del paquete de reformas fiscales que el Ejecutivo ha comenzado a analizar con el sector privado. Aunque las propuestas no implican un aumento de penas, en las reformas se clarifican algunos delitos fiscales y se obliga al cumplimiento de la pena de cárcel que ya establece la ley para quienes reincidan en la evasión del pago o declaración de tributos.

Miércoles, 28 octubre 2009 00:00

De modo que se considera como delito de defraudación al fisco toda apropiación o retención tributaria indebida, así como el aprovechamiento de beneficios fiscales, según reza la reforma al artículo 249 del Código Penal.

Aunque clarifica algunos términos, la reforma también reafirma la decisión de implementar la prisión y elimina la separación que existía en el cumplimiento del pago de IVA o renta. Así, se aplicará prisión de cuatro a seis años cuando el monto de lo declarado mensualmente que se hayan evadido oscile entre \$11,428.57 y \$34,285.71. Si la cifra supera esta última, la pena sería de seis a ocho años.

Además, si alguien se ha apropiado indebidamente de retenciones o anticipos y estos exceden los \$2,857.14, se aplicará una pena de entre cuatro a seis años.

Otro de los hechos que resaltan es que con las modificaciones no se podrá evitar la responsabilidad penal (ir a la cárcel) con solo pagar la deuda si es reincidente en la evasión de impuestos.

Pero una de las principales novedades, de acuerdo con el ministro de Hacienda, Carlos Cáceres, es el control que estas reformas ejercerán sobre los funcionarios de la entidad.

“No aumentamos las penas, sino que ofrecemos penas a los malos funcionarios de Hacienda, aquellos que falsifiquen solvencias, borren cuentas de deudores, que falsifiquen en aduanas, contadores vistas... a estos los estamos penando, así como penamos a los malos contadores y malos auditores”, dijo. Además de aumentar las penas, se inhabilitarán en el ejercicio de la función pública.

Hoy inicia proceso por evasión contra supuesto miembro de Los Perrones

Wilfredo Reyes, vinculado a la banda Los Perrones, enfrenta hoy un proceso judicial de sentencia por evadir el pago de impuestos al fisco.

Escrito por Blanca Abarca

Sábado, 05 septiembre 2009 09:37

Wilfredo Reyes Martínez, supuesto miembro de Los Perrones —empresarios de oriente ligados a delitos de evasión, narcotráfico, y otros—, enfrentará hoy una audiencia inicial en el juzgado primero de sentencia de San Salvador.



Reyes enfrenta cargos de evasión fiscal, presuntamente perpetrada en 2005, por no haber declarado sus ingresos de cerca de \$1 millón.

Según la acusación en contra, este habría evadido declarar poco más de \$208,000 en concepto de impuestos.

Reyes Martínez, quien fue arrestado el 4 de julio de 2008, es además procesado en otro juzgado por el delito de tráfico de personas —coyotaje—, junto a aproximadamente seis personas más, entre estas su esposa.

Los fiscales del caso detallaron que la mayoría de ingresos reflejados en cuentas de Reyes Martínez provendrían de transferencias de otras cuentas bancarias, de personas de las cuales se reservaron los nombres. Sin embargo, no se ha logrado comprobar el origen de los fondos, o el por qué de estos pagos, dijeron los representantes de la FGR.

Hasta diciembre del año pasado, Reyes Martínez poseía unos 41 inmuebles, sin haber sido inmovilizados por la FGR, a su nombre. Estos están ubicados en La Unión —de donde es oriundo—, San Miguel, Morazán y San Salvador.

Según los fiscales del caso, lo percibido por Reyes Martínez durante 2005 son más de \$955,000; y no están sustentados con las actividades comerciales que este ha declarado como fuentes de sus ingresos: los préstamos personales y la ganadería.