

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



TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE

MÁSTER EN DERECHO PENAL ECONÓMICO:

“LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ORGANOS DE ADMINISTRACIÓN Y EMPLEADOS DE SOCIEDADES EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS, UNA PERSPECTIVA DESDE LA TEORÍA DEL ACTUAR POR OTRO”.

PRESENTADO POR:

LICENCIADO MARVIN HUMBERTO FLORES JUÁREZ.

ASESOR DE TRABAJO DE GRADO:

MAESTRO NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIERREZ.

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MAYO DE 2021.

TRIBUNAL CALIFICADOR

DR. SAUL ERNESTO MORALES

PRESIDENTE

DR. GILBERTO RAMÍREZ MELARA

SECRETARIO

MSC. NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIERREZ

VOCAL

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Msc. Roger Armando Arias Alvarado
RECTOR

PhD. Raúl Ernesto Azcunaga López
VICERRECTOR ACADEMICO

Ing. Juan Rosa Quintanilla
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Ing. Francisco Alarcón
SECRETARIO GENERAL

Licdo. Rafael Humberto Peña Marín
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatríz Farfán Mata
DECANA

Dr. Edgardo Herrera Medrano Pacheco
VICEDECANO

Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo
SECRETARIO

Ing. René Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo
DIRECTORA GENERAL DE PROCESOS DE GRADUACION

Dr. José Miguel Vásquez López.
COORDINADORA DE TRABAJOS DE POST GRADO DE LA FACULTAD
DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES.

DEDICATORIA.

A: Dios sobre todas las cosas por protegerme, darme dirección y sabiduría.

A: Mi Hija: Leslie Valeria Flores Reyes por ser mi luz e inspiración en todo este proceso.

A mi familia por todo el Amor y Entrega a lo largo de la Vida

A mis amigos y amigas que me incentivaron y apoyaron día a día

San Salvador, nueve de febrero de dos mil veinte y uno.

AGRADECIMIENTOS.

A mis Maestros, que han contribuido a lo largo de los años con su formación en el Area Penal y con sus orientaciones marcaron el rumbo de mis pasos en las Ciencias Jurídicas.

A mis Maestros y Colegas de la Maestría en Derecho Penal Económico por iluminar con su guía cada eslabón del Proceso de Enseñanza en esta área del Derecho Penal Económico.

A mi Maestro de Tesis y Maestro a lo largo de los años por las sugerencias y posibilitar culminar, NELSON ARMANDO VAQUERANO GUITERREZ.

Al equipo de Jóvenes Abogados y Amigos y Colegas Profesionales, Raynoldo Rosales, Gustavo Zavaleta y Wilson Zelada, por las sugerencias y apoyo en diferentes momentos a lo largo del camino a pesar de todas las dificultades que se me presentaron hicieron la carga menos pesada, con afecto.

2.1.3 Delito de infracción de deber.....	44
2.2 Calidad de obligado tributario.	46
2.3 Órganos colegiados de Administración de la Sociedad.	50
2.4 Administrador único de la sociedad.	52
2.4.1 Autor o coautores en el delito de evasión de impuestos.	52
2.4.1.1 Concepto de autor y coautor.	52
2.5 El dominio del hecho como criterio para determinar la autoría.	54
2.6 El dominio funcional del hecho, como criterio para determinar la autoría.	57
2.7 Incompatibilidad del dominio del hecho para determinar la autoría en el delito de evasión de impuestos.....	62
2.8 Propuesta para determinar la autoría y coautoría en el delito de evasión de impuestos.....	64
2.8.1 La infracción de un deber no penal, como presupuesto de la autoría.	64
2.8.2 Negación de la teoría del dominio del hecho y dominio funcional del hecho, para determinar la autoría en el delito de evasión de impuestos.....	67
2.8.3 Adjudicación de un deber no penal, como criterio para determinar la autoría y coautoría en el delito de evasión de impuestos.....	69
2.9 Consideración especial sobre la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas.....	72
2.9 La participación en el delito de evasión de impuestos.	75
2.9.1 ¿Se puede ser partícipe en un delito especial?.....	75
2.9.1.1 Tesis a favor.....	75
2.9.1.2 Tesis en contra.....	77
2.9.1.3 Toma de posición.....	79
2.10 Instigador en el delito de evasión de impuestos.	80
2.10.1 Presupuestos y fundamento de la punición.....	80
2.10.2 Auditores Fiscales Externos a la Sociedad.	81
2.11. Complicidad en el delito de evasión fiscal.....	90
2.11.1 Teoría de la accesoriadad limitada.	90

2.11.2 Clases de complicidad.	92
2.11.2.1 Complicidad Primaria y Secundaria.	92
2.11.3 Quiénes pueden ser cómplices necesarios en el delito de evasión.....	95
2.11.4 Quiénes pueden ser cómplices no necesarios en el delito de evasión.....	96
CAPÍTULO III	98
EL ACTUAR POR OTRO EN EL DERECHO PENAL.....	98
3. Evolución histórica de la fórmula del actuar por otro.	99
3.1 Aproximación conceptual: El problema en la denominación del actuar en lugar de otro.....	101
3.2 Fundamento Político-Criminal de la figura del actuar en lugar de otro.	103
3.3 Noción del actuar por otro.....	105
3.4 Elementos del actuar por otro.	105
3.5 Finalidad de la cláusula del actuar por otro.....	107
3.6 El actuar por otro como cobertor de lagunas de punibilidad.	109
3.7 Ámbito de aplicación de la fórmula del actuar por otro: los delitos especiales.....	111
3.8 Deber de vigilancia del empresario como criterio para atribuir responsabilidad en comisión por omisión.	114
3.9 Los delitos especiales en sentido amplio: los delitos de dominio.....	115
3.9.1 La relación necesaria de representación	116
3.9.1.1 Órgano de representación autorizado de una persona jurídica.	118
3.9.1.2 Socio representante autorizado de una sociedad.	120
3.9.2 Actuar como órgano representante o administrador.	122
CAPITULO IV.....	125
ACTUAR POR OTRO Y CULPABILIDAD EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.....	125
4. Noción introductoria.	126
4.1 Principio de culpabilidad.	126

4.1.1 Principio de culpabilidad, Constitución de la República y Tratados Internacionales.....	126
4.1.2 Presupuestos y exigencias del principio de culpabilidad en el delito de evasión de impuestos.....	134
4.1.2.1 Dolo en el delito de evasión de impuestos.....	134
4.1.2.2 El error de tipo y de prohibición en el delito de evasión de impuestos.....	139
4.1.2.2.1 Error de tipo. Presupuestos y fundamento.....	139
4.1.2.2.2 Error de prohibición. Presupuestos y fundamento.....	142
4.2 Actuar por otro, delitos especiales y principio de legalidad. Criticas.....	147
4.3 Delito de evasión de impuesto y actuar por otro.....	156
5. Conclusiones:	164
5.1 Respecto del trabajo de Investigación.....	164
5.2 Respecto de los objetivos de investigación.....	168
6. Recomendaciones.....	170
BIBLIOGRAFIA.....	173
DERECHO COMPARADO.....	181

Resumen

El problema dogmático explicado por esta investigación supera las meras construcciones abstractas que los doctrinarios discuten en la academia, se trata de una problemática que afecta todos los casos donde la criminalidad organizada opte por utilizar las personas jurídicas aprovechando su compleja organización para el cometimiento de ilícitos de manera encubierta, contra bienes jurídicos colectivos, afectando el orden socioeconómico (en su sentido sociológico), a esta nueva forma de delincuencia se le denomina criminalidad económica, y para evitar la impunidad de este nuevo tipo de criminalidad es que se desarrollan nuevos mecanismos jurídicos que permitan ampliar el alcance del tipo, penetrando dentro de la persona jurídica y extrayendo a las personas que han intervenido dentro del ilícito mediante la empresa criminal.

Este mecanismo jurídico es “el actuar por otro”, que en llanas frases no es más que la fórmula utilizada para atribuir los elementos especiales del tipo que concurren en una persona representada, a la persona representante quien no posee dichos elementos especiales. La investigación da inicio examinando el origen histórico que inspiró la moderna teoría del “actuar por otro”, teniendo su cuna en uno de los países con mayor desarrollo de la dogmática penal “Alemania”, en un segundo momento aborda aspectos dogmáticos que han influido, en el proceso ensayo y error de la elaboración de la teoría del actuar por otro, pero relacionándola al mismo tiempo con los delitos de “infracción del deber”, dentro de dicha categoría de delitos se encuentra precisamente “la evasión de impuestos”, como tercer momento se analiza propiamente tal la fórmula del actuar por otro, sus elementos, la finalidad, los fundamentos del actuar por otro y el ámbito de aplicación, además se analizan como puede

intervenir dentro de la evasión de impuestos los distintos cargos de gobierno de la sociedad.

Finalmente se analiza el delito de evasión de impuestos, el elemento subjetivo del tipo “dolo”, el error de tipo, y el error de prohibición en la evasión de impuestos, el respeto al principio de legalidad, y la relación entre la evasión impuestos y el actuar por otro.

Siglas y Acrónimos

CC: Código Civil

CCm: Código de Comercio

Cn: Constitución de la República

CP: Código Penal

CPP: Código Procesal Penal

CTr: Código Tributario.

D. L.: Decreto Legislativo

D. O.: Diario Oficial

D.E.: Decreto Ejecutivo

DPE: Derecho Penal Económico

DPT: Derecho Penal Tributario

FGR: Fiscalía General de la República

LCLDYA: Ley Contra Lavado de Dinero y Activos

PNC: Policía Nacional Civil.

Introducción General.

I. Aproximación inicial al tema de investigación.

El trabajo de grado, Intitulado “**LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ORGANOS DE ADMINISTRACIÓN Y EMPLEADOS DE SOCIEDADES EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS, UNA PERSPECTIVA DESDE LA TEORÍA DEL ACTUAR POR OTRO**”, constituye la versión final del trabajo de graduación de la Maestría en Derecho Penal Económico, coordinada por la Unidad de Post-gradados de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, de la Universidad de El Salvador.

Por medio de la presente investigación se pretende determinar el sistema de imputación penal en el ámbito de la criminalidad económica, cuando el delito de evasión de impuestos se le atribuye al representante legal de una sociedad *-independientemente la denominación mercantil que adopte-* y determinar como fuente del derecho los alcances de la jurisprudencia nacional y el tratamiento doctrinario para la aplicación del actuar por otro, el cual plantea una serie de teorías entre ellas: a) la responsabilidad de los órganos de la administración, b) la concurrencia de los elementos subjetivos en el actuar por otro por parte del representante legal, este último alude al principio de comunicación de las circunstancias, y la necesidad de la concurrencia del dolo en la defraudación al fisco como parte fundamental en la estructura del tipo subjetivo.

En ese sentido el desarrollo del presente documento, reúne por los cuatro premisas importantes: a) Fundamentos Dogmáticos e históricos de la formula “actuar por otro;” b) Análisis del bien jurídico protegido en el delito de evasión

de impuestos desde la perspectiva de la autoría y participación; c) la figura del “actuar por otro” en el derecho penal, su ámbito de aplicación, aproximación a su fundamento doctrinario-legal, y los problemas más relevantes de la fórmula; y, finalmente d) la manifestación del principio de culpabilidad en el delito de evasión de impuesto por medio de la figura del “actuar por otro”.

II. Sobre el problema de investigación.

Lo moderna sociedad post industrial es un claro paradigma de la denominada sociedad del riesgo¹, donde los riesgos generados por los avances tecnológicos se reparten a todos los miembros generando un margen de peligrosidad constante, el cual es aceptado por el ciudadano promedio como una manifestación de la normalidad en la cual viven todos cotidianamente.

El crecimiento, expansión y desarrollo de los grupos económicos en el último medio siglo le dio un papel relevante a la empresa en el escenario social y económico actual. Ello ha tenido repercusión en el ámbito del Derecho Penal, específicamente en lo que se denomina Derecho Penal Económico² (DPE en adelante).

Por supuesto el problema analizar es eminentemente jurídico, y no sociológico, a pesar de ello este nuevo modelo de derecho “DPE” que surge de un nuevo

¹ Blanca Mendoza Buergo, *El Derecho Penal en la sociedad del riesgo*, (Madrid: Civitas, 2001), 25. *“las sociedades postindustriales desarrolladas las implicaciones negativas del desarrollo tecnológico y del sistema de producción y consumo adquieren entidad propia y amenazan de forma masiva a los ciudadanos, ya que ello propicia la aparición de nuevos riesgos de tal magnitud especialmente de origen tecnológico-, que determina un cambio de época desde la sociedad industrial a un nuevo tipo macrosociológico: el de la sociedad del riesgo”*

² No se pretende referirse a un Derecho Penal distinto ya que este es uno solo, sino a una simple calificación fijada sobre la peculiar naturaleza del bien jurídico a tutelar.

modelo de sociedad “sociedad del riesgo”, da origen a una gama nueva de delitos, entre estos el delito de evasión de impuesto, y mecanismos jurídicos diseñadas imputar responsabilidad, como la formula actuar por otro.

Dentro de las funciones que tiene las personas que intervienen en la ejecución del delito fiscal, está la ideación de la comisión del delito de evasión de impuestos, el problema radica y en la determinación de acciones u omisiones típicas en el tipo penal en comento y poder individualizar conductas que se adecuen a los títulos de imputación regulados en nuestra legislación.

Existe una dificultad practica en diferenciar aquellos sujetos intervinientes en la ejecución del delito pero que están al margen del suceso principal, precisamente se hace referencia al contador general y sus auxiliares contables, auditores externos, asesores legales y/o fiscales; a su vez por ser un delito de resultado, es aplicable la teoría de la imputación objetiva, y sobre este aspecto toma relevancia la categoría de la “*prohibición de regreso*” o “*acciones neutras*” para intervinientes en la materialización del injusto.

Es decir, la teoría del actuar por otro ha sido plasmada en el código penal salvadoreño como una forma de dar respuesta a la problemática de los delitos cometidos mediante una persona jurídica, pero en la realidad la distinción entre autores y participes es una línea muy delgada, y es este tema investigado sobre la aplicación de la teoría del actuar por otro, en casos donde pre-existen estructuras jerárquicas complejas donde tiene efecto el tema de investigación.

Otro problema tratado son los limites concretos al “*ius puniendi*” desde el principio de culpabilidad, puesto que el trato que se da a los intervinientes dentro del delito no es uniforme es necesario reconstruir el hecho y revisar el aporte de cada uno considerando su acción, desde una perspectiva finalista como “acción final” y desde una perspectiva funcionalista “como evitabilidad

del resultado” en el transcurso de la investigación se descomponen estas posturas buscando cumplir el deber del estado de perseguir y reprimir el delito, sin violentar el principio de culpabilidad presumiendo la culpable a sujetos solo por su rol como directivo, o administrador, en una sociedad, interpretando y descomponiendo el contenido de lo regulado en el Art. 4 CP y Art 11 de la Constitución de la República.

Otro problema relevante al que se le da respuesta dentro del marco de la responsabilidad individual en una empresa criminal, es la teoría del error de tipo y erro de prohibición, regulado dentro del artículo 28 del Código Penal, siendo que en la realidad de los hechos delictivos, las secretarias, auxiliares jurídicos, y auxiliares contables, que pueden intervenir en la ejecución material del delito, no siempre están conscientes de la ilicitud de su actuar o desconocer uno o varios de los elementos del tipo, todo ello al margen de la posibilidad de aplicarles la teoría del actuar por otro.

Por tanto, el problema en concreto de la investigación es:

¿Cómo determinar la responsabilidad penal de las personas naturales que participan en la preparación y ejecución del delito de evasión de impuestos, cuando es cometido en el contexto de una sociedad o persona jurídica?

la respuesta a esta problemática se desarrolla en el capítulo dos, partiendo de la naturaleza del delito, ubicándolo como delito de infracción de un deber y desarrollando la teoría del actuar por otro.

¿Cuáles son los requisitos de la autoría y participación para poder considerar a una persona que no ostenta la calidad exigida por el tipo de evasión de impuestos, responsable del delito en comento?

La respuesta de esta pregunta se puede dividir en dos etapas: la primera refiere a los requisitos de la autoría y participación para personas que no

reúnen los requisitos exigidos por tipos especiales de infracción de un deber, lo que se desarrolla en el capítulo tres, la segunda etapa de la pregunta sobre los requisitos para atribuir responsabilidad penal a sujetos que no reúnen los elementos especiales exigido por el tipo de evasión de impuestos, se desarrolla en el capítulo cuatro exponiendo la doctrina y jurisprudencia relevante para el caso.

Estos se les ha dado cumplimiento a partir de reformular la institución del *actuar por otro*, proponiendo un nuevo planteamiento y aplicación del mismo con el objeto de no dejar impunes conductas típicas del delito de evasión de impuestos a consecuencia que quedan fuera de dicha cláusula supuestos de personas ejecutoras del delito de evasión de impuestos al tenor del principio de legalidad regulado en el Art. 1 CP.

Es decir, el problema de como el actuar por otro es una manifestación de la autoría, no deviene en la exclusión de otros dispositivos amplificadores del tipo, como la coautoría o la complicidad dentro de la misma empresa, y ese es precisamente un tema que no termina de explicarse por la doctrina jurídico-científica salvadoreña, continúa escribiéndose sobre problemas ya solucionados por doctos tratados. *Parte del problema de la jurisprudencia en la aplicación práctica de la cláusula del actuar por otro de manera contradictoria, es por una debilidad teórica, porque no hay un suficiente desarrollo doctrinario con vista a nuestro código penal sobre el tema y a ello debe dar respuesta esta investigación.*

III. Breve referencia a la metodología utilizada

La investigación fue realizada mediante el método jurídico dogmático y en lo que respecta al análisis de la realidad interpretativa y aplicativa de las normas se torna socio jurídico, ello se debe esencialmente a la utilización de los

precedentes judiciales (jurisprudencia) como fuente del derecho, además de la investigación de las fuentes formales del derecho, es decir, la ley y la doctrina sobre esta última se abordó desde distintas perspectivas científico jurídicas.

Aclarándose que en lo que respecta al análisis de casos y resoluciones que ejemplifiquen las propuestas doctrinarias, no se transforma la investigación en “jurídico propositiva”, pues no hay una propuesta de reforma de ley, sino, una valoración integral de la abstracción jurídica “norma-doctrina”, y complementación con análisis de caso y de la aplicación de las normas por parte de los tribunales, manteniéndose un nivel de profundidad eminentemente “descriptivo” sobre el fenómeno jurídico, que consistente en: la imputaciones que se hacen a los diferentes intervinientes en la preparación y ejecución del delito de evasión de impuestos cometido en una sociedad o persona jurídica, desde el punto de vista de la autoría y participación y principio de culpabilidad, aplicado a la institución del actuar por otro.

IV. Estructura del trabajo de investigación.

Para tales fines el trabajo se encuentra articulado en cuatro apartados subdivididos en sub-capítulos de la siguiente forma:

El primer capítulo intitulado: **Antecedentes históricos dogmáticos de la formula “actuar por otro”,** en dicho apartado se hizo referencia a sus orígenes en el occidente, haciendo referencia a Alemania y España, luego retomando Latinoamérica haciendo referencia a tres Estado, Argentina, Colombia y Perú, culminando con El Salvador, y finalmente haciendo referencia a los antecedentes históricos contra la Hacienda Pública en El Salvador.

El segundo capítulo intitulado: **Autoría y participación en el delito de evasión de impuestos**, en dicho apartado se hace referencia en primer lugar a la naturaleza jurídica del delito de evasión de impuestos, se describe el desarrollo de los tipos penales como parte de la naturaleza jurídica, se explica en que consiste la calidad de obligado tributario, quienes constituyen los órganos colegiados de administración de la sociedad, cuáles son los elementos de hecho como criterio para determinar la autoría, el dominio función del hecho como criterio para determinar la teoría entre otras temáticas íntimamente relacionadas al mismo.

El tercer capítulo intitulado: **El actuar por otro en el derecho penal**, todo inicia con la evolución histórica de la fórmula del actuar por otro, una aproximación conceptual en la denominación del actuar por otro, sus fundamentos de política criminal, elementos, el actuar por otro como cobertor de laguna de punibilidad, la relación de la necesaria representación.

El cuarto capítulo intitulado: **Actuar por otro y culpabilidad en el delito de evasión de impuesto**, esta comprende una descripción y argumentación completa del principio de culpabilidad en el delito de evasión de impuestos bajo la fórmula del actuar por otro, como lo aborda la constitución y los tratados internacionales, sus presupuestos y exigencias, la manifestación del dolo, el error de tipo y error de prohibición como principales subapartados cerrados con el actuar por otro como delitos especial y principio de legalidad sus principales críticas y el delito de evasión de impuestos y actuar por otros sus principales críticas.

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas utilizadas para el desarrollo del presente documento tanto las obras utilizadas como referencia para el desarrollo del mismo, como algunas otras de ser utilizadas para estudios posteriores.

Es de hacer constar que la presente investigación aun cuando sea de naturaleza bibliográfica, contara con un anexo de jurisprudencia.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES DE LA FORMULA “ACTUAR POR OTRO”.

SUMARIO: 1. Noción introductoria. 1.1 Orígenes. 1.1.1 Alemania. 1.1.2 España. 1.1.3 Latinoamérica. 1.1.3.1 Argentina. 1.1.3.2. Colombia. 1.1.3.3 Perú. 1.1.3.4. El Salvador. 1.1.3.4.1. Antecedentes Históricos de los delitos contra la hacienda pública en El Salvador.

1. Noción introductoria.

Como toda investigación jurídica es necesario remitirse a los antecedentes y orígenes de la institución o instituciones a investigar, máxime cuando se trata de una investigación jurídica en el ámbito del Derecho Penal, donde es imprescindible conocer el fundamento político criminal Genesis³ y desarrollo ulterior siendo a partir de ahí que se cimenta la base de la investigación.

A lo largo de la historia del Derecho Penal se ha adaptado a diferentes circunstancias sociales, culturales, políticas y económicas que le ha obligado a estar en constante cambio acorde a cada momento histórico⁴, así pues los

³ Claus Roxin, *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal*, (España: Tirant Lo Blanch, 2000), 98. Es precisamente atribuido a Roxin la adaptación de las distintas instituciones jurídico penales orientadas a su función político criminal, o en sus palabras “*consideraciones político-criminales en la construcción del sistema del delito y en la atribución de contenido a sus diversas categorías*”.

⁴ Eugenio Raul Zaffaroni, *En búsqueda de las penas perdidas*, (Argentina: Editorial Ediar, 1998), 61. EL derecho penal, es el derecho penal de una sociedad determinada en una época determinada, por ello se “*afirma rotundamente que, para comprender el delito es necesario comenzar reconociendo que el fenómeno decisivo no es el delito, sino el desarrollo histórico y la forma en que actúa la sociedad capitalista*”.

tópicos que trata esta rama de las ciencias jurídicas han ido evolucionando o perfeccionándose u otros casos hasta desaparecer; una de las instituciones más variables en la doctrina, legislación y jurisprudencia es la imputación de responsabilidad penal o autoría y participación, estas no han sido suficientes para resolver los problemas de imputación con el surgimiento y auge de los delitos especiales propios, ante dicha insuficiencia la dogmática ha recurrido en base a casos donde no se puede imputar delitos especiales propios a *extraneus* y que han derivado en impunidad, a lo que se denomina “*actuar por otro*” o “*actuar en lugar de otro*”⁵, para tratar de resolver los problemas de imputación o también conocidos como problemas del sujeto del Derecho Penal.

Es indiscutible que la institución del actuar por otro, toma auge en el denominado Derecho Penal Económico y de la empresa al enfrentarse a dificultades, incluso, el cuestionamiento de la eficacia de las categorías dogmáticas tradicionales. En este sentido, resulta ilustrativa la opinión del Prof. Gracia Martín, quien sostiene que, en la criminalidad económica, “...*la aplicación de los instrumentos dogmáticos de imputación tradicionales tropieza con dificultades adicionales y superpuestas a las generales de todo instrumento jurídico...*”⁶.

⁵ Mirentxu Corcoy Bidasolo, I *Manual de Derecho Penal, Económico y de la Empresa. Parte General y Parte Especial*, (España: editorial Tirant lo Blanch, Valencia España 2016), 46-47. Es un dispositivo amplificador del tipo creado para evitar lagunas de punibilidad en los casos de delitos especiales propios que son ejecutados por una persona representante en nombre una persona jurídica, concurriendo la mayoría de los elementos del tipo en la persona natural, pero los elementos especiales del tipo únicamente concurrían en una persona jurídica.

⁶Luis Gracia Martín, “La responsabilidad penal del directivo, órgano y representante de la empresa en el Derecho penal español”, *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedeman*, (España: Universidad Autónoma de Madrid, 1995), 83.

Ahora bien, uno de los principales problemas de imputación de responsabilidad penal en el ámbito de la criminalidad económica, se deriva de las actuaciones de los órganos de representación empresarial⁷, encaminada a la comisión de conductas punibles y, particularmente, de delitos especiales como lo es el delito de evasión de impuestos que será objeto de estudio en la presente investigación. Esto último nos introduce al estudio de la formula “actuar en lugar de otro” o “actuar por otro”.

Ello es así en vista que en el Derecho Penal económico la gran mayoría de los delitos se configuran como especiales o especiales propios⁸, al tipificar comportamientos de sujetos que participan en el tráfico económico desde determinadas posiciones formalizadas y, a veces, cuasi institucionalizadas, lo que genera, en consecuencia, un mayor número de actuaciones en lugar de otro, en razón a ello que en el ámbito del Derecho Penal Económico⁹, cuando se habla de autoría y participación es necesario hablar de la institución del actuar por otro, siendo esta última aplicada a los delitos tributarios lo que constituye el objeto de la presente.

⁷ Gil Nobajas, “Delimitación conceptual y atribución de responsabilidad penal al administrador de derecho: una revisión de la doctrina desde la jurisprudencia” Revista de Derecho Penal y Criminología, 3º época, N° 10 (2013), 22. Lo que obliga a la doctrina a especificar y definir qué se entiende por representante, por administrador de derecho o por órgano de administración, lo que no puede hacerse al margen del ordenamiento jurídico mercantil, de modo tal que puede entenderse por administradores de derechos a aquellos que han sido designado conforme a ley y a los estatutos de la sociedad.

⁸ Eugenio Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal parte General Tomo III* (Argentina, Editorial Ediar, 1982), 282. La especialidad del tipo suele calificarse entre propio e impropio, pero también la especialidad en los tipos puede ser necesaria o legal, hay sujeto activo necesario cuando: de la naturaleza misma del tipo surge la calificación (ejemplo de esto sería el aborto que no puede ser cometido por un hombre) la calificación es legal cuando: lo que da lugar a la calificación es una calidad eventual de la que surge un mayor o menor contenido injusto del hecho (como ejemplo la calificación de ascendiente o descendiente en el homicidio agravado).

⁹ Bidasolo, I *Manual de Derecho Penal, Económico y de la Empresa. Parte General y Parte Especial*, 44.

1.1 Orígenes.

1.1.1. Edad antigua

Se inicia directamente con el derecho romano porque difícilmente puede retrocederse a culturas tan antiguas donde las raíces del concepto de derecho no se relacionan más que con la materialidad de las leyes, y no con instituciones jurídicas específicas como antecedente, y resultaría fútil en tanto constituirían argumentos genéricos sobre el derecho remoto, que por el solo hecho de intuirse coactivo, se presume que también es lógico y sistematizado, cuando en la realidad el derecho mesopotámico, babilónico, y griego estaba lejos de asemejarse con lo que hoy se conoce como derecho

No puede asegurarse exactamente la fecha en que se fundó la ciudad de Roma; pero es indudable que creció paulatinamente en el transcurso del siglo VII A.C¹⁰. Ahora los Romanos particularmente no tenían una distinción plena en figuras complejas de participación como las utilizadas hoy en día, de manera tal que sobre la base de esa participación delincencial pudiera aplicarse un tratamiento sancionador diferenciado. Obviamente no existe nada parecido a una tipificación general de las figuras delictivas. El tratamiento de la participación se lleva a cabo en relación con los delitos¹¹ particulares y no da lugar a la elaboración de principios generalmente aplicables.

¹⁰ Arturo Rosenberg, *Historia de la Republica Romana*, (España: editorial Revista de Occidente, 1921), 9.

¹¹¹¹ Afernandez de Bujan, *Derecho público romano*, (España: S.L Civitas, 1996), 167-169. *"Para los romanos existía una diferencia marcada entre "delito" y "crimen" el primero era los actos ilícitos perseguibles mediante un proceso civil, incoado mediante una acción "penal", y sancionados mediante penas dinerarias, dinero, normalmente consistentes en un múltiplo - duplo, triplo cuádruplo - del valor del daño causado, mientras que los "crimenes" eran perseguibles mediante un proceso penal o criminal, iniciado por el ejercicio de una "acción penal pública", sancionados por penas personales y aflictivas, que suponen la lesión de intereses".*

En una aproximación general tan sólo puede concluirse que los textos legales se limitan a apreciar la posibilidad de la codelincuencia. Mas no de una coautoría propiamente tal pues esto conllevaría una identificación de distintas responsabilidades, de manera tal que los delitos son descritos como un simple actuar conjunto, es decir delitos cometidos por una pluralidad de personas, sin distinguir los grados de participación¹².

Ahora bien, la figura que más se asemejaba a la coautoría eran el actuar colectivo que para los juristas romanos el hurto colectivo es *unumfactum*. Esta doctrina del *unumfactum o unum delictum* aplicada al hurto se extiende por vía de analogía a otros delitos privados como el robo a mano armada o los robos o hurtos a daños de la *familia publicanorum*. Se plantean aquí los juristas romanos si se trata de un único delito, y en este sentido viene resuelto por la jurisprudencia romana siempre que resulte que las operaciones de los partícipes converjan en un mismo daño. Esta doctrina encuentra su fundamento en el edicto del pretor “*si familia furtum fecisse dicetur*”¹³.

Los romanos no tenían un sistema que les permitiera diferenciar entre complicidad necesario o innecesaria y autoría directa o mediata, lo que tenían era una diferenciación en las categorías del partícipe “*socí o participes*”. de manera tal que era “*Socci o participes*” son los que, sin tomar parte en la ejecución, ayudan o facilitan a la comisión del delito, pero estaban además “*los*

¹² Contardo Ferrini, *Derecho penal romano*, (España: Marcial Pons, 2017), 108.

¹³ Ibidem, 109-111. Algunos especialistas en derecho romano especifican esta época como el origen de la responsabilidad civil, ya que se comienza a realizar una distinción fundamental en el antecedente de los delitos de acción públicos o crimina, que era castigado con penas corporales o pecuniarias a favor del fisco o *aerarium* y delitos de naturaleza privada como antecedente de los delitos de acción privada, denominados *delicta o maleficia*. Samantha Gabriela Lopez Guardiola, *Derecho Romano I* (México: Red Tercer Milenio, 2012), 76.

ministrí”, en cambio, son los siervos que cooperan en la comisión del delito obra de su señor. Su participación tiene la característica, de cooperación por subordinación social, se considera que no actúan según su voluntad, sino que su señor actúa mediante ellos, ocupando el último grado de participación y en los delitos menores tenían hasta impunidad¹⁴.

Tras la caída del imperio romano de occidente en 476 hubo muchos intentos de reunificación, saqueos y magnicidios, ahora para el derecho esto fue una época de tumultos jurídicos, paulatinamente el sistema continuó su proceso evolutivo incorporando elementos del Derecho Canónico durante las centurias que siguieron a la caída del Imperio romano, destacan unas cuantas legislaciones como la visigótica, Durante los siglos XI¹⁵.

El Derecho penal visigótico responde también a esa confluencia entre el Derecho romano y el Derecho germánico; éste último determina fundamentalmente el tipo de penas, pero, por lo general, se distancia de la tradición germánica. Las diferencias entre el Derecho germánico y el visigodo influyen en la regulación de la participación en el delito¹⁶.

Por lo que respecta la responsabilidad, y siempre teniendo en cuenta que se trata de reconstrucciones fragmentarias, el Derecho visigótico (es decir la cantidad de leyes existentes aplicables a cada territorio no era uniforme) acepta la individualización de la responsabilidad penal, negando, por tanto, la

¹⁴ Álvaro D'Ors, Derecho privado romano, (España: editorial EUNSA, 2004), 361-363

¹⁵ Louis Perret, “*Ciencia del derecho durante el siglo XX*”, revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Numero 198, (1998), 643.

¹⁶ José Manuel Pérez Prendes, *Curso de Historia del Derecho Español*, (España: ediciones Darro, 1989), 1137y 1138.

responsabilidad colectiva e incluso las consecuencias económicas del delito sobre los herederos¹⁷.

Se prevé expresamente la posibilidad de delitos cometidos por una pluralidad de personas (al igual que en el imperio romano un actuar conjunto) y se distingue entre las distintas formas de contribuir a ellos, aunque desde el punto de vista de la punibilidad el criterio utilizado sea por lo general el de la aplicación de misma pena para todos los partícipes, de manera tal que los distintos niveles de intervención no surtían efectos en la atenuación de la pena¹⁸.

Por supuesto el derecho a recorrido un largo camino durante el resto de la edad media, y el renacimiento, pero que una buena parte de las legislaciones europeas encuentra sus raíces en el derecho romano¹⁹, y al ser América Lantina un territorio conquistado por potencias de Europa adopto sus costumbres y sus leyes, por lo que puede afirmarse que se trata de un antecedente común.

1.1.2. Alemania.

Como la mayoría de instituciones modernas jurídico penales, la formulación del actuar por otro tiene su origen en Alemania, a raíz de una laguna de punibilidad, que debe entenderse en dos sentidos, el primero de ellos por la imposibilidad de imponer sanciones jurídico penales directamente a las

¹⁷ Ibidem, 84-87

¹⁸ Jesus Lalinde Abadia, *Derecho histórico español*, (España: Ariel ,1974), 395-396.

¹⁹ Adriano Cavanna, *Historia del Derecho Moderno en Europa*, (Italia: editorial Giuffrè, 2005), 2.

personas jurídicas o entes ficticios, en el desarrollo actual de la dogmática hoy se admite un sistema de imputación penal a las personas jurídicas, inclusive Estados como España, Chile entre otros han adoptado sistemas de sanciones jurídico penales para personas jurídicas, pero no se puede negar que dicha laguna dio pie a la institución investigada; por otro lado el problema que generan los delitos especiales propios realizados o cometidos por órganos de administración de una personas jurídica o dicho de otra forma, cuando el tipo penal requiere de parte del sujeto una cualidad especial para poder ser considerado autor y la cualidad la cumple una persona jurídica (obligado tributario o deudor por ejemplo), el sujeto que realiza las acciones típicas por principio de legalidad quedaría impune.

Para precisar el génesis en la dogmática del actuar por otro o actuar en lugar de otro, es necesario remitirnos al continente europeo, precisamente Alemania como se refirió, donde a raíz de una laguna de punibilidad se hizo patente por vez primera en la jurisprudencia del mencionado país, en la sentencia del tribunal superior de Prubian de 9 de noviembre del año 1874, que decidía un caso de bancarrota. Se trataba del procesamiento de un miembro del Consejo de administración de una sociedad cooperativa que había suspendido sus pagos, por haber llevado los libros de comercio de la persona jurídica de manera desordenada²⁰.

El problema de imputación de responsabilidad penal que se presentaba era que la conducta típica de bancarrota, solo podía ser realizada por el “deudor” y dicha cualidad especial recaía sobre la sociedad o persona jurídica, no así sobre su órgano de administración. Con posterioridad una sentencia de

²⁰ Luis Garcia Martin, *Responsabilidad de directivos órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales*, (España: editorial Boch, 1986), 126.

primera instancia forzó claramente el termino *deudor* para incluir también al miembro del Concejo de administración de la cooperativa, el Tribunal Supremo Prusiano decidió absolver al acusado con el fundamento que el delito de bancarrota solo puede cometerlo el “deudor” que haya suspendido “sus pagos”, y este obviamente no era el caso del administrador de la cooperativa²¹, fundamentando su resolución en la violación al principio de legalidad del Derecho Penal.

En principio la decisión del Tribunal Supremo, parece apegada a una de las garantías penales mínimas, derivada del principio de legalidad, en su manifestación de mandato se certeza o precisión, no puede obviarse un aspecto propio de las ciencias penales que es la exigencia de adaptarse a cada momento histórico donde les toca regir; la solución del Tribunal se mostró totalmente insatisfactoria desde el punto de vista político- criminal, es decir, de la persecución y efectiva sanción por la realización de conductas antijurídicas, se presentaba un vacío de manera intolerable de punibilidad, puesto que no podía sancionarse a la sociedad cooperativa, por carecer de capacidad delictiva, y tampoco al miembro del Consejo de administración, por no reunir la calidad especial exigida por el tipo penal²².

La anterior situación de impunidad en los tribunales llevó a que posteriormente el legislador alemán estableciera mecanismos para cubrir los mencionados vacíos de punibilidad ya que hasta cierto punto se incitaba a los empresarios a cometer hechos delictivos en perjuicio de sus acreedores, en vista que serían exentos de responsabilidad penal por principio de legalidad.

²¹ Percy García Cavero, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, (Argentina: editorial Cuyo, 2004), 325.

²² Carlos Buján-Pérez Martínez, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, (España: editorial Tiran lo Blanch, 2013), 550.

Es así que con ocasión de la promulgación de la Ordenanza Concursal Alemana (KO) de 10 de febrero de 1877, incluyó en esta ley especial no solo la tipificación de los delitos concursales, sino también una cláusula que ampliaba el círculo de destinatarios de algunos de los tipos penales contenidos en esta ley a los administradores de sociedades.

A pesar del proceso de reforma indicado, la solución anterior no colmaba los vacíos de punibilidad en el tema de la responsabilidad penal de órganos o representantes de personas jurídicas por delitos especiales, rápidamente presento defectos, en principio las dificultades se salvaban para algunos de los delitos concursales, el vacío de punibilidad se mantenía en otros delitos concursales a los que la cláusula de extensión de punibilidad no alcanzaba; el legislador alemán se limitó únicamente a los delitos concursales, sin embargo no pensó en ese momento en que solo había solucionado una pequeña parte del verdadero problema.

Frente a la deficiente solución legislativa, la doctrina penal alemana buscó fundamentar una solución satisfactoria al problema desde dos perspectivas: de *lege lata* mediante una interpretación de los tipos penales vigentes que permitiesen incluir dentro del círculo de destinatarios de la norma de los delitos especiales también a los órganos y representantes. La primera propuesta desarrollada por dos sectores de la doctrina alemana, si bien con presupuestos metodológicos diferentes, sirvió de fundamento a varias sentencias condenatorias de los tribunales. Las propuestas de *lege lata*, sin embargo, no se materializaron rápidamente, sino que siguieron un camino bastante largo.

El legislador penal alemán, incluyó dentro del círculo de destinatarios de la norma en numerosos dispositivos particulares al representante legal, y en

algunos casos, incluso al representante voluntario. Fue en el proyecto de 1936 que se incorpora un dispositivo penal general sobre la responsabilidad de los órganos que ciertamente significó un avance pre- legislativo en el problema del actuar por otro. Los proyectos de 1958, 1959, 1960 y 1962, integro con alguna que otra modificación la norma del “actuar por otro”. Mediante la Ley introducida a la Ley de contravenciones de 24 de mayo de 1968 finalmente se incluyó el actuar en lugar de otro y después con la segunda Ley de reforma penal de 1969 que entró en vigencia en 1975, paso al Art. 14 actualmente dicha institución.²³

A partir del año 1975, ha sido la redacción legal en el Código Penal alemán la siguiente:

“ Actuar por otra persona. Alguien actúa 1. Como órgano con poder de representación de una persona jurídica o como miembro de tales órganos 2. Como socio con poder de representación de una sociedad comercial de personas; o, 3. Como representante legal de otro, así una ley fundamenta la punibilidad de acuerdo con las especiales cualidades personales, las relaciones o las circunstancias (características especiales personales), también se debe aplicar al representante aún cuando esas características no las tenga él pero si existan en el representado. (2) Si alguien es autorizado por el propietario de una empresa o por alguien autorizado para ello 1. Encargado de dirigir totalmente o parcialmente la empresa; o, 2. Expresamente encargado a salvaguardar bajo su propia responsabilidad, tareas que le corresponden al propietario de la empresa, y actúa el con fundamento

²³ Percy García Cavero, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, 239.

en ese encargo, entonces la ley es la que fundamenta la punibilidad de acuerdo con las características especiales personales. Esto también se aplica al encargado, aun cuando esas características no las tenga él, pero si existen en el propietario de la empresa. 2 al establecimiento en el sentido de la primera frase se debe equiparar la empresa. Si alguien actúa con base en un encargo correspondiente para una entidad que salvaguarda tareas de la administración pública, entonces se debe aplicar mutatis mutandis la primera frase. (3) Los incisos 1 y 2 también son aplicables cuando el hecho jurídico en que se debía fundamentar el derecho de representación o la relación de mandato es ineficaz”²⁴.

A diferencia de otros cuerpos normativos que se indicaran más adelante, la redacción del Código Penal alemán, es bastante completa ya que regula una serie de supuestos, donde se puede actuar en lugar de una persona física o en nombre de una persona jurídica, la única desventaja es que al regular expresamente los diversos supuestos de autoría mediante la cláusula es que puede surgir nuevas modalidades fuera de dicha disposición que no sería acorde al principio de legalidad sancionarla ya que no deja abierta la posibilidad a diferentes supuestos que puedan surgir al parecer un *numerus clausus* de supuestos²⁵.

Como puede apreciarse la regulación actual del actuar por otro en Alemania ya no se refiere únicamente a los delitos concursales, como en un principio se manejó y para lo cual nació dicha institución en aquel momento, con ello ya no se deja la laguna de punibilidad para otros delitos; la redacción del código

²⁴ Claudia López Díaz, *Código Penal Alemán Traducido*, (Colombia: Universidad Externado de Colombia 1999), 8-9.

²⁵ Antonio Beristain, “La reforma del Código Penal Alemán”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales, crónicas extranjeras*, tomo 22, (1969): 372.

penal alemán no se refiere explícitamente a “*actuar por otro o actuar en nombre de otro*”, sino lo expresar el legislador alemán como “*actuar por otra persona*”, no haciendo distingo alguno sobre persona, entiéndase al leer completamente el artículo que se refiere tanto a persona natural y persona jurídica, como se mencionó anteriormente. Lo que se buscaba con esta extensa redacción es no dejar vacíos o lagunas de punibilidad ante supuestos que no cubran dicha cláusula²⁶.

1.1.2. España.

En España se ha regulado en dos ocasiones la cláusula del actuar por otro a lo largo de la historia jurídico penal de ese país; hasta el año de 1983 el caso de la comisión de delitos especiales en el marco de personas jurídicas, en las que concurrían las condiciones objetivas precisas para ser sujeto idóneo de las mismos, carecía de regulación general en el ordenamiento jurídico penal español ²⁷.

Por ello, en realidad, hasta ese año de 1983 no podría haberse castigado por tales delitos en ningún caso a una persona física, ni siquiera al administrador de la persona jurídica, por mucho que esta hubiera realizado los actos materiales propios de los delitos especiales.

Igual que sucedía en Alemania, ya que al castigar de esa forma se atentaría contra el principio de legalidad, es por ello que se necesitaba de dicha

²⁶ Beristain, “La reforma del Código Penal Alemán”, 374.

²⁷ Agustín Jorge Barreiro, Reflexiones sobre la protección penal en la historia del derecho español siglos XIX y XX, Derecho y Justicia penal, N° 1, (2005): 122.

institución ya adoptada y reconocida en la jurisprudencia alemana; las demandas de la doctrina fueron atendidas por el legislador español en el año de 1983. Se planteó la opción de dos sistemas por un lado un precepto único a incluir en la parte general del Código Penal, o en cambio de diversas cláusulas para delitos en concreto en la parte especial,

“este último criterio defendido por el ilustre profesor español Francisco Muñoz Conde, no obstante, a ello prevaleció el primero al estar ya contemplado en el Proyecto de 1980, pero retomar el criterio de Muñoz Conde no dejaba del todo solucionado la problemática de los delitos especiales al ser demasiado limitado”²⁸.

Así desde la Ley de reforma de 25 de junio de 1983, se dispuso en el Código Penal español de una cláusula relativa al actuar en lugar de otro, que, dadas ciertas condiciones, permitía sancionar a directivos, órganos y representantes por delitos especiales cometidos en el ámbito de las personas jurídicas administradas y cuyas condiciones objetivas de autoría (deudor, productor, obligado tributario) concurrían solo en la propia persona jurídica²⁹.

Regulándose la primera vez en el Código Penal español en el Art. 15 bis la cláusula, literalmente:

“El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderán personalmente, aunque no concurren en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la

²⁸ Enrique Álvarez Cora, *Esquemas y textos para la historia del derecho español*, (España: Murcia, 2019), 25.

²⁹ Barreiro, *Reflexiones sobre la protección penal en la historia del derecho español siglos XIX y XX*, 126.

*correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo*³⁰.

Siendo una redacción bastante simple pero que en cierta medida respondía a las lagunas de punibilidad al no estar regulada dicha institución, convirtiéndose en derecho positivo gracias a la LO 8/83, 25-6, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal que introdujo el art. 15 bis.

En el año de 1995 se reformo el Código Penal español, cambio que significo un avance tan importante en el país español que inclusive nuestra legislación jurídico penal vigente desde el veinte de abril de mil novecientos noventa y ocho; tiene a la base dicho código penal, asimismo la cláusula con la entrada en vigencia de la nueva normativa penal cuya vigencia sigue hasta estos días, aunque para algún sector doctrinario siga estimándose insatisfactorio, profundiza en la referida perspectiva material, iniciada por un sector doctrinal ya en el marco del Art 15 bis derogado. *“Dado que el Art. 31 del Código penal español, es equivalente al antiguo que lo regulaba, como punto de partida todas las consideraciones generadas efectuadas por la doctrina a propósito de aquel texto siguen siendo válidas para la nueva regulación*³¹.

Dicho lo anterior el cambio significativo entre la antigua y nueva regulación, como bien lo sostiene el Profesor Jesús María Silva Sánchez, al sostener que *“existe una ampliación significativa de las posibilidades de imputación de responsabilidad penal por delitos especiales cuyas condiciones objetivas de autoría concurren en una persona jurídica*³².

³⁰ Percy García Cavero, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, 282.

³¹ Cora, *Esquemas y textos para la historia del derecho español*, 36.

³² Barreiro, *Reflexiones sobre la protección penal en la historia del derecho español siglos XIX y XX*, 127.

Desapareció con la nueva regulación española, por ejemplo, la mención a los “directivos”, ello no implicaba que sujetos pertenecientes al “personal de alta dirección”, que en virtud del Art. 15 bis derogado, podían ser sancionados penalmente por delitos especiales cuyas condiciones de autoría ostentara la persona jurídica, no quedaban al margen de la posibilidad de intervención punitiva.

En 1995, el art. 15 bis del antiguo Código Penal español, previsto para evitar lagunas de punibilidad en los casos de delito especial impropio en que los elementos de autoría exigidos por el tipo únicamente concurrían en una persona jurídica, se convirtió en el actual art. 31 del Código Penal español vigente³³.

La principal novedad con respecto a su antecedente consiste en la ampliación del ámbito de aplicación de la cláusula de actuación por otro también a los representantes de una persona física. En los supuestos de actuación en nombre o representación de una persona jurídica el precepto distingue entre “administrador de hecho” y “administrador de derecho”.

Por “administrador de derecho” debe entenderse aquel sujeto que realice funciones de administración de una sociedad en virtud de un título jurídicamente válido. En general, será administrador de derecho todo sujeto que pertenezca al órgano de administración de una sociedad, puede serlo tanto de una persona física como una jurídica³⁴.

³³ Enrique Álvarez Cora, Compendio de historia del Derecho español, (España: editor Dm, 2017), 22.

³⁴ Barreiro, Reflexiones sobre la protección penal en la historia del derecho español siglos XIX y XX, 129.

En cuando a los administradores de hecho la doctrina mercantilista considera a todos los demás sujetos que hayan ejercido funciones en nombre de la sociedad, siempre que esto se acredite, o los que ofrezcan alguna irregularidad en su situación jurídica, por nombramiento defectuoso no aceptado, no inscrito o caducado; en cambio la doctrina penal entiende por administrador de hecho a toda persona que por sí sola o conjuntamente con otras, adopte e impone las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente las expresadas en los tipos penales, esto es “quien de hecho mande o gobierne desde la sombra”³⁵.

Muy parecido el génesis del actuar por otro en Alemania y España, ante similares supuestos y necesidades legislativas que dieran una repuesta jurídica al problema de la laguna de punibilidad, no obstante, aún se reciben críticas en la doctrina ante tales legislaciones las cuales serán tratadas más adelante de la investigación.

1.1.3. Latinoamérica.

En Latinoamérica no todas las legislaciones penales han tomado en cuenta la cláusula del actuar otro, por diferentes circunstancias las mayores son las relacionadas con la política criminal de cada país latino; siendo limitado los países que sean regulado en su legislación penal el actuar por otro, se hará un esbozo de algunas legislaciones que han reconocido tal clausula en sus legislaciones.

³⁵ Bidasolo, I *Manual de Derecho Penal, Económico y de la Empresa. Parte General y Parte Especial*, 47.

1.1.3.1. Argentina.

En la actualidad, en el Código Penal de Argentina no está legislado la cláusula de actuar en lugar de otro, pero si en leyes especiales, como, por ejemplo: el art. 14³⁶ de la Ley 24.769; el art. 57³⁷ de la Ley 24.051; art. 144³⁸ de la Ley 24.241; art. 32, inc. 5³⁹ de la Ley 24.557. Es por ello que es sumamente auspicioso su incorporación en el anteproyecto de Código Penal, y en la parte general, para evitar los actuales vacíos de punibilidad que se registran.

Es decir que cuando se ha legislado un nuevo delito y ante la posibilidad de que aparezca como autor del mismo una persona jurídica, se ha previsto expresamente la cláusula del “actuar en lugar de otro”, por lo que podrá en esos casos iniciarse la persecución penal contra la o las personas físicas que hubieren intervenido en el hecho. Actuación que deberá ser en interés de la persona jurídica.

³⁶ Régimen Penal Tributario, Ley 24769, (Argentina: Congreso Nacional, 1996), artículo 14.

³⁷ Residuos Peligrosos, Ley 24051, (Argentina: Congreso Nacional, 1992) artículo 57. Literalmente dice: *“Cuando alguno de los hechos previstos en los dos artículos anteriores se hubiera producido por decisión de una persona jurídica, la pena se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes de la misma que hubiesen intervenido en el hecho punible, sin perjuicio de las demás responsabilidades penales que pudiesen existir.”*

³⁸. Sistema Integrado de Jubilaciones, Ley 24241, (Argentina: Congreso Nacional, 1993), artículo 144. Literalmente: *“Cuando el delito se hubiera cometido a través de una persona de existencia ideal, pública o privada, la pena de prisión se aplicará a los funcionarios públicos, directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes, que hubiesen intervenido en el hecho, o que por imprudencia, negligencia o inobservancia de los deberes a su cargo hubiesen dado lugar a que el hecho se produjera”*

³⁹ Ley de Riesgos de Trabajo, Ley 24557, (Argentina: Congreso Nacional 1995), artículo 14. Literalmente: *“Sanciones... 5. Cuando se trate de personas jurídicas la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible...”*

Pero el defecto de todos estos preceptos referenciados, en la circunstancia de falta de previsión normativa de la actuación en representación de una persona física, solamente se prevé la actuación en lugar de una persona jurídica⁴⁰, siendo parecido al caso español, donde solo se castigaba en un primer momento a quien actuó en representación de una persona jurídica y no en representación de una persona física que luego paso a ser diferente como se mencionó en el apartado anterior.

Las principales críticas que oportunamente se le hicieron al artículo 14 de la Ley 24.769, fueron: en primer lugar, que el texto del art. 14 de la Ley N° 24.769 no está previsto la actuación en nombre de una persona física, legislando solamente la actuación en lugar de otro, en este caso persona jurídica. Esto trae como consecuencia que si quien evade impuestos es una persona física y un tercero *extraneus* actúa en lugar de este evasor, nos encontramos ante una laguna de punibilidad, ya que el *intraneus* no actúo y quien actúo es un *extraneus* sobre quien no recae la obligación de tributar, y al no estar previsto la actuación en lugar de una persona física, no se podría penar a ninguno⁴¹.

Esta situación está íntimamente ligada a la prohibición de responsabilidad objetiva, ya que, uno de los logros del Derecho penal liberal es la exclusión de la responsabilidad objetiva y el imperio del principio de responsabilidad y culpabilidad que exige como presupuesto de una pena un actuar u omisión dolosa o culposa. La única manera de poder excluir una responsabilidad penal por la simple vinculación causal con el resultado es a través de una

⁴⁰Rafael Berruezo, "Incorporación de la cláusula de actuar en lugar de otro en el anteproyecto de Código Penal", Revista Argentina de Derecho Penal y Derecho Procesal Penal, n° 12 (2014), 6.

⁴¹ David Baigún, El actuar en lugar de otro y el Anteproyecto argentino 2005/2006. Vinculación con la responsabilidad penal de la persona jurídica, Cultura Penal, N° 1, (2009): 51.

delimitación precisa de las conductas lesivas de un bien jurídico que merecen ser sancionadas.

En la actualidad los distintos artículos que se refieren a la cláusula de actuar en lugar de otro en la legislación argentina, expresamente hacen referencia, como exigencia, a que el directivo o representante de la persona jurídica, debe haber realizado el hecho que se le imputa, ya que de no ser así se estaría imputando el delito por el sólo hecho de ostentar el cargo de directivo, o representante, es decir, que se trata de evitar la responsabilidad penal objetiva⁴².

Es así que por ejemplo el art. 14 de la Ley N° 24.769, expresa “... *que hubiesen intervenido en el hecho punible...*”; el art. 57 de la Ley N° 24.051, “... *que hubiesen intervenido en el mismo hecho punible*”; art. 144 de la Ley N° 24.241, “... *que hubiesen intervenido en el hecho...*”; art. 32, inc. 5° de la Ley N° 24.557, “... *que hubiesen intervenido en el hecho punible.*”. Vemos como todos estos artículos, utilizan la misma fórmula, exigiendo que las personas físicas que actúan en representación de una persona jurídica, deben intervenir en el hecho para serles imputables el delito.

Unos de los requisitos para la aplicación de la cláusula de actuar en lugar de otro en Argentina, es que, los sujetos enunciados en el mismo, hubiesen intervenido en el hecho ilícito, respondiendo en la medida de su participación. Esto garantiza la vigencia del derecho penal de actos y no de autores, con responsabilidad individual y no objetiva o de resultado. Esta situación está salvada en la redacción del artículo 10 del anteproyecto del Código Penal Argentino, cuando dice: “*El que actuare...como representante legal o*

⁴² Baigún, El actuar en lugar de otro y el Anteproyecto argentino 2005/2006, 22.

voluntario de otro”. Así queda prevista la actuación en representación de una persona física y la exigencia de la actuación concreta en el hecho, excluyendo la responsabilidad objetiva o por ostentación del cargo⁴³.

En segundo lugar, cuando el artículo 14 de la Ley 24.769, expresa a quien se le aplicará la pena, hace una enumeración taxativa de quienes pueden ser condenados, con lo cual si se diera el caso que quien actúa en representación y en interés de la persona jurídica fuera alguien con un cargo que no es de los que figura en esa enumeración taxativa, nos encontramos ante una nueva laguna de punibilidad, ya que no se podría condenar a quien ostenta un cargo en la empresa que no sea de los indicados en la norma⁴⁴.

Este problema también se encuentra solucionado con la redacción del artículo 10 del anteproyecto argentino, cuando dice: “*El que actúe como directivo u órgano...*”, ya que de esta forma no importa el nombre que se le atribuya al cargo del representante de la empresa, sino que lo importante será que actúe como directivo u órgano de la empresa. Esto se relaciona, también, con la actuación en forma concreta sin importar el cargo dentro de la empresa, evitando así la imputación por ostentación de cargo⁴⁵.

Como puede apreciarse la legislación penal Argentina, no resuelve en su totalidad las posibilidades de punibilidad al regular el actuar por otro solo para un número limitado de delitos, parecido a lo que proponía en España el Profesor Muñoz Conde.

⁴³ Matías Jorge Rosso, El derecho penal argentino en la historia, Revista de historia del derecho, Nº 44, (2012): 247.

⁴⁴ Baigún, El actuar en lugar de otro y el Anteproyecto argentino 2005/2006, 23.

⁴⁵ *ibidem*.

1.1.3.2. Colombia.

En el caso de Colombia, antes de la entrada en vigencia del Código Penal de 2000, no existía en el ordenamiento penal colombiano una cláusula general que regulara los supuestos de actuaciones en lugar de otro, tampoco existía en leyes penales diferentes al Código Penal Colombiano regulación alguna de tal institución⁴⁶.

Sin embargo, sí existían cláusulas particulares, que se aplicaban exclusivamente a determinados delitos, pero no eran del todo coincidentes con lo que se conoce como actuar por otro. Dentro de estas cláusulas, el art. 422 del Código Penal Colombiano de 1936, aplicable a los delitos relativos a la quiebra y cuyo tenor literal establecía: *“Los gerentes o directores de una sociedad anónima, que cometan algunos de los hechos de que tratan los artículos anteriores, incurrirán en las sanciones allí establecidas y en multa de cincuenta a dos mil pesos”*. Dichos artículos se referían a conductas realizadas por *“el comerciante declarado en quiebra”*, esto es, consagraban delitos especiales propios; la cláusula del art. 422 extendía la autoría, para estos delitos, a sujetos que no ostentaban la calidad especial exigida por los respectivos tipos penales⁴⁷.

El Código Penal Colombiano de 2000 introdujo como novedad en el ordenamiento penal colombiano, una cláusula del “actuar en lugar de otro”,

⁴⁶ Susana Escobar Vélez, *“El actuar en lugar de otro” en el código penal colombiano. Aproximación al fundamento, ámbito de aplicación y problemas más relevantes de la fórmula del art. 29 inciso 3*”. Grupo de Estudios Penales, numero 44 (2006), 7. <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/cuadernos-investigacion/article/view/1358>

⁴⁷ Alberto Suárez Sánchez, "La autoría en el actuar por otro en el Derecho Penal colombiano", revista de derecho penal y criminología, Vol. 25, N°. 75, (2004): 171.

ubicada en la Parte General; dicha cláusula se encuentra consagrada en el artículo 29, inciso 3º, y está redactada en los siguientes términos:

“También es autor quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica, de un ente colectivo sin tal atributo, o de una persona natural cuya representación voluntaria se detente, y realiza la conducta punible, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de la figura punible respectiva no concurren en él, pero sí en la persona o ente colectivo representado”.

Según la redacción del precepto colombiano, puede deducirse que el legislador colombiano tomó en cuenta elementos de las fórmulas alemana, española y peruana, para construir una cláusula propia⁴⁸.

Como puede apreciarse, diferente a España, el legislador penal colombiano, introduce en la cláusula al regular por primera vez, el supuesto de actuar en nombre de una persona natural y/o en nombre de una persona jurídica, no dejando lugar a los problemas que en un principio se generaron en el país europeo.

1.1.3.3. Perú.

⁴⁸ Vélez, “El actuar en lugar de otro” en el código penal colombiano. Aproximación al fundamento, 8. El desarrollo particular del derecho penal en Colombia se debe en gran medida a motivos criminológicos, pues el avance de la criminalidad ha obligado a los gobiernos a implementar cada vez leyes más novedosas, como el caso de la Ley de Extinción de Dominio.

Al igual que los otros países, es decir a partir de la laguna de punibilidad y la limitante de no poder sancionar penalmente directamente a la persona jurídica como tal, Perú ve la necesidad de optar por reconocer en su legislación penal el actuar en nombre de otro.

La regulación del "*actuar en lugar de otro*" fue en su momento novedosa para los peruanos, al no tenerse en cuenta que ni el Código Penal peruano de 1924 ni ley penal especial alguna contemplaba una cláusula similar a la contenida en el artículo 27 del Código Penal de Perú, que literalmente señala:

*"El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurran en él, pero sí en la representada".*⁴⁹

Según lo señaló el legislador peruano en la exposición de motivos del Código Penal, el antecedente legislativo del artículo 27 del Código Penal se encuentra en el artículo 15 bis del, hoy en día derogado, Código Penal español que fuera adicionado con ocasión de la reforma urgente y parcial de 25 de junio de 1983, y en el artículo 31 de la Propuesta del anteproyecto del nuevo Código Penal español de 1983⁵⁰.

Como técnica legislativa, el legislador peruano optó por incluir en la parte general del Código Penal un único precepto aplicable a todos los casos de

⁴⁹ Iván Fabio Méndez, *El "actuar en lugar de otro" en el derecho penal peruano*, Nuevo Foro Penal, nº 62, (1999), 128- 129. <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tZk228Qt-EYJ:https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/download/3935/3205/+&cd=8&hl=es-419&ct=clnk&gl=sv>.

⁵⁰ *Ibidem*, 130.

"actuar en lugar de otro", opción que responde a los modelos de los Códigos Penales alemán, español y portugués. Es del caso resaltar la ubicación sistemática de este precepto que, al igual que su antecedente hispánico, se encuentra incardinado entre las normas de autoría y participación, lo que nos ofrece una idea sobre su naturaleza jurídica⁵¹.

Como puede inferirse de la lectura de la cláusula peruana, la misma resulta insatisfactoria al no regular la actuación delictiva en nombre de una persona natural ya que solo está destinada la norma a la representación de una persona jurídica, problema que el legislador peruano no ha resuelto hasta el momento, diferente al caso colombiano donde no obstante ser la primera vez que regula la institución, se destinó la misma en ambas vertientes.

1.1.3.4. El Salvador.

A lo largo de la historia jurídico penal nuestro país ha tenido en vigencia varios Códigos Penales los cuales constantemente se derogaron hasta llegar al Código Penal actual, se verá el desarrollo de la normativa penal en nuestro país en relación al tema que nos atañe, hasta regularse la cláusula del actuar por otro que nos interesa en esta investigación.

Referirnos al Código Penal de 1881, aprobado mediante Decreto Legislativo de fecha diecinueve de diciembre de mil ochocientos ochenta y uno, en el Palacio Nacional de San Salvador por el Cuerpo Legislativo, dicho código comprendía cuatrocientos cuarenta y un artículos divididos en tres libros, el

⁵¹Dino Carlos Caro Coria, "¿Superación del pasado a través del derecho penal? - Notas sobre la reforma del Código Penal Peruano a diez años de su vigencia", THEMIS: Revista de Derecho, N°. 43, (2001): 237.

primero regulaba la parte general el segundo la parte especial de los delitos y las penas y el tercero las faltas; obviamente en la parte general no se encontraba la cláusula del actuar por otro al ser muy prematuro poder hablar de una institución tan compleja en aquel momento.⁵²

Se deroga el Código Penal de 1881, por el Código Penal de 1904 dividido de igual forma al que le antecede, aprobado mediante Decreto Legislativo de fecha once de octubre de 1904, pero al igual que el anterior, tampoco existía interés por el legislador de regular la cláusula o en la parte de autoría no se encontraba aun, no obstante, en el continente europeo ya se comenzaba hablar de ella.

Mediante Decreto Legislativo N° 270 de fecha trece de febrero de mil novecientos setenta y tres, entra en vigencia un nuevo Código Penal el que significó un gran avance jurídico penal en nuestro país, ya que se aprobaba un código que sistematizaba por primera vez la teoría del delito, acorde con la doctrina penal dominante de ese momento; en su Art. 21 regulaba la “*acción y omisión voluntaria*”⁵³ introduciéndose la corriente finalista que había tomado auge en años anteriores en Europa; en cuanto a la tipicidad subjetiva, el dolo y la culpa como elementos subjetivos del tipo penal se regulaban en los artículos 33 y 35⁵⁴; se hacía una distinción bien definida de las causas de

⁵² Código Penal derogado, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1881).

⁵³ Código Penal derogado (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1973), Art. 21. “*Los hechos punibles pueden ser realizados por acción o por omisión, y se reputan como actos voluntarios salvo prueba en contrario sin que esta presunción implique culpabilidad*”.

⁵⁴ Código Penal derogado (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1973), Art. 33. “*Hay dolo cuando el efecto ha sido previsto y querido por el agente o cuando se acepte el resultado que se hubiese previsto como posible*”; Art. 35 “*Obra con culpa quien produce un resultado delictuoso sin quererlo por imprudencia, negligencia, impericia o por inobservancia de leyes, reglamentos ordenes o resoluciones obligatorias, sin prever que tal resultado ocurriría o creyendo poder evitarlo por su propia acción o confiando en el azar. Los delitos culposos solo con punibles en los casos específicamente determinados en la ley*”.

justificación e inculpabilidad como excluyentes de responsabilidad penal en el Capítulo III.

Ante tal avance, aun no se incorpora en el Código la moderna teoría de autoría y participación desarrollada por el meritísimo Profesor Claus Roxin, como se conoce actualmente; lo anterior se hace necesario mencionar ya que como se vio en los pasajes anteriores, la cláusula del actuar por otro está vinculada o mejor dicho para esta investigación, la autoría y participación en sentido amplio como teoría dogmática jurídica comprende el actuar por otro, no pudiéndose ver de forma separada esta de la primera.

No obstante en el Código de 1973 había un avance en la parte especial en cuanto a la regulación de nuevos delitos⁵⁵ y la forma sistematizada y jerárquica en que se regulaban, aun así no se encontraba un desarrollo de autoría y participación, sino solo se hacía referencia a los responsables penalmente pero sin que pudiéramos hablar de dominio del hecho o dominio funcional del hecho por ejemplo, en cuanto a la determinación de las autorías, dicho lo anterior mucho menos se podía estar hablando de la cláusula investigada.

Mediante Decreto Legislativo N° 1030 del día veintiséis de abril de mil novecientos noventa y siete que se aprueba un nuevo Código Penal que significo un gran avance al sistema penal salvadoreño y que entró en vigencia el veinte de abril de mil novecientos noventa y ocho.

Por vez primera la normativa penal, regulaba científicamente a la luz de las legislaciones jurídico penales más desarrolladas como la alemana y española,

⁵⁵ En este orden de ideas lo fueron: Delitos contra la Salud, Delitos contra el Orden Económico y Delitos contra la Industria y Comercio.

el tema de los títulos de imputación o la calidad en que se responde penalmente, no solo esa fue la gran innovación del Código Penal, sino también la sistematización de la teoría jurídica del delito se comienza a hablar del error de tipo y error de prohibición por ejemplo; así como también y para los intereses de esta investigación, el legislador salvadoreño da protección penal al bien jurídico hacienda pública por vez primera.

Es precisamente el capítulo IV, con el acápite “*DE LOS AUTORES Y PARTICIPES*”, desarrollándose desde el artículo treinta y dos hasta el artículo treinta y nueve donde encuentra lugar la moderna teoría de la autoría y participación, tal vez moderna para nuestra normativa penal ya que el último código penal antes del actual databa desde hace más de veinte años, y ya en el continente europeo no eran tan moderna. Lo que significó una clara distinción y fijo criterios para determinar a quién se iba considerar autor, coautor, autor mediato y se hace una clara distinción entre los partícipes, siendo estos los cómplices y los instigadores.

Siendo uno de los fragmentos de la exposición de motivos del actual Código Penal:

“el nuevo Código Penal parte de la base de que, en el momento actual, es necesario rediseñar nuestro derecho penal, porque no se puede combatir eficazmente la delincuencia con más delincuencia, como la práctica lo demuestra en nuestro medio. Hay que tener claridad, que ese rediseño marca únicamente la necesidad de corregir un problema de técnica jurídica, debe tenerse conciencia, de que el poder penal es una de las manifestaciones más poderosas del Estado y por ello debe

ser legislada cuidadosamente, con arreglo a ciertos lineamientos de Política Criminal”⁵⁶

Con el nuevo código como bien sostuvo en la exposición de motivos se buscaba más que corregir un problema de técnica jurídica, se buscaba dar un avance normativo acorde con la Constitución y tratados internacionales, ya que se regularon sutilmente las garantías penales mínimas de una forma que no habían tenido lugar antes.

En cuanto al tema que nos atañe, sostuvo el legislador en la exposición de motivos que:

“En materia de autoría y participación el Código da vigencia "al principio de accesoriedad penal", de acuerdo al cual la participación es accesorio a un hecho principal, porque la responsabilidad penal del partícipe está subordinada a la clase de delito cuyo dominio final perteneció al autor”.

“Con ello se rompe la vigencia de la teoría unitaria que orienta al Código Penal de 1973, la cual tiende a suprimir las diferencias entre autor y partícipe, por no tener relevancia para efectos de penalidad, ya que a todos los que intervienen en la realización de un hecho se les sanciona con mínimas diferencias, lo cual vuelve trascendente esa distinción. De ahí que a los cómplices necesarios y a los inductores se le convierta en autores”.

“El Código considera como autores a los autores directos, a los coautores y a los autores mediatos o indirectos. Se consideran

⁵⁶ Asamblea Legislativa, *Documentos Básicos de la Nueva Normativa Penal*, (El Salvador: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 1997), 9.

partícipes los cómplices necesarios y voluntarios (primarios y secundarios) y los inductores. La autoría mediata se regula de una manera amplia y acorde con la doctrina dominante no referida a casos particulares y de materia taxativa”.

“Finalmente, se introduce la figura del actuar por otro para hacer frente al problema de la responsabilidad de las personas jurídicas, pues se consideró inaceptable la creación de un sistema de doble imputación referido a personas naturales y jurídicas”⁵⁷.

El legislador salvadoreño en cuanto a la autoría y participación, hace más hincapié a cuestiones como la relevancia del dominio del hecho para determinar autorías y referencia a la accesoriedad limitada que inspira la responsabilidad de los cómplices, dejando atrás teorías unitarias del concepto autor del delito, donde no se hacía distingo alguno entre los cómplices en el código de 1973, pero la incorporación de la teoría jurídica del delito inspiró a regular de esa forma el capítulo IV del código actual.

Se hace alusión a que la necesidad de introducir en nuestro código penal el actuar por otro, para dar respuesta al problema que presenta la responsabilidad penal de las personas jurídicas, siendo enfático el legislador al expresar que no es posible crea un sistema de responsabilidad penal de personas jurídicas y físicas, siendo en aquel momento de cierta forma aceptable el dicho del legislador, pero actualmente ese discurso ya no satisface del todo, máxime cuando el desarrollo económico de nuestro país es distinto que aquel momento, con la diversidad de actividades societarias.

⁵⁷ Asamblea Legislativa, *Documentos Básicos de la Nueva Normativa Penal*, (El Salvador: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 1997), 10.

Lo que sí es apreciable en la exposición de motivos del código, que el fundamento que predicaron las legislaciones antes mencionadas, sobre el problema de castigar penalmente a la persona jurídica, es retomado por el legislador penal al considerar que ante esa problemática es necesario inclinarse por regular una cláusula del actuar por otro o actuar en nombre de otro. Cabe mencionar que el anteproyecto y el aprobado código penal actual son bastante similares al código penal español de 1995.

Es muy llamativa la regulación de la cláusula en nuestro código penal en el artículo 38; es la primera vez que se regula tal institución y no presenta el problema de la legislación española en el sentido que va destinada a representaciones o actuaciones en nombre de una persona natural y persona jurídica “...*El que actuare como directivo, representante legal, o administrador de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro...*”, cerrando la posibilidad de lagunas de punibilidad, como las que presentaron algunas legislaciones.

Llama poderosamente la atención en segundo lugar que el inciso segundo del Art. 38, regula algo diferente que todas las legislaciones citadas, es en cuanto a la responsabilidad civil de carácter subsidiario en la que incurre la persona jurídica por la comisión de un hecho delictivo cometido bajo la modalidad de actuar por otro; generándose además un problema con esto, ya que en cuanto a la responsabilidad civil subsidiaria solo se hace referencia a que la persona jurídica incurre en ella, no así una persona natural, problemas que serán tratados más adelante en la investigación.

La regulación de la cláusula de extensión de responsabilidad penal en nuestro ordenamiento, es muy similar a la de los demás, habiendo sido el mismo

problema de imputación que se generaba y la necesidad de solventar en cierta medida dicho problema; consideramos necesario reformular la misma ante formas no convencionales de criminalidad que se analizaran más adelante y se estudiara uno a uno los elementos integrantes del Art. 38 del código penal actual.

Es así, como se ha introducido la cláusula del actuar por otro en nuestra legislación que al pasar de veinte años de vigencia del Código Penal, no ha sufrido reforma alguna, siendo el fundamento que la inspira, tal como lo expreso el legislador, es la solución al problema de imputación sobre la punibilidad de las personas jurídicas, símil como la legislación alemana y española.

1.1.3.4.1. Antecedente histórico de los delitos contra la hacienda pública en El Salvador.

Siendo que la presente investigación, versa sobre el actuar por otro, pero no de forma general, sino limitada al delito de evasión de impuestos, es necesario retomar brevemente, como se incorpora a nuestro código penal dichos delitos ya que no siempre ha sido objeto de protección penal la bien jurídica hacienda pública.

CODIGO PENAL 1973

En el código penal de 1973 regulaba dentro del título tercero “delitos contra el orden económico”, capítulo primero “delitos contra la economía nacional”, dentro de la sección tercera “destrucción de bienes económicos o medios de producción” ya se regulaba en el artículo 352 la “evasión de impuestos” el cual

decía: “*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 no declare o contabilizare la totalidad o una parte de sus bienes u operaciones en el plazo que señala la ley, será sancionado*”⁵⁸ dentro del mismo se observan elementos típicos semejantes a la descripción actual, como lo sería el deber tributario que debe preexistir a la conducta, además llama la atención que el legislador de ese entonces penaba la conducta de evasión de impuestos con días multa, y aun sometía a consideración del juzgador dentro del parámetro de los 20 a 90 días multa, que se impusieran según la capacidad económica del infractor, lo cual da una idea sobre lo efímero del daño a la económica pública por evasión que consideraba entonces el legislador.

CODIGO PENAL 1998

Es hasta el Código Penal de 1998 que el legislador eleva a la categoría de bien jurídico penalmente protegido la “*Hacienda Pública*” en el Título IX de los *Delitos Relativos al Orden Socioeconómico*, Capítulo V *Delos Delitos Relativos a la Hacienda Pública*, en el Art 249 se regula por primera vez el delito de evasión de impuestos, donde la conducta típica establecida originalmente era, literalmente:

“defraudar al fisco evadiendo el pago del impuesto”, estableciéndose una penalidad diferente en el mismo artículo, esto venia dado por la cantidad defraudada, en el inc. 1 se establecía que si la defraudación era de cinco mil a cien mil colones la pena de prisión era de uno a tres

⁵⁸ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1973), artículo 352.

años; pero si lo defraudado excediere de cien mil colones la pena seria de tres a seis años".⁵⁹

El inciso segundo existía una definición legal de que habría que entenderse por defraudación al fisco, así *"Se entenderá como defraudación al fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza tendiente a introducir el error en la recaudación íntegra del impuesto estableció por la ley"*.

Ante los cambios monetarios y la entrada en vigor de la Ley de Integración Monetaria en nuestro país es que la regulación original, no iba acorde y en consonancia con la realidad nuestra, es a partir de ahí que era necesario cambiar el monto de los delitos tributarios.

Se reformó el tipo de evasión de impuestos mediante D.L N° 487 del 27 de octubre de 2004, publicado en el D.O N° 217 del 22 de noviembre de ese mismo año, seis años después de la publicación del Código Penal, se hace una reforma en la descripción típica de los delitos contra la hacienda pública, ya que originalmente solo era una conducta la que era constitutiva de delito; habiendo una gran cantidad de impuestos y obligaciones tributarias el legislador decide detallaren el Art. 249 CP los delitos de defraudación al fisco, en el numeral 1) se encuentra el tipo de evasión de impuestos, se agrega un *literal* al mismo artículo, siendo 249- A, donde se detalla ocho numerales que constituyen conductas típicas del mencionado delito.

⁵⁹ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998), artículo 249. Originalmente el Art. 249 CP *"El que defraudare al Fisco evadiendo el pago de impuestos, será sancionado con prisión de uno a tres años si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones, y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de cien mil colones. Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley"*.

En los considerandos de ese decreto, se expresó:

“En las actuales circunstancias, el fenómeno de la defraudación al Fisco ha evolucionado, desplegando múltiples conductas reprochables por el perjuicio causado a la sociedad salvadoreña, situación que exige la actualización de las figuras delictivas y el modo de proceder actualmente”⁶⁰.

“Que para fortalecer el combate de los delitos de Defraudación al Fisco es necesario efectuar reformas a algunas de las disposiciones contempladas en el Código Penal”⁶¹.

No obstante, la idea original de la creación de los tipos tributarios, así como los considerandos de la única reforma que ha sufrido esa familia de delitos era el perjuicio que se le causaba según el legislador a la población salvadoreña, ante la no o falsa tributación del evolucionado fenómeno de las defraudaciones tributarias, eso por una parte, pero si se hace un rastreo de casos judicializados y que han llegado hasta una condena, la respuesta será distinta.

Es así, como nació el delito tributario en la legislación salvadoreña de 1998, hasta la fecha solo ha sido una única reforma realizada al mismo, con la que se buscaba disuadir al defraudador u obligado tributario que muchas veces dicha calidad la ostenta una persona jurídica, he ahí la necesidad de aproximarnos brevemente a los antecedentes de los delitos contra la hacienda pública.

⁶⁰ Decreto Legislativo N° 487 (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2004), Considerando III y IV.

⁶¹ Ibidem.

CAPÍTULO II

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

SUMARIO: 2. Naturaleza Jurídica en el delito de evasión de impuesto. 2.1 Desarrollo de los tipos penales como parte de la Naturaleza Jurídica del delito de evasión de impuesto. 2.1.1. Delito de resultado delito de mera actividad. 2.1.2 Delito especial o delito común. 2.1.3. tercera propuesta: delito de infracción del deber. 2.2 Calidad de obligado tributario. 2.3 Órganos colegiados de administración de la sociedad. 2.4 Administrador Único de la sociedad. 2.4.1 Autor ó Coautor en el delito de evasión de impuestos. 2.4.1.1 Concepto de Autor y Coautor. 2.5 El dominio del hecho como criterio para determinar la autoría. 2.6 el dominio función del hecho como criterio para determinar la teoría. 2.7. Incompetencia del dominio del hecho para determinar la autoría en el delito de evasión de impuesto. 2.8 propuesta para determinar la autoría y coautoría en el delito de evasión de impuesto. 2.8.1. la infracción de un deber no penal con presunción de la autoría. 2.8.2. Negación de la teoría del dominio del hecho y dominio funcional del hecho, para determinar la autoría en el delito de evasión de impuesto. 2.8.3 Adjudicación de un deber no penal como criterio para determinar la autoría y coautoría en el delito de evasión de impuesto. 2.9 La participación en el delito de evasión de impuesto. 2.9.1 ¿Se puede ser participe en un delito especial? 2.9.1.1 Tesis a favor. 2.9.1.2. Tesis en contra. 2.9.1.3 Toma de posición. 2.10 Instigador en el delito de evasión de impuestos. 2.10.1 Presupuesto y fundamentos de la punición. 2.10.2 Auditores fiscales externos a la sociedad. 2.11 Complicidad en el delito de evasión fiscal. 2.11.1 Teoría de accesoriadad limitada. 2.11.2 Clases de complicidad. 2.11.2.1 Complicidad primaria y secundaria. 2.11.3. ¿Quién puede ser cómplices

necesarios en el delito de evasión? 2.11.4. ¿Quién puede ser cómplice no necesario en el delito de evasión?

2. Naturaleza jurídica del delito de evasión de impuestos.

2.1 Desarrollo de los tipos penales como parte de la naturaleza Jurídica del delito de evasión de impuestos.

Dentro de esta categoría se puede identificar una propuesta de clasificación en la estructura de los tipos penales: El delito de resultado o mera actividad, delito especial o delito común, delito de infracción del deber como tercera propuesta, el cual será desarrollado en las siguientes líneas.

2.2 Delito de Resultado o de Mera Actividad.

Los tipos penales atendiendo a la configuración de la conducta realizada pueden ser clasificados en delitos de mera actividad y delitos de resultado material. En estos últimos, el tipo requiere para su consumación la producción de un resultado material, separable espacio-temporalmente de la acción, que ha de ser causado por ésta.

Es en estos supuestos, por tanto, donde debe comprobarse la existencia de una relación de causalidad entre la acción desarrollada por el sujeto y el resultado producido; la relación de causalidad constituye un nexo o unión entre la acción y el resultado material que tiene por objeto constatar desde un punto

de vista científico (de las leyes de la naturaleza) que el resultado material ha sido producido (causado) por la acción del sujeto.⁶²

Por delitos de resultado se entiende aquellos tipos en los que el resultado consiste en una consecuencia de lesión o de puesta en peligro separada espacial y temporalmente de la acción del autor.

En cambio, son delitos de mera actividad aquellos en los que la realización del tipo coincide con el último acto de la acción y por tanto no se produce un resultado separable de ella.⁶³ El significado práctico de la distinción consiste sobre todo en que la teoría de la relación causal, que en los delitos comisivos tiene una gran importancia para la imputación al tipo objetivo, solo desempeña un papel en los delitos de resultado. Es decir, que, en los delitos de mera actividad, para comprobar la consumación del hecho, solo es preciso examinar la concurrencia de la propia acción del autor.⁶⁴

Para analizar, si el delito de evasión fiscal constituye un delito de resultado o un delito de mera actividad, es necesario remitirnos al texto que el legislador previó en el artículo 249-A⁶⁵ del Código Penal que literalmente indica: “El que⁶⁶ 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:

⁶² Javier García de Tiedra Gonzales, “delitos de resultado”, infoderechopenal (Blog), 26 de octubre 2012, <https://www.infoderechopenal.es/2012/10/delitos-de-resultado.html>.

⁶³ Debe precisarse, que para la verificación de la naturaleza del tipo es necesario analizar si el riesgo se realiza en el resultado o si queda agotado con la acción, lo que se traduce en determinar si concurre disvalor de acción o de resultado. Eduardo Demetrio Crespo, *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, (España: editorial iustel, 2009), 35.

⁶⁴ Claus Roxin, *Derecho Penal Parte General, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Tomo I segunda edición (España: Civitas, 2008) 328-329.

⁶⁵ Código Penal (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1997) artículo 249-A.

⁶⁶ Sobre este aspecto se tratará más adelante en el análisis de delitos comunes o especiales.

- “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; y,*
- 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.”⁶⁷

De lo anterior, puede advertirse que en un primer momento pareciera que se constituye como un delito de mera actividad, debido a que el legislador determinó en la descripción típica del delito de evasión de impuestos que el que realice las conductas ya especificadas “con el propósito de evadir impuestos”; dicha afirmación, revela el *animus fraudandi* fraude que la jurisprudencia define como la conducta intencional de utilización desviada de una norma del ordenamiento jurídico para la cobertura de un resultado antijurídico; es decir, el sujeto tiene la intención maliciosa de violar la norma del ordenamiento jurídico para eludir su cumplimiento.⁶⁸

Sin embargo, cuando se traslada el análisis hacia la consecuencia jurídica contenida en el tipo, se advierte que la penalidad depende de un monto determinado y relativo a la evasión, en otras palabras, se requiere que se haya evadido una cantidad dineraria específica y ello atenúa o agrava la

⁶⁷ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998), artículo 24.

⁶⁸ Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, *Sentencia Definitiva*, Ref: 5943/2013, (España: Poder Judicial, 2013).

responsabilidad penal⁶⁹ por el hecho.

Precisamente, ello introduce una desviación al análisis inicial sobre la denominación de delito de mera actividad, por cuanto la utilización de los verbos por parte del legislador se refiere a un resultado ya concretizado, al expresar el mismo en pasado participio, de modo que se exige la verificación de la suma evadida.

Por tal razón se estima que el delito de evasión de impuestos es, en sentido amplio, un delito de resultado, según lo que se ha analizado en este apartado.

2.1.2 Delito especial o delito común.

Los tipos penales se distinguen, desde otro punto de vista, según que requieran un autor que ostente determinadas calificaciones o puedan ser realizados por cualquiera. Por lo general, sólo se requiere para ser autor de un delito tener capacidad de acción. Generalmente las leyes penales designan esta falta de características específicas cuando se refieren a aquél en forma genérica: “el que...”. Hay, sin embargo, ciertos delitos que solamente pueden ser cometidos por un número limitado de personas: aquellas que tengan las características especiales requeridas por la ley para ser autor.⁷⁰

La participación de sujetos extraños en delitos especiales es posible. Si se

⁶⁹ Ello conforme al principio de proporcionalidad, en el que la pena a imponer depende de la gravedad del hecho, siendo que, para el caso de la evasión de impuestos, el legislador determinó la gravedad de la conducta en relación a la cantidad de dinero defraudada o que el Estado dejó de percibir. En similar opinión véase: Sala de lo Penal, sentencia definitiva, Referencia; 355C2019, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020).

⁷⁰ Enrique Bacigalupo, *Derecho Penal Parte General*. segunda edición (Argentina: Hammurabi, 1999), 237.

trata de un delito especial, como por ejemplo un delito propio de un funcionario público, al partícipe le será aplicada la pena del intraneus, aunque debería ser atenuada. Pero, si se tratara de un delito especial en sentido amplio- un delito impropio de un funcionario público-, por ser una cualidad agravante de la pena el extraño sólo será penado de acuerdo con el delito base sobre el cual se construye el respectivo tipo especial en sentido amplio”⁷¹

Ahora, imprescindible es determinar individualmente los límites y alcances de la autoría y participación; así en los delitos especiales propios, tenemos algunas teorías que explican estos supuestos de participación; Teoría de la Ruptura del Título de Imputación, Teoría de Unidad del Título de Participación y las Teorías de los delitos de Infracción de Deber. En el primer caso, la doctrina penal refiere que en el caso que un sujeto que no reúne la calidad especial exigida por un delito especial propio no responderá como coautor o cómplice de dicha tipología, sino que se adecuará su conducta a un tipo penal común; siendo que, si en el curso causal su contribución es la de un coautor, responderá como autor de un delito común y si es la de un partícipe, responderá como partícipe de un delito común.

Por otro lado, la segunda teoría refiere que el título de imputación se considerará en torno a la contribución objetiva del sujeto activo en relación a la figura del delito especial, aun sin importar que el extraneus no posea la calidad especial exigida por el tipo penal, siendo que se adopta la figura de la accesoriedad limitada en cuanto a la participación, situación que es la adoptada por nuestro Código Penal al establecer en el artículo 35⁷² que los cómplices responderán como tales siempre y cuando la conducta del autor sea

⁷¹ Edgardo Alberto Donna, *Autoría y Participación Criminal*. Segunda edición (Argentina: Rubinzal – Culzoni, 2002), 104.

⁷² Código Penal (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998), artículo 35.

por lo menos típica y antijurídica. Para el último caso, se considera que únicamente puede realizar el delito aquel que además de la calidad especial que requiere el tipo penal tiene un deber extrapenal para con la administración.

En temas de la distribución de funciones estatales, los funcionarios públicos adquieren deberes con la administración pública, aún más cuando reciben protesta de someterse exclusivamente a la constitución y a las leyes de la república, en ese sentido, sería imposible que un sujeto común pueda realizar un delito especial propio, en tanto no puede infringir un deber que no tiene⁷³.

En lo relativo a los delitos especiales impropios, estos responden a una subcualificación dentro del tipo básico; en tal caso si el autor del delito reúne dicha calidad que no es parte del tipo básico, será juzgado conforme a la subcualificación, sin embargo, si no la posee será juzgado mediante la figura del tipo básico, igual aplicabilidad tendrá la anterior premisa en el caso de los partícipes, cuya no concurrencia de la calidad especial para la agravación de la responsabilidad penal no constituirá óbice para que se le impute la figura básica del delito cometido.

Bajo esa perspectiva, se advierte que, aunque el tipo penal utilice la partícula “el que”, no es cierto que el delito pueda ser cometido por cualquier persona, sino únicamente aquel que se encuentra obligado a presentar una declaración de impuestos y consecuentemente el pago de ellos⁷⁴, de modo que, aunque la descripción típica no lo indique, se necesita una calidad especial para ser autor del delito de Evasión de Impuestos.

⁷³ Eugenio Raúl Zaffaroni, Tratado de Derecho Penal parte General Tomo IV (Editorial: Ediar, Argentina, 1982), 325.

⁷⁴ Martín, *Responsabilidad de directivos órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales*, 127. Impuestos relativos a la renta, la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, pago a cuenta, etc.

2.1.3 Delito de infracción de deber.

Existen tipos penales que por sí mismos no precisan de ningún dominio del hecho para su realización, como es el caso de los tipos cuyo núcleo lo conforma la posición del autor en el mundo de los deberes. Es decir, tipos penales que —dicho en términos más directos— sólo son imaginables mediante la infracción de un deber especial del actuante, como ocurre, por ejemplo, en los delitos de funcionarios, en los que sólo el intraneus puede ser autor. En estos delitos no es la calidad de funcionario ni el dominio fáctico de la situación típica lo que convierte al sujeto en autor del delito, sino el deber infringido por el actuante como portador de un deber estatal de comportarse correctamente en el ejercicio de la administración pública. Por esta razón, -el obligado es siempre autor, y ciertamente independiente de que él ostente el dominio del hecho o no.⁷⁵

Según el planteamiento de Roxin, el centro de los delitos de infracción de deber lo constituye el deber especial del autor. Este deber no se refiere al deber general de respetar la norma, que afecta a todas las personas, sino más bien a deberes extrapenales que se encuentran como realidades previas al tipo y que son necesarios para su realización: se trata siempre de deberes que están antepuestos en el plano lógico a la norma del Derecho penal y que, por lo general, se originan en otros ámbitos del Derecho.⁷⁶

Tratándose de delitos de infracción del deber responde como autor solo aquel

⁷⁵ Javier Sánchez Vera, *Delitos de Infracción de Deber y Participación Delictiva*, (España: Marcial Pons, 1998), 168.

⁷⁶ Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, séptima edición (España: Marcial Pons, Madrid, 2000), 354.

que lesiona el deber específico, un deber que identifica e define al sujeto como obligado especial, por ello el acontecer causal físico del mundo exterior dominado por el autor no posee mayor relevancia, porque el fenómeno físico ya existe, la causalidad es una cadena de eventos que él no domina desde su inicio, pero si lo domina situacionalmente cuando esta llega a su esfera de control en su rol social, por ello se dice:

“De este modo, el fundamento de la responsabilidad penal para el obligado especial no se basa en el dominio de una situación lesiva para el bien jurídico, sino en su actitud contraria al deber manifestada por medio de su conducta. La lesión del deber es contemplada en el ámbito de la valoración -abstracta- y no en el nivel del suceso -fáctico- del mundo exterior”.⁷⁷

De manera que la herramienta para determinar quién es autor dependerá de ese deber especialísimo, “no se lude a aquel deber surgido de la norma penal cuya vulneración desencadena la sanción prevista en el tipo. Este deber existe en todo delito.”⁷⁸

En tal sentido, debe precisarse que el delito de evasión de impuestos se genera a partir de la infracción de un deber especial, establecido por el legislador en relación a toda persona que tiene la obligación de declarar sus ingresos o las retenciones en su caso, para el cálculo a pagar en concepto de impuestos en distintos rubros, de modo que, al no declarar o declarar con datos inexactos o falsos, el obligado tributario infringe ese deber especial que solo posee él en su calidad de contribuyente del Estado, siendo que por tal motivo

⁷⁷ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", *Anuario de Derecho Penal*, n° 10 (2003): 5. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/anuario/numeros#2003>

⁷⁸ Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 385.

se estima que el delito de Evasión de Impuestos constituye verdaderamente un delito de infracción de deber, específicamente, el deber de declarar correctamente.

2.2 Calidad de obligado tributario.

Previo a ingresar al análisis individual de cada sujeto obligado, es necesario definir en qué consiste la obligación tributaria, siendo que el Código Tributario indica lo siguiente: “La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.”⁷⁹

Desde el punto de vista jurídico la obligación es una relación jurídica ex lege, y la prestación es el contenido de la obligación, la misma que está constituida por la conducta del deudor tributario en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable)⁸⁰ está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley.

Conforme con el Código Tributario, la obligación tributaria es el nexo o vínculo existente entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, con la finalidad de dar cumplimiento a la prestación tributaria, exigible coactivamente. De acuerdo con lo anterior, el fin principal de la obligación tributaria es el deber

⁷⁹ Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2000), artículo 16. También debe resaltarse el concepto utilizado “vinculo” que para el caso sería de derecho público pues la interacción del Estado con el particular es desigual, pero siempre subordinado a la generación de un hecho generador que previamente este descrito en la norma.

⁸⁰ Víctor Vallejo, *Manual de Código Tributario*, (Perú: Editora Vallejo, 2005), 119.

de pagar tributos, entendidos como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cubrimiento de los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

Otro aspecto interesante en materia de criminalidad social es la existencia de las obligaciones jurídico tributarias, que pueden pagarse con dinero lavado, esto conllevaría la posibilidad de que las sociedades declaren impuestos sobre la base de ganancias legítimas, mezcladas con activos ilegítimos obtenidos de delitos, reportando los mismos como ganancias de la sociedad, y a su vez generando la obligación jurídico tributaria, lo que conlleva una alteración del orden socioeconómico por la falsa creencia de hacienda, que la empresa está produciendo dinero de negocios legítimos con un sustento firme y legal, que no se puede desmoronar en cualquier momento⁸¹.

Por otro lado, también debe traerse a cuenta el sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.”⁸²

En la doctrina se le denomina “*el obligado tributario, deudor tributario o sujeto pasivo de la obligación tributaria*”⁸³, sobre ello la Sala de lo Contencioso aclara este punto sobre las distintas denominaciones diciendo que el sujeto obligado tributario es:

“es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria del

⁸¹ Covadonga Mallada Fernández, Blanqueo de capitales y evasión fiscal, (España: Lex Nova, 2012), 143.

⁸² Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2000) artículo 30.

⁸³ Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario, Quinta Edición, (España: editorial Civitas 1995), 136.

hecho imponible...refiere al obligado tributario, a quien le corresponde el pago inmediato del tributo, que se constituye en deudor originario de la carga tributaria o sea el pagador del impuesto, distinguiéndose así de los otros obligados”⁸⁴.

De modo, que el obligado tributario siempre será aquel que la ley denomine como el responsable de dar cumplimiento a las prestaciones tributarias y se brinda dos posibilidades, una que sea el contribuyente directo y la otra que sea un agente de retención y por lo tanto obligado a reportar el tributo.⁸⁵

La importancia de una correcta identificación del concepto de sujeto obligado tributario, pues de ello depende el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria como presupuesto para exigir el pago, porque sobre esa base se da la relación en la cual el representante del sujeto obligado tributario puede realizar acciones tendientes a evadir este procedimiento y de esa manera evitar el pago del tributo. Así lo menciona la Sala de lo Contencioso:

“En este punto es importante detenerse, a efecto de recalcar que la actividad material de la determinación de la obligación tributaria implica establecer el hecho generador, su base imponible, la cantidad de dinero que en concepto debe pagar el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y, en todo caso y aún si no existiere obligación de pago, proveer de certeza a la situación jurídico tributaria del sujeto pasivo”⁸⁶.

⁸⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia definitiva, referencia: 359-2014, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2019).

⁸⁵ El obligado directo es aquella persona que por ministerio de ley le corresponde pagar tributos por la actividad que desempeña y se gravan en relación a sus ingresos; el agente de retención por otro lado, no tiene obligación propia de pagar un impuesto, pero si el deber de retener el impuesto que paga otra persona por un determinado hecho generador, verbigracia, el impuesto conocido como IVA.

⁸⁶ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, referencia: 347-2010 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015).

De manera tal, que, si el sujeto oculta hechos o actos que no lo colocan en calidad de obligado tributario, mediante el procedimiento antes descrito, no podemos hablar de evasión de impuesto, reservándose que pueda tratarse de otro delito.

La Dirección General de Impuestos Internos, da una interpretación que rigen en torno al concepto de sujeto pasivo del artículo 30 del Código Tributario:

“Asume la calidad de sujeto pasivo, quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero. Cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante. Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores, representantes legales o voluntarios.”⁸⁷

Se clasifica dentro de la calidad de sujetos obligados formales no solo al contribuyente “una persona jurídica” sino además a los responsables del pago del tributo “administradores o representante legal de la persona jurídica” según el artículo 43 del Código Tributario.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuesto Internos y de Adunas, se pronuncia sobre esta situación diciendo:

⁸⁷ Dirección General de Impuesto Internos, Memorando número: 12101-MEM-14-2019, (El Salvador: Órgano Ejecutivo, Ministerio de Hacienda, 2019). Además, la misma DGII da una definición doctrinaria aludiendo: “Que, de acuerdo con la doctrina de los más insignes exponentes del derecho, se conceptúa al sujeto pasivo de la obligación tributaria como “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”. Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Tomo I*, (Argentina: Ediciones Depalma, 1996), 324.

"Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes ... "; asimismo, el artículo 85 del citado cuerpo legal establece: "Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer... o sea del pago del impuesto"; lo anterior conlleva a establecer que la Ley menciona en forma objetiva y general las circunstancias y presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo, es decir, la situación contemplada por la Ley se concreta y exterioriza en cada caso en particular; en tal sentido, es obligación de los contribuyentes acatar lo dispuesto en la Ley tributaria respecto de cada hecho en concreto"⁸⁸.

2.3 Órganos colegiados de Administración de la Sociedad.

Las sociedades mercantiles tiene un objeto social determinado desde el origen de su existencia por su escritura de constitución o pacto social, dicho objeto se encuentra inserto dentro del contrato en sus respectivas cláusulas, ahora, ahora el objeto social solo puede ser cumplido si la sociedad anónima interactúa en el mundo del comercio, y esto se logra mediante la celebración de actos jurídicos en los cuales se relaciona con distintos sujetos, por ello la sociedad anónima ha de actuar como: *"un sujeto capaz de adquirir derechos y de contraer obligaciones; sin embargo, su actuación debe ser a través de órganos compuestos por personas físicas, quienes a fin de cuentas habrán de obrar por ella"*⁸⁹.

⁸⁸ El Tribunal de Apelaciones de los Impuesto Internos y de Adunas, Resolución Definitiva, referencia: INC. 10606014M, (El Salvador: Órgano Ejecutivo, ministerio de hacienda, 2006).

⁸⁹ Pedro Labariega Villanueva, *Historia y Constitución: Estudios en Homenaje a José Luis Soberanes Fernández*, Tomo I (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015), 270.

Las sociedades anónimas emulan la tridivisión de poderes de los Estados democráticos, originalmente propuesta por Montesquieu entre poderes “legislativo, ejecutivo, y judicial”, con una distribución de roles semejante en órganos con distinta denominación “*Aparece así el órgano deliberante (asamblea general), considerado el instrumento soberano de la Sociedad anonima.; el órgano de administración y representación de la sociedad, en sus distintas formas, y el órgano de vigilancia o control de gestión*”⁹⁰.

Lo relevante es que los órganos de gobierno “asamblea de accionistas, juntas directivas, auditores y administradores⁹¹” son sujetos permanentes en la sociedad, el rol de dichos órganos no cambia sustancialmente; mientras que sus integrantes “socios, administraciones, comisarios” son cambiantes y más aún en las sociedades anónimas, mientras que los órganos de gobierno tienen su cometido fijo y permanente⁹².

En conclusión, los órganos de administración de las sociedades cuentan con una asamblea que crea a las normas que rigen a la sociedad, y tiene capacidad para modificar el pacto, esta no puede estar siempre reunida por lo que se delega un órgano de administración que aplique estas reglas y finalmente, un órgano que controle a la administración y sus actuaciones este sería un órgano encargado de la auditoría.

⁹⁰ Francisco Vicent Chuliá, *Compendio Crítico de Derecho Mercantil, Tomo I*, tercera edición, (España: Barcelona, 1991), 565.

⁹¹ Luis Suárez Llanos Gómez, “*Sobre la distinción entre administración y representación de sociedades mercantiles*” *Revista de Derecho Mercantil*, volumen XXXIV, n° 85, julio-septiembre (1962), 47. La administración de una sociedad en sentido estricto conlleva la ejecución de actos y operaciones que, al afectar el patrimonio de la persona jurídica, se orientan a la concreción del objeto social, “*o bien el cumplimiento de cualquier tipo de actividad económica y jurídica en relación con el patrimonio de la sociedad*”

⁹² Jorge Barrera Graf, *Instituciones de Derecho Mercantil*, (México: Porrúa, 1989), 545.

2.4 Administrador único de la sociedad.

2.4.1 Autor o coautores en el delito de evasión de impuestos.

2.4.1.1 Concepto de autor y coautor.

La teoría de la autoría y participación constituye la culminación del estudio de la conducta antijurídica.⁹³

El Concepto de Autor es el concepto central del acontecer causal en la figura de la acción, naturalmente, no se trata de una descripción del contenido de la autoría, sino de un criterio formal, de un punto de partida metodológico que nos llevaría el camino a la síntesis en varias capas, entre la consideración ontológica y la teleológica de una fórmula concretable.⁹⁴

El Art. 33 Pn establece que “Son autores directos los que por sí (...) cometen el delito”. Esta disposición contempla no sólo la autoría directa o inmediata, sino también la coautoría, autores directos son los que cometen el delito por sí mismo, a tenor de la misma disposición quien tiene el dominio de la acción, es autor directo y este se define como: aquel sujeto que personalmente de forma consciente, deliberada y teleológicamente, realiza de forma libre los elementos configuradores del tipo penal, en todos los supuestos en los cuales el hecho es de comisión activa dominable.⁹⁵

Autor directo o individual es quien ejecuta por sí mismo la acción típica, aquel

⁹³ José Luis Díaz Repollés, *Derecho Penal Español: Parte General*, (España: Tirant lo Blanch, 2016), 353.

⁹⁴ Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, séptima edición (España: Marcial Pons, Madrid, 2000), 44-45.

⁹⁵ Jairo Daniel Chávez Mata, *Autoría y Participación en el Injusto Criminal*, (El Salvador: Editorial Universitaria, 2009), 8.

cuya conducta es subsumible, sin más, en el tipo de la parte especial; el que realiza el hecho por sí solo, “o, como se ha dicho, quien ejercita una soberanía de configuración por actuación corporal”⁹⁶, el que lesiona en el caso del artículo 142 Código penal, o el que se provoca un aborto en el caso del aborto consentido y propio artículo 133 del Código Penal, el testigo que declara falsamente artículo 305 Código Penal, o el que sustrae el bien mueble ajeno artículo 207 Código Penal.

Por otro lado, el artículo 33 Pn trata sobre los coautores, estableciendo que: “son autores... los que conjuntamente con otro u otros cometen un delito En efecto, atendiendo a este requisito objetivo, la coautoría es, pues, auténtica autoría o sea, la misma que sirve para definir al autor individual, y que, por ende, exige como presupuesto objetivo la co-realización o, lo que es lo mismo, la co-ejecución, esto es, que cada uno de los sujetos realice el hecho típico, en el sentido de llevar a cabo cada uno de ellos una aportación y que cada una de las aportaciones forme con las demás contribuciones un todo orgánico, es decir que con su actuar complemente el actuar del otro, co-dominando el hecho mediante su función”⁹⁷.

La relación de estos intervinientes se basa en la cooperación en virtud de la que salen adelante con la ejecución del suceso, hay una coordinación que puede permitir, mediante cada una de las conductas de los intervinientes, realizar el hecho a través de una fragmentación de la aportación criminal, generándose una graduación en las diferentes conductas de diversas

⁹⁶ Edgar Alberto Dona, *la autoría y la participación criminal* (Argentina: editorial Rubinazal, 2002), 41. Claro la mayoría de los delitos mencionados son delitos de acción dolosos, los presupuestos para determinar la autoría se vuelven mas complejos cuando se trata de delitos de omisión culposos.

⁹⁷ Carlos Martínez Buján Pérez, *La autoría en Derecho penal*, (España: Tirant Lo Blanch, 2019), 362-363. <https://latam.tirantonline.com/latam/bibliotecaVirtualLata m/ebookInf o?i sbn =9 788413136097&tolgeoDoc=latamDoc>.

entidades objetivas.⁹⁸

Requisito necesario de la coautoría lo constituye el acuerdo común o carácter común de la decisión, para que el hecho se realice con concierto de todos es vital su asentimiento común, como lo que implica desde luego el conocimiento de la relación mutua que poseen, de lo contrario, no se puede configurar la responsabilidad por coautoría.

El acuerdo no es necesariamente como algunos doctrinarios mal apuntan y critican: previo, y que implique un plan preordenado con mucha anticipación, más bien, el acuerdo implica el estar de acuerdo con llevar a cabo el resultado delictivo, lo que puede darse incluso en la fase de ejecución si un interviniente se integra con su actuar en ella, a ello se le llama “coautoría concomitante”⁹⁹ con los efectos limitados de imputación que ello conlleva. El acuerdo no es de carácter formal y anticipado al hecho para que configure coautoría, es la conformación con la intervención para realizar el resultado, por supuesto, si es que se presta antes de la consumación, una vez consumado el crimen ya no puede apreciarse la coautoría.¹⁰⁰

2.5 El dominio del hecho como criterio para determinar la autoría.

⁹⁸ Chávez Mata, *Autoría y Participación en el Injusto Criminal*, 30.

⁹⁹ Dona, *la autoría y la participación criminal*, 44. De manera tal que la coautoría concomitante carece de acuerdo, por ser una mera eventualidad que ambos fines criminales coincidan y cooperen entre sí.

¹⁰⁰ Jose Cerezo Mir, *Curso de Derecho penal español. Parte general, II, Teoría jurídica del delito*, 6ª edición (España: Editorial Tecnos, 1998), 226. Lo mismo aplica para el peculado por culpa “insistiendo en el argumento de que en este caso no puede hablarse de un acuerdo de voluntades dirigido a la comisión del hecho delictivo, dado que “el injusto de los delitos imprudentes queda solo constituido cuando al desvalor de la acción (...) se añade el desvalor del resultado”.

La teoría del dominio del hecho¹⁰¹ tiene su origen en el finalismo y en su tesis de que en los delitos dolosos es autor quien domina finalmente la ejecución del hecho, del mismo modo que ve lo decisivo de la acción en el control final del hecho. Mas actualmente se ha impuesto como teoría objetivo-subjetiva y, efectivamente, aunque el dominio del hecho supone un control final (subjetivo), no requiere solo la finalidad, sino también una posición objetiva que determine el efectivo dominio del hecho.

La teoría del dominio del hecho, sigue anclada en una perspectiva ontológica que desconoce el sentido fundamentalmente social-normativo de imputación que caracteriza a la calificación del autor. El control material del hecho es sólo uno de los criterios a tener en cuenta para la imputación del hecho a título de autor. Para esta imputación lo decisivo es que pueda afirmarse que el delito *pertenece* al sujeto como suyo.¹⁰²

La autoría supone, pues, que el delito es imputable al sujeto como suyo, supone una relación de pertenencia. Esta pertenencia corresponde en primer lugar al ejecutor material individual al que puede imputarse el delito: cuando es el único causante al que es imputable el tipo (no hay inductores ni ningún otro causante del hecho), porque no existe posibilidad de atribuirle a otro aquella pertenencia; y cuando concurren otros causantes no ejecutores que desempeñan un papel previo menos próximo y decisivo (así, un inductor), porque dependen de que el primero ejecute o no un delito que queda en sus manos a título propio. Es seguro que la pertenencia de la causación típica

¹⁰¹ Santiago Mir Puig, *Derecho Penal: parte general*, (Argentina: editorial B de F, 2005), 372.

¹⁰² Tribunal Primero de Sentencia De Santa Tecla, sentencia definitiva, referencia: P0401-72-2000, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000). menciona entre las líneas de su resolución: “De acuerdo con la teoría objetiva de la autoría, autor, es quien tiene el dominio del hecho, mientras que los que toman parte, sin dominar el hecho, son partícipes”. Mir Puig, *Derecho Penal: parte general*, 373.

también corresponde, en segundo lugar, al autor mediato que utiliza a un instrumento bajo su total control. El llamado hombre de atrás es aquí el único causante del delito al que puede imputársele como propio, puesto que el instrumento, pese a hallarse más próximo a la consumación, no puede disputarle la pertenencia del mismo.¹⁰³

En Alemania los defensores de la teoría del dominio del hecho excluyen a los delitos imprudentes y limitan a los delitos dolosos el ámbito de aplicación de la misma y, con ella del concepto restrictivo de autor. Ello se explica por el sentido originariamente subjetivo de la teoría, vinculado a la idea de finalidad. Sólo en los delitos dolosos puede hablarse de dominio final del hecho típico, mientras que los delitos imprudentes se caracterizan precisamente por la pérdida del control final del hecho. La doctrina dominante alemana maneja, sobre esta base, dos conceptos distintos de autor: en los delitos dolosos el concepto restrictivo de autor fundamentado en la teoría del dominio del hecho, y en los delitos imprudentes un concepto unitario de autor que impide distinguir entre autoría y participación. Todo sujeto que cause por imprudencia el hecho será autor.¹⁰⁴

¹⁰³ Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 13-2002, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002). Sobre este caso en particular menciona el tribunal casacional salvadoreño: "El autor mediato es alguien que ostenta el dominio final, pero que actúa valiéndose de un tercero como simple instrumento o medio". Mir Puig, *Derecho Penal: parte general*, 373.

¹⁰⁴ Santiago Mir Puig, *Derecho Penal: parte general*, 374. Por su parte en la jurisprudencia nacional se mencionad: "*debido a su falta de observancia de cuidado debido, por ello, cuando ni siquiera logra advertirlo, el sujeto no logra motivarse imperativamente, pero ello no implica que la norma de cuidado haya dejado de querer motivar, sino que, la culpa consiste en no haber advertido el autor el imperativo de la norma*", Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, sentencia definitiva, referencia: INC. 41-14, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014).

2.6 El dominio funcional del hecho, como criterio para determinar la autoría.

La coparticipación en el dominio final del hecho estriba en que cada uno, al llevar a cabo su acto parcial, no sólo ejecuta su voluntad del hecho, sino que al mismo tiempo también la de los demás. Ciertamente es correcto que el coautor casi siempre (no siempre) también actúa por los otros.¹⁰⁵

El artículo 33 Pn trata sobre los coautores, estableciendo que: “*son autores... los que conjuntamente con otro u otros cometen el delito*”¹⁰⁶, esta disposición regula una tercera forma de autoría, en donde la realización del hecho típico es realizada de forma íntegra por la concurrencia de todos los intervinientes, siendo cada uno de ellos autor, pero dicha autoría se vincula a la de los demás por una relación mutua y de conocimiento hay una interdependencia de cada sujeto posee con respecto a los demás, por lo que no basta fundamentar este tipo de autoría con el dominio de la acción, ya que éste es personal, en tanto que la coautoría es pluripersonal, entraña una relación conjunta, de carácter funcional.¹⁰⁷

El dominio del instrumento¹⁰⁸ tampoco es explicativo respecto a la coautoría, ya que, en ésta, siendo figuras centrales los sujetos, realizan por sí mismos la acción, con la aportación esencial a la concreción del hecho, falta la instrumentación de ellos, y por tanto, decae el dominio del instrumento. Parala coautoría se conforma básicamente por dos elementos:

¹⁰⁵ Claus Roxin, *Derecho Penal Parte General, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Tomo I segunda edición (España: Civitas, 2008), 308.

¹⁰⁶ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998), artículo 33.

¹⁰⁷ Jairo Daniel Chávez Mata, *Autoría y Participación en el Injusto Criminal*, 29.

¹⁰⁸ Como presupuesto imprescindible en el análisis de la autoría mediata.

Para la coautoría es decisivo un **aporte objetivo** al hecho de parte del coautor. Sólo mediante este aporte objetivo puede determinarse si el partícipe tuvo o no el dominio del hecho y en consecuencia si es o no coautor. El aporte objetivo que determina la existencia de un co-dominio del hecho puede resumirse en una fórmula de utilización práctica: *“habrá co-dominio del hecho cada vez que el partícipe haya aportado una contribución al hecho total, en el estadio de la ejecución, de tal naturaleza que sin esa contribución el hecho no hubiera podido cometerse”*¹⁰⁹.

Aporte subjetivo el acuerdo recíproco, expreso o tácito, sobre la perpetración común de aquel que puede establecerse “hasta el momento de la consumación”, lo que abre la puerta que pueda acontecer que los coautores no se conocen hasta el momento de la consumación. Cada coautor responder hasta donde alcanza el acuerdo y no habrá responsabilidad por el exceso del otro¹¹⁰, de manera tal que, si A y B acuerdan robar a C, y en el momento del robo A mata a C, B solo respondería hasta dónde llega el acuerdo que era sencillamente robar.

La relación de estos intervinientes se basa en la cooperación en virtud de la que salen adelante con la ejecución del suceso, hay una coordinación que

¹⁰⁹ Enrique Bacigalupo, *Manual de derecho penal*, (Colombia: editorial Temis, 1996), 198. Claro no con ello se afirma que todos los elementos que pueden componer la coautoría sean únicamente dos.

¹¹⁰ Dona, *La autoría y participación criminal*, 43. Contrariamente Jakobs considera que: *“La accesoriedad de dos comportamientos puede imponerse normativamente, con independencia del acuerdo de voluntades, porque el destinatario de la imputación es un colectivo (integrado por autores y partícipes) a quien se le aplican las mismas reglas de imputación del autor único. Por ende, la interpretación individual que los sujetos dan al suceso a través de su dolo no es determinante, sino la valoración que la sociedad da al suceso. La división de trabajo hacia un objetivo común, que socialmente se interprete como partes recíprocas de una misma conducta delictiva, es suficiente para la coautoría, aunque no haya acuerdo o decisión común al hecho”*. Eduardo Montealegre laynet, *El funcionalismo en derecho penal tomo I*, (Colombia: universidad externado de Colombia, 2003), 43.

puede permitir, mediante cada una de las conductas de los intervinientes, realizar el hecho a través de una fragmentación de la aportación criminal, generándose una graduación en las diferentes conductas de diversas entidades objetivas¹¹¹, en razón de lo que surge la cuestión: ¿cómo determinar el dominio del hecho en semejante dispersión de conductas?¹¹².

Siendo que la conducta de los intervinientes se basa en la cooperación, acoplándose a un plan global se desenlaza una simbiosis criminal entre los sujetos, hay pues, una interdependencia de cada uno respecto a los demás, todos se necesitan en la consecución del hecho, y esto debido al rol que cada uno posee en la estructura entrelazada de sus conductas, en aras de la objetivación del hecho, de tal manera, que la negativa de uno de ellos en su contribución puede estancar el desarrollo del acontecer criminal, esto conlleva a establecer que cada uno juega una “posición clave”, teniendo un dominio del hecho en conjunto con los otros.¹¹³

Los coautores son autores porque cometen el delito entre todos. Los coautores se reparten la realización del tipo de autoría. Como ninguno de ellos por sí solo realiza completamente el hecho, no puede considerarse a ninguno partícipe del hecho de otro. No rige, pues, aquí el principio de accesoriedad de la participación, según el cual el partícipe sólo es punible cuando existe un hecho antijurídico del autor, sino un principio en cierto modo inverso: el principio de imputación recíproca de las distintas contribuciones. Según este principio,

¹¹¹ Victoria García Del Blanco, *La coautoría en Derecho Penal*, (España: Tirant lo Blanch, 2007), 237. <https://atam.tirantonline.com/cloudLibrary/ebook/show/9788499851853#ulNotainformativaTitle>

¹¹² Jairo Daniel Chávez Mata, *Autoría y Participación en el Injusto Criminal*, 29-30.

¹¹³ Juan Busto Ramirez, *Lecciones de derecho penal*, (España: editorial trota, 1999), 194. Sin embargo, la coautoría no es una suma de autorías individuales, sino una forma de responsabilidad por la totalidad del hecho, todos deben responder como autores. Ciertamente, puede haber una coautoría durante una realización del hecho ya iniciado, por ejemplo, con relación a una privación de libertad. Jairo Daniel Chávez Mata, *ibídem*.

*“todo lo que haga cada uno de los coautores es imputable (es extensible) a todos los demás. Para que esta imputación recíproca pueda tener lugar es preciso el mutuo acuerdo, que conviene en partes de un plan global unitario las distintas contribuciones”.*¹¹⁴

Retomando la idea anterior sobre el delito que ya ha iniciado su curso causal, y un sujeto decide añadirse a participar en el hecho prestando una acción crucial para concluir el delito, co-dominando el hecho en este caso el acuerdo no es previo sino dentro en la ejecución del hecho, a ello se le llama coautoría sucesiva: *“A y B penetran con violencia en un negocio donde se apoderan de mercancías que llevan a casa de C. Este enterado del hecho ya realizado por A y B concurre con ellos al local y se apoderan juntos del resto de la mercadería. La coautoría accesoria es posible sólo hasta la consumación del plan delictivo*¹¹⁵”.

El caso límite es el de que el sujeto sepa que otro u otros están realizando un delito y contribuye a él por propia iniciativa.¹¹⁶ Si los demás advierten y aceptan, siquiera tácitamente, su intervención, no hay duda de que existe coautoría –aunque no lleguen a conocerse-. No bastará, en cambio, que el sujeto sepa que contribuye, si los otros no lo saben o no lo admiten. El acuerdo de voluntades de los intervinientes con respecto a la ejecución del hecho y la realización de sus consecuencias es, también para la postura aquí mantenida, requisito indispensable de la coautoría.¹¹⁷

Sin embargo, ello no ha de entenderse en el sentido de Welzel, con arreglo a

¹¹⁴ Santiago Mir Puig, *Derecho Penal: parte general*, (Argentina: editorial IBDF, 2005), 390.

¹¹⁵ Enrique Bacigalupo, *Manual de derecho penal*, (Colombia: editorial Temis, 1996), 199

¹¹⁶ Mir Puig, *Derecho Penal: parte general*, 394.

¹¹⁷ Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 316.

cuya teoría el animus en cooperación objetiva debe quedar compensado por el plus de co-intervención en la decisión del delito, pues si alguien no tiene objetivamente el dominio conjunto del hecho¹¹⁸ sobre el acontecer, tampoco puede alcanzarlo por medio de su intervención en el planteamiento.¹¹⁹

Pero el carácter común de la resolución delictiva es necesario por otro motivo. Como, de acuerdo con los principios desarrollados:

*“los coautores son interdependientes alternativamente, tienen necesariamente que estar de acuerdo para poder obrar conjuntamente. Y viceversa: si la aportación al hecho de un interviniente ha contribuido a un resultado, sin estar de acuerdo con los demás, no puede ser coautor; le tiene que haber faltado entonces el conocimiento de la relación mutua, requisito para el ejercicio de la coautoría efectiva”.*¹²⁰

En conclusión, el dominio del hecho es un criterio idóneo para atribuir autoría criminal cuando la acción se realiza de manera individual, pero cuando el delito se realiza por un pluralidad de autores el dominio funcional del hecho es un criterio idóneo para atribuir responsabilidad penal, en especial es útil cuando los delitos deben ser ejecutados de propia mano, pero el avance de la sociedad ha dado lugar a una organizaciones humana más complejas, dichas

¹¹⁸ Hans Welsel, *Derecho Penal Parte General*, (Argentina: editorial de la palma, 1956), 114. “Se denomina teoría *animus* El coautor actúa con *animus auctoris*, es decir, quiere el hecho como propio. El cómplice actúa con *animus socii*, vale decir, que quiere el hecho como ajeno. En ambos casos es indiferente qué contribución de hecho presta objetivamente el partícipe”.

¹¹⁹ Hans Welzel, *El nuevo sistema de la acción finalista: una introducción a la doctrina de la acción final* (Argentina: editorial B de F, 2004), 42.

¹²⁰ Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho*, 316. Siendo procedente dar el siguiente ejemplo sobre un actuar conjunto donde no existe acuerdo: “*El clásico caso de dos sujetos que proporcionan a un tercero sendas dosis de veneno que no son mortales, ignorando mutuamente las conductas, pero la suma de ambas dosis resulta mortal y la víctima sucumbes*”. Eugenio Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal parte General Tomo IV* (Editorial: Ediar, Argentina, 1982), 330.

organizaciones pueden ser empresas, que operan bajo una estructura de poder empresarial, y dentro de estas es que se vuelve cuestionable el criterio del dominio del hecho para atribuir responsabilidad, tema que será tratado a continuación.

2.7 Incompatibilidad del dominio del hecho para determinar la autoría en el delito de evasión de impuestos.

Como ya se ha mencionado con anterioridad, es autor de un delito a quien le pertenece su ejecución y el resultado o, en otras palabras, quien tiene dominio del hecho y, por lo tanto, control sobre los aspectos ya relacionados y ligados a su voluntad final.

En principio, como en cualquier ámbito de la vida, en los delitos tributarios pueden intervenir una persona o varias, desempeñando roles parecidos o diferentes, lo que da lugar a la concurrencia de personas en el delito, como complejo de cuestiones especiales de la tipicidad¹²¹. Y dentro de la posibilidad de ser cometida por varias personas, podemos hacer un distingo cuando sean cometidos desde una estructura social (corporación, empresa, etc) o no.

La estructura del delito de evasión de impuestos está relacionada con la infracción de un deber extrapenal. En los delitos de infracción de deber responde como autor aquél que lesiona un deber específico, un deber que lo identifica como “obligado especial” y que se convierte en la esencia del injusto típico. Por esta razón, en este grupo de delitos, el dominio final y funcional del

¹²¹ Sebastián Luis Foglia, “Cuestiones sobre autoría y participación en la Ley Penal Tributaria 24.769”, *derechopenalonline*, (blog) 13 de marzo de 2013. <https://derechopenalonline.com/cuestiones-sobre-autoria-y-participacion-en-la-ley-penal-tributaria/>

acontecer causal por el autor no posee ninguna relevancia jurídico penal a los efectos de la determinación del título de la imputación.¹²² En ese sentido, debe precisarse que resulta irrelevante¹²³ para efectos de determinar la responsabilidad del representante legal de la sociedad el análisis del dominio del hecho, debido a que lógicamente si el titular de la obligación tributaria es éste último, no existe forma alguna en que pueda tener dominio del hecho, sino que serán responsables los sujetos que actúan en su nombre e infringen los deberes tributarios.

En conclusión, siendo el delito de evasión de impuestos un delito de “infracción de un deber”, cuando este sea cometido por una pluralidad de sujetos en el marco de una estructura de poder, donde dicha estructura posea una personalidad jurídica, como una sociedad, y dicha estructura sea susceptible de ser representada, el método correcto para atribuir la autoría a las personas que actúen representando la estructura será la figura del “actuar por otro”¹²⁴, y para los demás intervinientes se les podrá atribuir responsabilidad mediante la complicidad necesaria o innecesaria, respetando el filtro de aquellas conductas que constituyan “actos neutros” mediante la aplicación de la teoría de la prohibición de regreso.

¹²² Fidel Ángel Cadena Serrano, *Autoría y Participación en el delito de Defraudación Fiscal*, Ministerio Fiscal de España, (Blog), 31 de agosto 2018, 22.https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Ponencia%20Cadena%20Serrano,%20Fidel.pdf?idFile=899cc585-3e40-4dd3-87a3-69871f0772f0,

¹²³ Únicamente en relación del análisis que se realiza respecto de la responsabilidad del representante legal de una sociedad, puesto que si puede existir un dominio del hecho cuando el evasor es el mismo sujeto que posee el deber.

¹²⁴ Ramiro Rubinska, *Derecho Penal económico, tomo II*, (Argentina: Marcial Pons, 2010), 1825, 1832. A pesar de la conclusión que es aplicable a la figura del “actuar por otro” en la realidad “En lo cotidiano vemos que quienes detentan el control en las organizaciones empresariales no asumen cargos ejecutivos, en esos lugares, colocan-deliberadamente- a sujetos que no gozan de autonomía porque, en realidad, son dependientes encubiertos”.

2.8 Propuesta para determinar la autoría y coautoría en el delito de evasión de impuestos.

2.8.1 La infracción de un deber no penal, como presupuesto de la autoría.

Existen tipos penales que per se no precisan de ningún dominio del hecho para su realización, como es el caso de los tipos cuyo núcleo lo conforma la posición del autor en el mundo de los deberes. Es decir, tipos penales que –dicho en términos más directos- sólo son imaginables mediante la infracción de un deber especial del actuante, como ocurre, por ejemplo, en los delitos de funcionarios, en los que sólo el intraneus puede ser autor. En estos delitos no es la calidad de funcionario ni el dominio fáctico de la situación típica lo que convierte al sujeto en autor del delito, sino el deber infringido por el actuante como portador de un deber estatal de comportarse correctamente en el ejercicio de la administración pública. Por esta razón, el obligado es siempre autor, y ciertamente independiente de que él ostente el dominio del hecho o no.¹²⁵

No se alude a aquel deber surgido de la norma penal cuya vulneración desencadena la sanción prevista en el tipo. Este deber existe en todo delito.¹²⁶ Lo que, en suma, determina un presupuesto básico para determinar a quién le pertenece el delito, o, en otras palabras, la delimitación deberá realizarse conforme a un deber extrapenal o fuera del tipo.

¹²⁵ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", *Anuario de Derecho Penal*, n° 10 (2003):3, https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2003_06. La teoría del dominio del hecho fue en gran parte dominando por que el paradigma de la teoría de la acción era un delito de acción, de propia mano y doloso, cuando se quería probar un sistema de teoría del delito, se ponía de ejemplo para opera un homicidio doloso, cuando para el funcionalismo el paradigma es el delito de omisión imprudente, en infracción del deber, por ello la autoría de los delitos de infracción del deber, necesita de una nueva teoría del delito.

¹²⁶ Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 387.

La entrada en escena de los delitos de infracción de deber obliga a clasificar la autoría delictiva en dos grandes grupos: a) la autoría mediante delitos de dominio, y b) autoría mediante delitos de infracción de deber. De este modo, la aparición de los delitos de infracción de deber viene a quebrar la hegemonía del dominio del hecho como único criterio útil para determinar la autoría delictiva. Pero la pregunta ahora a responder es ¿cómo opera la categoría de los delitos de infracción de deber y a qué deber se refiere?¹²⁷

En los delitos de infracción de deber responde como autor aquél que lesiona un deber específico, un deber que lo identifica como obligado especial. Ese decir son delitos cuya existencia se justifica en la tipificación de la lesión de un deber extra penal, esto se debe a que *“los delitos de infracción del deber responden a un fundamento del injusto diferente en ellos el destinatario de la norma tienen que producir personalmente una prestación en virtud de la asunción de derechos y deberes de carácter institucional”*.¹²⁸

La cuestión es determinar el tipo de deber a que se refiere la categoría de los delitos de infracción de deber. Pero esta determinación ha de hacerse subrayándose en primer término que en el plano de los deberes existe una diferencia entre los deberes que afectan a los delitos de dominio y los deberes que aluden a los delitos de infracción de deber.

¹²⁷ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", *Anuario de Derecho Penal*, n° 10 (2003):5. https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2003_06.

¹²⁸ Ricardo Robles Planas, *La responsabilidad en los “delitos especiales”, el debate doctrinal de la actualidad*, (Argentina: editorial B de F, 2014), 353. Estas consideraciones sobre los “derechos institucionales” adquieren particular relevancia cuando se toma en cuenta la participación de sujetos externos a la condición de obligado del tipo, los sujetos que no reúnen las características exigidas por el tipo pueden o no colaborar en los delitos de infracción del deber.

El delito de dominio refiere al rol común que todo ciudadano tiene, es decir, el de comportarse como una persona en derecho, respetar los derechos de los demás como contrapartida al ejercicio de los derechos propios¹²⁹. En este grupo de delitos la relación que se establece entre las personas posee entonces un contenido negativo: cuida de que tu organización no se convierta en ninguna razón para la merma de la posesión de un derecho de otra persona. El reconocimiento recíproco de los hombres como personas exige que cada quien sea tratado por el otro respectivamente como un ser libre¹³⁰. Por eso la Constitución señala en su artículo 1 a la persona humana como "origen y fin" de las actividades del estado.

En conclusión, en los delitos de infracción de deber, el autor puede tener o no el dominio del hecho¹³¹, sin embargo, la característica particular que hace posible imputar el resultado del delito es la existencia de un deber no establecido por el tipo penal en específico, sino por otras leyes extra penales que ordenan el cumplimiento de ese deber, como la Ley de Adquisiciones y contrataciones de la Administración Pública, Código Tributario, o el Código Municipal. Éste deber, genera una relación jurídica especial de una persona con otra, ya sea el Estado, una persona natural o jurídica, siendo que el mismo le obliga a realizar, omitir o tolerar determinados actos jurídicos: ejemplo de esto es el deber pagar impuestos, el deber de los padres de no abandonar a sus hijos, o el deber de los miembros del consejo municipal de dictar actos administrativos conforme a la legalidad.

¹²⁹ Gunter Jakobs, *la imputación objetiva en derecho penal*, (Argentina: editorial ad-hoc, 2002), 72.

¹³⁰ Berruzo, *Responsabilidad penal de la estructura de la empresa*, 159.

¹³¹ Gunter Jackobs, *el ocaso del dominio del hecho*, (Argentina: Rubinazal-Culzoni, 2000), 118. Lo que no supone que la persona que tenga el dominio del hecho responderá como autor, debido que el autor siempre será el sujeto que tiene el deber específico frente a la administración en el caso del delito de Evasión de impuestos y justamente por ello la punición del delito se centra en la infracción del deber.

2.8.2 Negación de la teoría del dominio del hecho y dominio funcional del hecho, para determinar la autoría en el delito de evasión de impuestos.

Los tipos en los que autoría y participación se destacan recíprocamente, no por posiciones de deberes especiales, sino por el dominio del hecho, cabría calificarlos como delitos de dominio.¹³²

Mientras que el concepto de dominio lo hemos investigado pormenorizadamente, el autor de los delitos de infracción de deber requiere aun mayor esclarecimiento. Lo cual es más necesario si se tiene en cuenta que estos tipos aún no han sido examinados conjuntamente en su significado para la doctrina de la autoría. Bien es verdad que los partidarios de la teoría del dominio del hecho se han percatado de que determinados “elementos especiales de la autoría” desempeñan un papel especial, pero su relación con el dominio del hecho no se ha discutido.¹³³

El problema que se presenta aquí consiste en cómo deben aplicarse las reglas de “autoría y participación” en estos delitos cuando intervienen en la ejecución de los hechos tanto sujetos que reúnen la cualidad exigida por el tipo penal – intraneus- como las que no lo posee –extraneus-.¹³⁴

Los tipos penales de la parte especial pueden sistematizarse distinguiéndolos entre “delitos de dominio” y “delitos de infracción de deber”. En los primeros,

¹³² Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 388.

¹³³ *Ibidem*.

¹³⁴ Manuel Abanto Vásquez, “Autoría y Participación y la Teoría de los Delitos de Infracción de Deber”, *Revista Penal*, n° 14, (2004), 4.

el legislador presupondría el “dominio” de la conducta típica por parte del autor, sea por sí mismo, por intermedio de otro o conjuntamente con otros; en cambio, en los segundos, el reproche penal iría dirigido a la “infracción” de un “deber específico” del sujeto activo sin importar como la realice.¹³⁵

Como consecuencia de la distinción hecha antes, la autoría y la participación tendrán que seguir necesariamente distintos principios según el grupo de delitos de que se trate. En el caso de los “delitos de dominio” resulta aplicable la teoría del dominio del hecho. Pero en el grupo de los delitos de infracción del deber, la presencia o ausencia de dominio del hecho no debería tener ninguna trascendencia para distinguir entre autor o partícipe. Lo único que interesaría, para determinar la autoría, sería verificar que se haya producido la infracción del deber por parte del intraneus. Y cualquier extraneus que haya colaborado –de cualquier manera (o sea con dominio o no, antes o durante la ejecución de los hechos)- con el intraneus, será partícipe de este tipo de delitos.¹³⁶

Con arreglo a lo dicho está claro que el que, cooperando en la división del trabajo con otro, realiza el tipo de un delito de infracción de deber, no por eso tiene que ser coautor.¹³⁷ En otras palabras, el co-dominio del hecho que es el sustento básico de la coautoría no resulta aplicable en los delitos de infracción de deber, ya que, aunque el cooperador tenga dominio del hecho, no tiene una obligación especial frente al curso causal, lo que lógicamente lo excluye¹³⁸

¹³⁵ *Ibidem*, 8.

¹³⁶ *Ibidem*, 8-9.

¹³⁷ Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 388.

¹³⁸ Bernd Shunemann, *Revista de Derecho Penal, autoría y participación*, N° 2, (2006): 42. La exclusión a la que hago referencia se refiere exclusivamente al título de imputación personal por medio del que se le identifica en el curso del hecho típico, pero ello no significa exclusión de responsabilidad penal *per se*, debido a que se aplican reglas especiales para garantizar la punición del extraneus, toda vez que se cumplan con las categorías de análisis de la teoría

como coautor y lo coloca en otra categoría que será estudiada con posterioridad. Con la autoría se modifica por sí misma la esencia de la participación: de la cooperación sin dominio del hecho, propia del concepto general de autor, se llega a una intervención sin quebrantamiento de deber que no necesariamente excluye el dominio del hecho¹³⁹.

En síntesis, no resulta aplicable las teorías del dominio del hecho y co-dominio del hecho –que explican autoría y coautoría- debido a que la punición en los delitos que se han abordado en éste capítulo se limita exclusivamente a la infracción de un deber especial y específico acordado por normas extrapenales estrictamente para una persona, siendo que cualquier otra incidencia material en la ejecución del hecho no quedará comprendida dentro de la autoría del mismo y se aplicarán otras reglas para determinar que título de participación ostentará el sujeto que contribuyó aunque tuviera el dominio final del hecho o el co-dominio del mismo.

2.8.3 Adjudicación de un deber no penal, como criterio para determinar la autoría y coautoría en el delito de evasión de impuestos.

Como se indicó al inicio de este capítulo, responde penalmente por el delito de Evasión de Impuestos, quien posee la calidad de obligado tributario, debido a que el legislador establece –de pleno derecho- la existencia de una relación jurídica tributaria¹⁴⁰ entre el contribuyente y la administración pública en el

del delito. Bernd Shunemann, “El dominio sobre el fundamento del resultado: base lógico objetiva común para todas las formas de autoría incluyendo el actuar en lugar de otro”

¹³⁹ Claus Roxin, Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal, 391.

¹⁴⁰ Lógicamente, la existencia de esta relación jurídica no es de carácter automático para todas las personas naturales, sino que, deben cumplirse ciertas condiciones para su establecimiento, como por ejemplo ser un agente de retención del impuesto a la transferencia de bienes muebles o servicios, en cuyo caso el deber determinado por la administración constituye específicamente retener, reportar y transferir el impuesto recaudado al Estado.

ramo de hacienda.

La existencia de la relación jurídica ya mencionada, establece una serie de derechos y obligaciones para el contribuyente, siendo lo último lo que constituye el núcleo esencial del deber extrapenal que imperativamente debe satisfacerse por el sujeto indicado.¹⁴¹

A la obligación tributaria le acompañan otras vinculaciones de naturaleza más bien administrativa, tales como el deber de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, emitir comprobantes de pago, llevar contabilidad, cumplir con declarar y facilitar las labores de control de la Administración Tributaria a través del suministro de información o exhibición de documentos a la Autoridad. Es interesante observar los términos en que juegan las obligaciones tributarias y los deberes administrativos.¹⁴²

En relación a la determinación de la autoría, su aplicación es sencilla y el autor inmediato conforme a la teoría de la infracción del deber especial es aquél que, de forma personal ejecuta los elementos del tipo, infringiendo a su vez el especial deber.¹⁴³

Respecto de la coautoría, de entrada, hay que descartar el dominio del hecho, ya que en los delitos de infracción de deber la imputación observa una estructura diferente, donde el dominio no basta, sino la posición especial por el deber extra penal que liga a la institución positiva; para construir la coautoría

¹⁴¹ Precisamente, el incumplimiento deliberado del deber impuesto por la norma tributaria es lo que genera la existencia del hecho punible y es exclusivo del sujeto obligado.

¹⁴²Francisco Ruiz de Castilla Poncé de León, "La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos" Revista derecho y sociedad, n° 24 (2005), 79. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/issue/view/1363>

¹⁴³ Jairo Daniel Chávez Mata, *Autoría y Participación en el Injusto Criminal*, 41.

debería haber una infracción de un deber que obligara a varias personas implicadas, sería una obligación en común. Sin embargo, a la luz de la teoría de la infracción del deber especial la coautoría es apreciable nada más fenomenológicamente, ya que los sujetos pueden concordar en infringir un deber, pero éste solo obliga de forma personal al autor, y si están obligados todos, el deber siempre es de deducción personal¹⁴⁴.

En conclusión, para el delito de evasión de impuestos en El Salvador el criterio a utilizar no puede ser el dominio del hecho, sino la adjudicación del deber extra penal, en este caso el deber es la obligación tributaria concerniente a la sociedad mercantil, pero dada la irresponsabilidad penal de la persona jurídica, se debe trasladar esta característica especial al representante mediante la figura del actuar en lugar de otro o directamente a un miembro de dirección y administración de la persona jurídica, por poseer estos un rol especial de administración o dirección, que coloque dentro de sus competencias el pago de tributos de la persona jurídica. Es decir, el representante habrá realizado el tipo penal correspondiente por el incumplimiento de un deber extra penal transferido a este por el representado¹⁴⁵.

Es importante que el representante u órgano representate se encuentre en obligación del cumplir con el deber establecido por el tipo, por estar dentro de las competencias propias de su rol dentro de la sociedad, ejemplo de esto para nuestro caso sería el pago de los tributos, así lo señala la Sala de lo Penal:

¹⁴⁴ *ibidem*, 44. La utilidad del modelo de coautoría solo se limita a los casos de personas situadas en el mismo nivel jerárquico, en un plano horizontal, implica una notable restricción de las posibilidades de imputación. Eduardo Demetrio Crespo, *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, (España: editorial iustel, 2009), 40.

¹⁴⁵ García Caveró, *Derecho Penal Económico Parte General*, (Perú: Editoriales Ara, 2003), 391.

“La posición de garante implica en la omisión impropia (Comisión por omisión) que el sujeto activo del delito se encuentra compelido (por un deber jurídico concreto) a obrar para impedir que se produzca un resultado típico que es evitable. En otras palabras, el A quo ha sostenido que los acusados, por ostentar los cargos reseñados, estaban, conforme sus atribuciones, en el deber de realizar las gestiones pertinentes para impedir un daño penalmente relevante al medio ambiente, pero que sus potestades no alcanzaban para evitar que se realizará la contaminación ambiental, ya que esa decisión era exclusiva de la Junta Directiva de la persona jurídica, excluyéndoles como coautores.”¹⁴⁶

2.9 Consideración especial sobre la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas

En la Constitución Salvadoreña se determina un programa penal “cuando señala la finalidad de la pena como “preventiva especial” artículo 27 inciso 3 de la Constitución” la consagración del principio de culpabilidad individualista¹⁴⁷, que determina efectuar dicho juicio en cabeza de una persona natural que actúa en representación o por cuenta de la persona jurídica, bajo el concepto de que solo la persona natural tiene una voluntad consciente dirigida hacia su fin¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 22CAS2015, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016).

¹⁴⁷ Sala de los Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad 52-2003, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013). *“El Programa Penal de la Constitución, se define como un ámbito donde el legislador, en su tarea de formulación de normas penales, como el juez, en la resolución del caso en concreto, deben encontrar las directrices esenciales que han de poner freno a cualquier manifestación incontrolada en el ejercicio del ius puniendi”.*

¹⁴⁸ Francisco Sintura Valera, *Aspectos penales de la libre competencia*, (Colombia: El navegante, 1998), 3.

El principal impedimento para implementar una teoría preventivo general de la pena este problema puede superarse si deja de teorizarse la pena como prevención especial, debe verse la teoría funcional de la pena, como teoría preventivo general positiva, donde la finalidad de la pena sea reforzar la confianza en el sistema de justicia¹⁴⁹, aunque se “deforme o flexibilice el principio de culpabilidad”, para imponer penas a las personas jurídicas especialmente en los casos donde no es posible individualizar a todos los infractores que operan protegidos por la misma.

La determinación del autor concreto es el problema medular de la imputación de responsabilidad penal dentro de la persona jurídica, pues estas operan mediante complejas estructuras de mandos y sub mandos, donde las decisiones se toman de manera colectiva por organismos especializados “sean juntas directivas o sean asambleas de accionistas” pero se ejecutan en una compleja red donde el dominio del hecho se esparce¹⁵⁰.

Muy parecido a lo que sucede en la coautoría, pero yendo más allá, dado que las directrices son tan generales que los sujetos que dirigen los organismos de gobierno de la sociedad pierden el hilo de las ordenes que dictan y desconocen el alcance de sus efectos, y para cuando se produce el resultado final, ha pasado la acción varios niveles de mandos medios¹⁵¹, y por ejecutores finales

¹⁴⁹ Bernd Schunemann, el sistema moderno de Derecho Penal: cuestiones fundamentales, (España: editorial tecnos, 1991),84. Nuevamente el efecto esperado es la prevención general positiva propuesta por Claus Roxin, pero refuta Shuneman proponiendo que, para que sea efectiva la prevención general en cualquier vertiente debe presuponerse una sociedad racional con capacidad de sus ciudadanos para autodeterminar su conducta conforme a la norma “y no objetos que puedan ser adiestrados a placer. Por ello, ni la prevención general significa simple intimidación, ni la prevención especial significa doma” de los individuos como simples bestias adiestradas.

¹⁵⁰ Rafael Berruezo, Responsabilidad penal en la estructura de la empresa, imputación jurídico-penal en base a roles, (Argentina, Editorial B de F, 2018), 175.

¹⁵¹ Ramiro Rubinska, *Derecho Penal económico, tomo II*, (Argentina: Marcial Pons, 2010), 1825, 1832. E incluso dichos mandos medios son simples eslabones de la cadena de

que bien pueden estar consientes o no de su actuar contributivo a la acción delictiva, por ello se habla no de una coautoría sino de una cadena de autores mediatos cuando hablamos de derecho penal de empresa¹⁵².

A manera de ejemplo: *“Si el consejo de administración de una sociedad por acciones soborna a un funcionario a fin de conseguir, de modo indebido, para la empresa un contrato público, o celebra a favor de la empresa contratos fraudulentos, o realiza negocios ilícitos”*¹⁵³ pareciera claro que hay que castigar no sólo a la persona natural que ha actuado en favor de la persona jurídica, sino también a la propia persona jurídica, y puede que quizás sólo a ésta”.

Especial atención parece el trato que se da en la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas, por las acciones del administrador de hecho, quien formalmente no fue nombrado para administrar la sociedad, resultando inconcebible que cualquier miembro de la sociedad actúe de hecho en representación de la persona jurídica, y que con ello haga incurrir a esta en responsabilidad penal, por lo cual, existen una serie de criterios para considerar atribuible la responsabilidad a la persona jurídica, ante las actuaciones del administrador de hecho:

“i) que el dominio de hecho no solo se ejerza sobre las decisiones administrativas, sino que debe incidir sobre la concreta decisión que haya dado lugar a la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, ii) no basta con

“vicepresidentes ejecutivos”, que no tienen poder de dirección, aunque formalmente representan a la sociedad, o en otras palabras *“En lo cotidiano vemos que quienes detentan el control en las organizaciones empresariales no asumen cargos ejecutivos, en esos lugares, colocan-deliberadamente- a sujetos que no gozan de autonomía porque, en realidad, son dependientes encubiertos”*.

¹⁵²Claus Roxin, *“Problemas de Autoría y participación en la criminalidad organizada”*. Traducción de Enrique Anarte Borrillo, Revista Penal, N° 2, (1998): 64

¹⁵³ Eduardo Montealegre Lynett, *El funcionalismo en derecho penal*, (Universidad Externado de Colombia, Bogota, 2003), 327.

que alguien sea el detentador del poder, sino que se requiere que el suceso criminal haya acontecido en su ámbito de decisión o de previsión normal, es decir que dentro de la empresa se sepa que ese tipo de decisiones, son las que depende la voluntad del sujeto que ejerce la administración de hecho ”¹⁵⁴.

Se puede considera la responsabilidad penal de la persona jurídica por dos vías de imputación, la primera: por acción directa, cuando ha sido las personas que tienen el poder de decisión máximo en la persona jurídica las que han realizado los actos, por si mismo o a través de sus empleados, que generan el delito; la segunda: acción descontrolada, cuando el delito se comete debido a que los dirigentes de la persona jurídica no ejercieron sobre sus subordinados los controles a los que estaban obligados para evitar que aquello sucediera¹⁵⁵.

2.9 La participación en el delito de evasión de impuestos.

2.9.1 ¿Se puede ser participe en un delito especial?

2.9.1.1 Tesis a favor.

En virtud de la responsabilidad penal del *extraneus* que participa en la comisión de delitos de infracción de deber –es decir delitos especiales propios- la doctrina se ha dividido en dos posturas. La primera teoría se denomina Tesis de la Ruptura de la Unidad de la Imputación y la segunda, es la Tesis de la Unidad de la Imputación.

¹⁵⁴ Francisco Estepa Domínguez, *La Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica*, (España: Universidad Internacional de Andalucía, 2012), 24.

¹⁵⁵ *Ibidem*, 20.

En el caso del acápite en desarrollo, se sugiere la utilización de la teoría de la Unidad de la Imputación, ya que la misma indica que el extraneus –si bien es cierto no puede ser autor del delito especial- si puede ser partícipe de dicho delito, pues si los principios que determinan la autoría y la participación nos dicen que es autor quien tiene el dominio y partícipe quien solo colabora, no hay ningún impedimento para que los extraneus respondan como partícipes de un delito especial cuando hayan colaborado en su realización.¹⁵⁶

Esta teoría admite la sanción del extraneus como partícipe del delito especial, sea propio o impropio, cometido por el autor intraneus. Esta posición se apoya en la vigencia del principio de accesoriedad limitada de la participación (Art. 37 C.Pn.), respecto de la autoría, a la par que se reconoce que la comunicabilidad de las circunstancias y cualidades, prevista en el art. 67 de C. Pn., únicamente opera frente a las circunstancias modificativas de responsabilidad, más no ante las que fundamentan el injusto.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Nelson Salazar Sanches, La participación de los extraneus en los delitos de infracción de deber, ambitojuridico (blog), 31 de septiembre de 2015, <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/la-participacion-de-los-extraneus-en-los-delitos-de-infraccion-de-deber/>. Algunos doctrinarios argentinos son de la opinión que la participación accesorial del *extranei* debe quedar impune, “en los delitos de deber el cómplice debe quedar impune, la solución contraria es hacer responder al cómplice con la pena atenuada prevista para el inductor y el cooperador necesario extraneus se opondría a dos principios fundamentales, el de legalidad y el de proporcionalidad”. Planas, *La responsabilidad en los “delitos especiales”, el debate doctrinal de la actualidad*, 211.

¹⁵⁷ Carlos Ernesto Avelar Valencia, “*Complicidad del Extraneus en los Delitos Especiales Propios*”, (Tesis de Pregrado, Universidad de El Salvador, 2012), 156. La Sala de lo Penal se ha pronunciado en anteriores Resoluciones sobre el principio de accesoriedad limitada, “*El principio de accesoriedad, pese a la sutil propuesta de la defensa del recurrente, no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan. Para que pueda haber accesoriedad es indispensable que exista un hecho principal típicamente antijurídico. El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriedad*”. Sala de lo Penal, Sentencia definitiva, referencia: 1394/2009, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010).

En otras palabras, esta tesis sostiene que el cómplice de un delito especial, sea este propio o impropio se sancionará como tal, pero de acuerdo al delito al cual ha colaborado para su ejecución, y no a su delito común subyacente (si es que lo tuviere), sin olvidar las reglas de penalidad de la participación, es decir, que debe ser atenuada respecto a la pena del intraneus.¹⁵⁸ Es decir, si por ejemplo, coadyuva a la evasión del impuesto de una sociedad, una persona ajena a la misma, bajo la luz de ésta teoría responderá penalmente como cómplice –necesario o no necesario- del delito cometido por la persona jurídica.

2.9.1.2 Tesis en contra.

En el caso de los delitos especiales de infracción de un deber, el castigo de los partícipes adquiere características distintas al de los delitos de dominio, es decir, no se seguiría la teoría de la unidad del título de imputación. La razón de este cambio de criterio radica en que la infracción de la competencia institucional, sobre la que se fundamenta el delito de infracción de un deber, solamente puede ser realizada por los intranei al tipo. Los extranei no pueden infringir esta competencia y, por lo tanto, su responsabilidad penal no podrá determinarse con base en el delito de infracción de un deber. En consecuencia, al que ayuda al obligado institucional a cometer el delito especial de infracción de un deber no podrá sancionársele con base en el marco penal establecido en este delito especial.¹⁵⁹

¹⁵⁸ *Ibidem*.

¹⁵⁹ Víctor Roberto Prado Saldarriaga, "La penal del partícipe extraneus en los delitos especiales", *Anuario de Derecho Penal*, n° 16 (2009): 122. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/anuario/numeros#2009>.

A la solución propuesta se le ha hecho diversas críticas, siendo quizá la más relevante, como ya se dijo, la impunidad en la que quedarían los que ayudan o auxilian a la comisión de un delito especial de infracción de un deber por parte del obligado institucional. Esta crítica es, sin embargo, relativa. En primer lugar, la conducta del partícipe extraneus podrá, en el caso de los delitos especiales impropios, enmarcarse en un delito común de dominio, de manera tal que podrá recibir una pena con base en el marco penal del delito común. Pero lo que no puede admitirse, es que las circunstancias o cualidades que afecten la responsabilidad penal del autor se amplíen a los partícipes extranei que no tienen una relación institucional.¹⁶⁰

La incomunicabilidad de la calidad de titular de un deber institucional se fundamenta en el hecho que, si este deber se comunicase a otros partícipes, dejarían de ser partícipes para convertirse en autores, pues en los delitos de infracción de un deber no interesa el grado de dominio del riesgo que lesiona el bien jurídico, sino la infracción de un deber positivo de preservación de un bien jurídico. Por esta razón, queda claro que la responsabilidad penal de los que han participado en el hecho delictivo y no tienen la calidad de obligado institucional no podrá verse afectada por la agravante prevista, sino que su responsabilidad se determinará a partir del delito común de dominio que constituye la base de la agravación¹⁶¹.

¹⁶⁰ Enrique Gimbernat Ordeig, *Autor y cómplice en Derecho Penal*, (Argentina: editorial B de f, Buenos, 2006), 272-273. Ordeig tiene una objeción se funda en parámetros de justicia pues en paráfrasis a este autor se refiere: “que si algo decía la justicia no era que debiera castigarse con la pena del inductor de homicidio al tercero “extraneus” que inducía a un padre, “intraneus”, a matar al hijo de este intraneus, ya que, si así fuera, la “Justicia” tendría la extraña virtud, pues equiparar la situación con aquella en la que un “extraneus” inducía a otro a matar a un tercero igualmente “extraneus” cuando es obvio que ambos caso no los reviste igual gravedad, que en el primer caso cuando el tercero induce al padre a matar a su propio hijo, que cuando se induce a un tercero a matar a un extraño”.

¹⁶¹ Tribunal Supremo Español, sentencia definitiva, referencia: STS 2332/2001, (España: Tribunal Supremo de Justicia, 2003). donde opto por dar una solución mixta, argumentando: “que el extraneus que participa en un delito especial impropio, debería responder por el delito

2.9.1.3 Toma de posición.

En relación a las opiniones descritas con anterioridad, sostengo la postura que no se puede ser partícipe en un delito especial propio ni impropio, justamente debido a que según el principio de legalidad penal –*nulla poena sine lege praevia, stricta, scripta, certa*–, simplemente si una persona que participa en la comisión de un hecho delictivo no cumple con todos los elementos que describe el tipo penal, no podrá completarse la tipicidad, es decir, el hecho no será típico en virtud de la ausencia de dicho elemento, lo que lógicamente deviene en la impunidad de la conducta.

La doctrina sugiere, como ya se ha evidenciado, que la solución descansa en la atribución del delito común subyacente para el partícipe:

“siendo la imputación para el que ostenta el deber, siempre la del delito especial. Esto supone que, si no existe un tipo básico que regule la actividad ejercida por el extraneus, el resultado será la impunidad, toda vez que si no se cumplen con todos los elementos del tipo no es posible establecer la existencia del injusto”¹⁶².

especial, y no por el delito común paralelo sin embargo es necesario encontrar algún modo de atenuar la pena del extraneus en atención a la menor merecimiento de pena, de lo contrario la aplicación de la solución unitaria conduciría a una consecuencia, conduciría a una consecuencia insatisfactoria, el intraneus y el extraneus deberían responder con idénticas pena, a pesar de que la conducta del extraneus sería menos merecedora de pena”.

¹⁶² Victor Gomes Martin, Los delitos especiales (Argentina: editorial B de F, 2006), 466-468. El delito común subyacente, supone que la conducta desplegada por el extraneus se calificará como el delito básico que regule la misma, por ejemplo, en el caso del peculado se propone que el partícipe responda por la comisión del delito de Apropiación o Retención Indebidas, si se quedare con emolumentos de la administración pública.

2.10 Instigador en el delito de evasión de impuestos.

2.10.1 Presupuestos y fundamento de la punición.

El art. 35 Pn hace una descripción en rasgos amplificados de esta figura secundaria de concurrencia activa en el injusto penal, “se consideran instigadores los que dolosamente hubieran determinado a otro a cometer el delito”. Instigación es aquella forma de participación mediante la que de manera intelectual se vierte un influjo psíquico en el pensamiento de un sujeto para que éste adopte la resolución de ejecutar un injusto penal.”¹⁶³

En la doctrina se genera discordancia en torno a la terminología de esta figura aduciendo unos que inducción es otra forma de instigar, otros que determinar es diferente a instigar; pero la mayor parte de la doctrina lo toma como sinónimo no deteniéndose en tal contraposición sin carácter de fondo, indistintamente de la expresión que se use siempre se referirá a esa forma secundaria de intervención activa en el ilícito.¹⁶⁴

En ese sentido, la conducta del inductor consiste en provocar o persuadir a una persona a que tome una resolución para realizar un hecho ilícito. El inductor no tiene el dominio del hecho, sino solamente determina a otro a realizar un hecho delictivo mediante el uso de su influencia. La responsabilidad del inductor depende del autor principal, ya que es partícipe del delito cometido por el autor principal.¹⁶⁵

¹⁶³ Jairo Daniel Chávez Mata, *Autoría y Participación en el Injusto Criminal*, 116.

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ Marcelo Nieto Di Biase, “*Autoría Y Participación Criminal: ¿Queda Un Largo Camino Por Recorrer?*”, *Revista Pensamiento Penal*, Julio 4 (2012): 23.

Por consecuencia, como está atado a la suerte del principal, la pena depende de hasta donde ha llegado el delito; esto es, si se consumó, tendrá la pena del delito consumado, si quedó tentado tendrá esa pena.

Pero, como mínimo, el hecho principal debe haber tenido comienzo de ejecución, caso contrario la inducción es impune. Es una participación puramente síquica, consistente en haberle hecho tomar al autor la resolución de ejecutar el delito consumado o intentado.¹⁶⁶

El límite de la responsabilidad del instigador se encuentra en su propio interés, es decir, hasta el resultado que tuvo en miras se produzca; por lo tanto, no responderá por el exceso en que incurra el instigado, lo cual se deriva del principio de culpabilidad. El medio empleado para la instigación es indiferente: persuasión, consejo, hasta aparente disuasión.

Los medios citados en él: amenaza, fuerza y error, no deben llegar a tal punto que el autor ya no actúe dolosamente, sobre la base de su propia decisión, si no existiría autoría mediata.¹⁶⁷

2.10.2 Auditores Fiscales Externos a la Sociedad.

El auditor es el profesional designado por una autoridad pública o entidad privada, para la realización de una auditoria a la empresa mercantil¹⁶⁸, con esa sencilla definición ya se tienen tres elementos que analizar, lo primero es que

¹⁶⁶ *Ibidem*.

¹⁶⁷ *Ibidem*, 24.

¹⁶⁸ Rodrigo Estupiñán Gaitán, *Control Interno y Fraude, en base a los ciclos transaccionales*, (Colombia: Eco Editores, 2006), 262-263.

la definición está orientada a la actividad que realiza “auditar”, lo segundo que el auditor es un “profesional”, y el tercer punto es que recae sobre la “empresa mercantil”, o lo que es lo mismo sobre la actividad económica.

El origen de la auditoría se encuentra en la necesidad e interés del propio comerciante social, en 1929, las empresas buscaban soluciones para reducir los gastos y aumentar la eficacia. En este sentido, ellas empezaron a recurrir a los servicios de los gabinetes de auditoría externa, pero posteriormente organizaron sus propios departamentos de auditoría interna. Por tanto, la auditoría externa y la interna se organizaron bajo la presión del público, de los propietarios y de los demás usuarios de informaciones contables, que manifestaron cierta desconfianza en la corrección o competencia de los gerentes¹⁶⁹.

Hasta este punto no parece haber problema pues la auditoría es para seguridad del comerciante, no es sino hasta la aparición de las modernas sociedades con gran volumen de accionistas, donde una gran parte desconoce las actividades lícitas e ilícitas que se concibe la auditoría externa como una garantía y un control por parte de los intereses internos y externos a la sociedad, es decir solo cuando la **cualidad de propietario y la de administrador de la empresa se separan**. En ese momento surge la necesidad de una auditoría externa, independiente, que garantice ante los accionistas y a los usuarios todas las informaciones contables ofrecidas por los administradores¹⁷⁰.

Existen diversas posibilidades de configurar un sistema de control de la

¹⁶⁹ Ioana Iuliana Grigorescu "Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumanía y España: un estudio comparativo", (Tesis Doctoral, Universidad de LLeida, 2014), 31.

¹⁷⁰ Ibidem, 42.

regularidad de la información contable que proporciona una empresa:

Un primero modelo es el sistema funcional, conforme al cual corresponde este control a un funcionario público, a quien corresponde emitir en exclusiva una opinión sobre los estados contables. Es el caso, por ejemplo, de los funcionarios de la Administración Tributaria, a los que la ley concede importantes funciones de calificación de los negocios jurídicos y de interpretación de la forma en la que deben ser anotados contablemente. Por tanto, la contabilidad fiscal se somete a un control estatal, y el incumplimiento de los deberes tributarios relativos a la contabilidad constituye una infracción tributaria según los artículos 139 y siguientes del Código Tributario.¹⁷¹

Fuera de este ámbito este modelo supondría una excesiva intervención del Estado en el funcionamiento de la empresa en un sistema de libre economía de mercado.¹⁷²

Un segundo modelo consiste en la total libertad de la empresa en la presentación de sus estados financieros, sin control externo alguno. La ausencia de todo control público de las cuentas sociales no es condición de una economía libre. Al Derecho le compete la tutela del orden económico como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, en suma, la tutela de la economía de mercado, precisamente, libre. Por ello, sin intervenir de forma directa, el Estado debe reservarse un control de las condiciones que permiten regular el funcionamiento de ese sistema económico. Por lo tanto, un sistema mixto proporciona el debido equilibrio entre la libertad de empresa y la protección de intereses de terceros ajenos

¹⁷¹ José Antonio Choclán Montalvo, *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales*, (España; Editorial Bosch, 2003), 83.

¹⁷² *Ibidem*.

pero interesados en ella, asumiendo un control más intenso en determinados sectores económicos que afectan al sistema financiero.¹⁷³

El Salvador opta por un sistema donde el auditor se limita a comprobar el pago de las obligaciones, y el mismo es nombrado por el comerciante titular de la empresa, ahora, producto del sistema mixto adoptado por El Salvador, es que surge la figura de la auditoría fiscal, la cual tiene como característica principal es que su cobertura no se delimita al estudio de aspectos de una auditoría tradicional de estados financieros, sino que además, estudia áreas estratégicas de la empresa, como realizar un diagnóstico de las obligaciones formales y sustantivas que se refieran a impuestos al realizar una revisión de las obligaciones tributarias que formalmente mantiene la empresa; generando un producto final llamado “Dictamen o informe Fiscal”¹⁷⁴.

El informe de auditoría tiene extraordinaria importancia para reforzar la confianza del tercero en la empresa auditada, incluso puede ser el motivo de una decisión económica. Y, en última instancia, la labor del auditor contribuye al correcto funcionamiento del sistema económico de mercado que, en la línea de ideas, dependerá de la transparencia y fidelidad de la información societaria y la confianza de terceros en las cuentas auditadas.¹⁷⁵

El Código de Comercio en su artículo 441, coloca entre las obligaciones contables de la sociedad establece un balance general y estado de pérdidas y ganancias para el cierre de cada ejercicio fiscal, y que el mismo debe estar certificado por un contador público autorizado, es decir un persona que cumpla

¹⁷³ *Ibidem.* 84.

¹⁷⁴ Alvin Arens, *Auditoría: Un enfoque integral*, (México: Editorial Prentice hall Hispano-americana, 1995), 4.

¹⁷⁵ Montalvo, *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales*, 85.

los requisitos y haya sido autorizado por Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, según los artículos 2-5 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, para que el balance sea examinado por el auditor fiscal, y se emita el respectivo informe fiscal¹⁷⁶.

Según el artículo 135 del Código Tributario los Auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

“a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 132 de éste Código; b) guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo que lo ha nombrado, cumplir con las normas que el reglamento de aplicación de este código establecen respecto de la ejecución técnica de su trabajo; c) examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el consejo de vigilancia de la profesión de la contaduría pública y auditoría, las leyes tributarias y el presente código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido consejo de vigilancia; d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe fiscal esté respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros; e) atender los requerimientos que formule la administración tributaria, suministrando

¹⁷⁶ La contabilidad tiene por objeto que se pueda conocer en todo momento, la situación económica exacta de la empresa. En consecuencia, tiene como objetivos: establecer la situación económica real de la empresa, y suministrar prueba, en las condiciones fijadas por la ley, de determinadas obligaciones y relaciones jurídicas del comerciante. Luis Vásquez López, Estudio del código de comercio de El Salvador, (El Salvador: Editorial Liz, 2009), 196.

dentro de los plazos que esta le señale, los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relativos a los periodos o ejercicios a los que corresponde el dictamen e informe fiscal y los que se vinculen con ellos, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoría, o en su caso la presentación del dictamen e informe fiscal; y, f) reflejar en el dictamen y en el informe fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado, incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales cumplen con las leyes tributarias y el presente código.”¹⁷⁷

Establecida la importancia de la auditoría y su producto el dictamen fiscal, cabe preguntarse como habrá de atribuirse responsabilidad penal al auditor, dado que es externo a la persona jurídica, es mas no tiene vinculo de ni relación con la persona jurídica más que su nombramiento, primero debemos empezar por observar su pale como profesional.

La participación del profesional en contaduría pública en el delito de evasión deberá definirse, en primer lugar, dentro de la tipicidad objetiva. Para ello su conducta deberá crear un peligro típicamente relevante de participación, en el sentido de constituir una adaptación o reorganización de la actividad profesional con la virtualidad de configurar el delito de evasión. Sin embargo, con referencia al tipo subjetivo, la interpretación sistemática de la normativa legal aplicable determina la imputación de la participación criminal únicamente a título de dolo directo¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2000), artículo 135.

¹⁷⁸ Rubinska, *Derecho Penal Económico Tomo II*, 1994.

Examinemos primero la realización del tipo objetivo suponiendo que auditor fiscal interviene cuando más de uno un supuesto del tipo ya se ha realizado “se esté llevando al momento doble contabilidad” o “no se esté declarando información falsa o inexistente”, debe observarse en todo caso el “rol social” del profesional de contaduría con un criterio de valoración de concurrencia, del tipo objetivo de participación, tomando en cuenta el rol del profesional frente a su cliente, frente a los obligaciones fiscales de su cliente, y frente a la sociedad mismas, es decir el auditor fiscal dentro de su rol social tiene la el dominio de la evitabilidad de la conducta, de terminar con ese hilo conductor orientado al evasión de impuesto, y por supuesto el es reemplazable dentro de la estructura de poder, pero aun así decide no evitar el resultado, por ello bajo este concepto de acción el auditor le es imputable el tipo objetivo¹⁷⁹, pero claro esta postura es solo por algunos doctrinarios la teoría del delito en su vertiente funcionalista¹⁸⁰.

Adelantando que el auditor solo puede responder a título de cómplice, debemos determinar cuándo se considera que este ha realizado la acción de colaboración o complicidad, por lo general la participación criminal de un profesional se consuma cuando suscribe un documento que sabe que es falso de cualquier manera material.

Pero claro no cualquier documento que se suscribe es susceptible de ser

¹⁷⁹ Gunter Jakobs, la imputación penal de la acción y de la omisión, (Colombia: Universidad Externado de Colombia, centro de investigaciones de derecho penal y filosofía del derecho, 1996), 41.

¹⁸⁰ López Byscayart, “Delitos de evasión y dolo eventual” Revista doctrina penal tributaria, numero 1 (2007): 27. “Para poder afirmar la atipicidad de la conducta, cuando el auditor actúa con dolo directo habrá que exigirle el máximo apego la normativa profesional, el estándar de actuación profesional no es nada menos que lo que al sociedad espera de la actuación del auditor para que cea satisfechos so objetivos antes reseñados de la auditorias contables es decir para determinar cual es el estándar o estereotipo del obrar del auditor”.

tomado como la clave del partícipe, por ello se dice: “debe entenderse penalmente relevante todo dictamen, certificación, o informe de un contador es realización de una afirmación la transmisión de un dato a la autoridad o bien de una información de trascendencia tributaria, y ellos son los supuestos que los vinculan con el elemento subjetivo del delito”¹⁸¹.

Uniendo la imputación del tipo objetivo y subjetivo bajo una perspectiva funcionalista puede decirse que, los servicios profesionales que presta el auditor fiscal, se circunscriben dentro de las denominadas “conductas neutras” o “comportamientos estandarizados”¹⁸², cuya trascendencia práctica radica en que se mueven entre las conductas socialmente adecuadas y la complicidad o participación secundaria. En este sentido, no se trata de desarrollar criterios de imputación distintos para los comportamientos neutros, sino de trazar el límite mínimo de lo objetivamente imputable a título de participación¹⁸³.

Las normativas que rigen el rol profesional del auditor serían tanto el Código Tributario, y en especial las obligaciones y prohibiciones de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría artículos 17 y 22, especial referencia sería a él literal “b” del art. 22, por prohibir “*Emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes o que se efectuaron en forma distinta a la consignada en dichos dictámenes,*

¹⁸¹ Vicente Oscar Díaz, *Ilícitos Tributarios: perspectivas jurídicas y económicas*, (Argentina: Editorial Astrea, 2006), 274.

¹⁸² En el plano ontológico es suficiente mostrar que el destinatario confió en la veracidad de las cuentas auditadas, esta relación causal no se excluye por la circunstancia de las cuentas auditadas, esta relación casual no se excluye por las circunstancias en las que se da la decisión económica se encuentre en la esfera del inversor o acreedor o por que a la toma de decisión concurra otras circunstancias. Es decir, la omisión solo será punible en aquellos casos en los que el auditor omita el deber jurídico de informar, cuando este conoce de la irregularidad y su silencio deliberado ocasiona la emisión de un informe contrario al deber. Montalvo, *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales*, 143-144.

¹⁸³ Rodrigo Estevez, *Responsabilidad penal del asesor de empresa: derecho penal tributario, tomo II*, (Argentina: Marcial Pons, 2008), 905-910.

*informes u opiniones*¹⁸⁴, ello en relación Normas Para El Aseguramiento Sobre El Cumplimiento De Obligaciones Tributarias¹⁸⁵, dentro de las cuales destacan la norma número 3 “requerimiento de ética” remarcando los deberes en la elaboración del informe y la numero 20 “Obtención de evidencia” y por supuesto la verificación de la documentación como sustento real de la auditoria.

El motivo por el que frecuentemente se relaciona al profesional de la contaduría o de económica con la instigación es porque los casos de países como España o Argentina se suele involucrar al asesor financiero que realiza una auditoría fiscal preventiva¹⁸⁶, y además asesora o aconseja el cometimiento de ilícitos, por eso esta figura se suele entrelazar con la del auditor que es externo a la persona jurídica, un caso muy semejante sería el caso Donato Construcciones S.R.L¹⁸⁷, donde el Juzgador fundamento la participación del contador con la certificación de los balances de la empresa y la correspondiente auditoria por parte de un contador público nacional supone un control mínimamente razonable que permita resumir la razonabilidad de los estados contables en función de los establecido en las normas de contabilidad. Es decir, en última instancia fundamento la infracción en la infracción de su rol social.

¹⁸⁴ Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría, (EL Salvador: Asamblea Legislativa, 2000), art. 22.

¹⁸⁵ Normas Para El Aseguramiento Sobre El Cumplimiento De Obligaciones Tributarias (El Salvador: Consejo De Vigilancia De La Profesión De Contaduría Pública Y Auditoría, 2016).

¹⁸⁶ Marcos de Jesús Mena Iglesias, Elmer Israel Miranda Barrera “manual de técnicas y procedimientos de auditoría interna preventiva, para la evaluación del cumplimiento de obligaciones tributarias relativas a las leyes de impuestos internos.” (Tesis de grado, Universidad de EL Salvador,2003), 24, 45. Por supuesto se trata de una técnica que no es ajena a nuestro país, pero sus bases se hayan en una apropiación de estrategias de país más industrializados, como es de esperarse el delito siempre precede a la tipificación, y para ello es necesario estrategias encaminadas a la prevención.

¹⁸⁷ Juzgado Nacional Penal Tributario N° 1, Sentencia definitiva, caso: “Donato Construcciones S.R.L” (Argentina: Corte Suprema de Justicia, 2005).

En conclusión, debido a que la función del auditor está destinada a la revisión de cuentas ya establecidas es muy difícil que el mismo pueda tener la calidad de instigador o inductor en el delito de evasión de impuestos, precisamente por la preconstitución de los documentos contables, siendo entonces que, si el auditor únicamente llega a corroborar la situación financiera de la sociedad, no puede determinar en ese momento a realizar la evasión de impuestos¹⁸⁸.

En todo caso, en este aspecto, el auditor fiscal podría convertirse en cooperador necesario para la comisión del hecho al ocultar las operaciones sospechosas de la empresa o falsificar datos con la finalidad de contribuir al resultado, y finalmente suscribir un informe fiscal que no corresponde con la realidad en contravención a las normas técnicas que rigen su cargo. Respecto si la complicidad es admisible en los de los delitos especiales de incumplimiento del deber, es un tema que se trata a continuación.

2.11. Complicidad en el delito de evasión fiscal.

2.11.1 Teoría de la accesoriadad limitada.

Criterio que rige la responsabilidad en materia de participación en el delito. Según dicho criterio, para que alguien responda como partícipe, es preciso

¹⁸⁸ Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 35-C-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014). *“Distinto al supuesto de Encubrimiento, Art. 308 Pn.; en el que, el autor del ilícito no tiene ningún rol dentro de la escena delictiva; por lo que, el comportamiento típico se suscita exclusivamente posterior de haberse perpetrado el delito que oculta, en el que no se le puede reprochar ningún tipo de contribución en la comisión del ilícito, a diferencia de la complicidad, que cómo se dijo anteriormente puede ser también anterior y coetánea a la comisión del hecho punible”*.

que exista un "hecho" (entendido como conducta, acto humano) iniciado (accesoriedad cuantitativa) y típicamente antijurídico (accesoriedad cualitativa).¹⁸⁹

Autor y partícipe se diferencian en que, mientras el primero tiene el control del hecho (dominio), no así el segundo, aunque toma parte en el hecho controlado por el autor o los coautores. *“Se dice que no hay partícipe sin autor, lo cual es correcto siempre que se entienda que, para ser partícipe, se precisa que haya dado comienzo un hecho típicamente antijurídico; no es preciso en cambio la culpabilidad ni la punibilidad del autor”*.¹⁹⁰

El autor debe dar comienzo a un hecho típicamente antijurídico en el que el partícipe "toma parte". No se requiere que el autor sea culpable y/o punible, ya que la responsabilidad penal del partícipe depende de la del autor, pero no absolutamente. Es por esto por lo que se caracteriza la accesoriedad como limitada, diferente de la accesoriedad máxima (en la que se requiere la concurrencia de un hecho típicamente antijurídico, culpable y punible) y de la accesoriedad mínima (en la que sólo se requiere un hecho). Así, es posible responder como partícipe, aunque no responda el autor, porque carezca de culpabilidad o no sea punible.¹⁹¹

¹⁸⁹ Pablo Sánchez-Osti, *“El sistema español: los delitos”*, Separata de la Universidad de Navarra, enero, (2012). <http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/accesoriedadparticipacion.html>

¹⁹⁰ Sala de lo Penal, Sentencia definitiva, referencia: C320-02, (El Salvador Corte Suprema de Justicia, 2004). *“Art.32 y siguientes regula a los autores y partícipes ... considera esta Sala que el concepto de partícipe alcanza a los cómplices e instigadores, porque sus acciones contribuyen a la realización del delito por el autor, con la aclaración de que no son acciones típicas en sí mismas, sino que se montan sobre la tipicidad del autor. --- De suerte que para efectos de esta sentencia, el motivo de impugnación ha sido sobre la interpretación de la complicidad, de la cual se dice en sentido amplio, que es quien coopera dolosamente en la realización de un hecho doloso cometido por otro o como lo sostiene Jescheck, citado por el ilustre penalista relacionado en esta sentencia”...complicidad es el auxilio doloso a otro en su hecho antijurídico y dolosamente realizado”*.

¹⁹¹ Sánchez, *El sistema español: los delitos*, 3.

Dentro de la accesoriedad limitada, podemos distinguir dos sentidos. Primero, la accesoriedad cuantitativa: como mínimo tiene que haberse iniciado un hecho, es decir, que se haya dado comienzo a la tentativa, al menos. Y segundo, la accesoriedad cualitativa: ese hecho debe ser típicamente antijurídico, es decir, que no se precisa la culpabilidad ni punibilidad del autor para responder como partícipe¹⁹².

2.11.2 Clases de complicidad.

2.11.2.1 Complicidad Primaria y Secundaria.

Según el Art. 36.1 Pn cooperador necesario es aquel partícipe que aporta una condición tal, que sin ella el injusto penal no se hubiera llevado a cabo por el autor, para determinar la necesidad de la ayuda respecto del injusto del autor se vierten tres posturas, estas son:¹⁹³

- a- Posición abstracta. Esta se asienta sobre la base de la teoría de la equivalencia de las condiciones, y para saber si hay ayuda necesaria se debe suprimir hipotéticamente la cooperación; sí anulada ésta el

¹⁹² Ibidem. Sala de lo Penal, Sentencia definitiva, referencia: 1394/2009, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010). *“El principio de accesoriedad, pese a la sutil propuesta de la defensa del recurrente, no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan. Para que pueda haber accesoriedad es indispensable que exista un hecho principal típicamente antijurídico. El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriedad”*.

¹⁹³Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 532-CAS-2010, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2011). *“...En ese sentido, (...) la conclusión del juzgador es correcta en cuanto a considerar al inculpado (...) como cómplice no necesario en el delito que nos ocupa, por (...) contribuir de manera indirecta en la comisión de este ilícito...”*. es un criterio además retomado por la doctrina penal véase: Edgardo Alberto Donna, *Autoría y Participación Criminal*. Segunda edición (Argentina: Rubinzal – Culzoni, 2002), 125.

resultado ya no se proyecta, no es necesaria, en tanto que, suprimida no se proyecta el resultado hay necesidad. Bajo una consideración en abstracto nunca puede haber una necesidad en la aportación, pues también se estudian otras posibilidades mentales de realización del hecho de carácter extra fácticas, hipotéticamente siempre es posible reemplazar la condición, así el resultado nunca desaparece.¹⁹⁴

b- Consideración concreta. Se parte del suceso en su momento y condiciones determinadas, se tiene en cuenta sólo la acusación del acontecimiento respecto del resultado, sin atender más consideraciones o posibilidades fuera del suceso determinado, no hay más opciones de formas de cometimiento del hecho, sólo la concreta aportación es observada para solucionar el carácter de la complicidad, si se suprime la ayuda particular el hecho ya no se lleva a cabo, así para esta tesis la aportación siempre obedecerá a la necesidad.¹⁹⁵

c- Importancia de la aportación. La denominación de esta tesis encierra una superación terminología de “los bienes escasos o raros y extraños”, pero las ideas rectoras siguen operando, y es de gran aceptación en la doctrina por solucionar el problema de la manera más adecuada y se erige sobre tres principios: a) La solución debe prescindir de situaciones hipotéticas, se anula la especulación; b) El art. 36 Pn basa la distinción de la complicidad en una aportación que entraña una “especial importancia respecto del resultado” y c) La ley parte de un lenguaje común, *el lenguaje de la ley coincide con el lenguaje corriente*” y cotidiano de los ciudadanos. La importancia de la aportación viene dada

¹⁹⁴ Donna, *Autoría y Participación Criminal*, 126.

¹⁹⁵ *Ibidem*.

por la dificultad de obtenerla (escasez), o la facilidad de conseguir la aportación, de tal manera que si el cooperador aporta una condición difícil de conseguir para el autor entonces la cooperación es necesaria, ha de considerarse necesaria la aportación de aquel que proporciona algo difícil de conseguir.¹⁹⁶

El cómplice primario solo puede serlo en la preparación, ya que, si en la fase de ejecución tiene la potestad de decidir sobre el favorecimiento, y éste es tal que sin él no se puede cometer el injusto, es señor de la realización del suceso:

*“el dominio de la decisión del hecho implica la potestad de seguir con el curso del hecho o detenerlo, implica el rol de vestir la cooperación en la ejecución obedeciendo a la distribución, tal aporte queda inmediatamente conectado a la acción típica en forma indisoluble, y llega a convertirse en una conexión directa esencial para la realización del suceso”.*¹⁹⁷

En contraposición la complicidad secundaria puede ser anterior, simultánea o subsiguiente a la ejecución del autor: Simultánea en tanto no lleve inhibita la aportación esencial que decide el éxito del hecho, es una aportación inesencial

¹⁹⁶ Cámara Especializada De Lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 416-APE-13, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013). *“Como lo es la teoría de los bienes escasos o la teoría de la equivalencia de las condiciones, debiendo en palabras más sencillas decir que la complicidad necesaria va abarcada para aquella persona cuya contribución es clave o vital, debiendo aclarar que esa ayuda que da es dolosa, y el sujeto la conoce desde antes de cometerse el delito o de forma coetánea a los hechos...en el supuesto que si bien es cierto no existe acuerdo con otros procesados para cometer los delitos, la ayuda y colaboración a efecto de evitar u ocultar el delito, es parte de una acción que puede realizar aquel miembro de una estructura que en este caso, ha lesionado la Salud Pública, el cual valiéndose de su cargo en el que tiene el deber de proteger y combatir por el contrario aporta información relevante para salvaguardar la actividad delincinencial, y evitar que esta quede al descubierto.” ACTOS DE COMPLICIDAD NECESARIA*

¹⁹⁷ Donna, *Autoría y Participación Criminal*, 127

pero eficaz en la conformación y del acontecer delictivo del autor, dejando intacta así la autoría o coautoría, quedando enlazada en el marco de éstas, aquellas aportaciones de ayuda inmediatamente conectadas a la conducta ejecutiva, en una unidad compleja con la acción y determinantes del injusto.¹⁹⁸

Por último la complicidad secundaria es la única que puede ser posterior a la ejecución del hecho, la razón es que la necesidad sólo se mide por la viabilización del hecho, y si el hecho ya se llevó a cabo ya no podemos sostener la necesidad de la aportación; en cuanto a la complicidad no necesaria subsiguiente, la misma sólo es posible en virtud de la promesa que es el centro de fundamentación de la responsabilidad, aunada a la concreta ayuda, no a la simple promesa, sino a la promesa y la realización posterior de la misma, pues únicamente así cabría hablar de complicidad posterior, es subsiguiente precisamente por haberse cumplido en la relación criminal la ayuda prometida, que implicó un impulso a la determinación del autor de cometer el suceso en forma de acción típica injusta.¹⁹⁹

2.11.3 Quiénes pueden ser cómplices necesarios en el delito de evasión

Partiendo de todas las anteriores consideraciones teóricas, puede concluirse que podrán convertirse en cooperadores necesarios o primarios, todos aquellos sujetos que, no teniendo el deber especial de tributar frente a la administración pública, contribuyan de forma esencial a la evasión del pago de dicha obligación tributaria. En otras palabras, como *extraneus*²⁰⁰ deben aportar

¹⁹⁸ *Ibidem*.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

²⁰⁰ Miguel Ángel Boldova Pasamara, La comunicabilidad de las circunstancias y la participación delictiva (España: editorial civitas, 1995), 242. Recordemos que nuestro código Penal para el caso de los autores aplica la teoría de la intercambiabilidad de las circunstancias esta concepción presupone que los elementos de especialidad del sujeto activo en los tipos

cuestiones esenciales en la realización del hecho típico.

En ese sentido, como ya se ha mencionado, cómplice necesario es aquel sin cuyo aporte no hubiese podido realizarse el hecho típico, pero sin que éste tenga dominio del hecho. Sin embargo, para el caso de los delitos especiales propios y en modalidad de infracción de deber, al no ser el obligado quien tiene dominio del hecho, se traduce en una complicidad necesaria, lo que significa que no tiene aplicación la teoría del codominio funcional para determinar coautoría, siendo que los agentes activos que participen de forma extraña frente a la relación jurídico tributaria, responderán como cómplices toda vez que tengan codominio del hecho.

Por ello, las funciones de auditor fiscal, asesor fiscal y director de departamento contable dentro de la sociedad, son puestos esenciales y cruciales para la producción del resultado lesivo para la administración tributaria, toda vez que desde su posición y conocimientos especializados dan aportes esenciales y únicos para fraguar el delito de evasión, tal como se ha especificado.

2.11.4 Quiénes pueden ser cómplices no necesarios en el delito de evasión

En el caso de la complicidad no necesaria, pueden ser todos aquellos sujetos que dentro de la sociedad no tenga una posición clave en la dirección o toma de decisiones que resulta esencial para la realización de maniobras fraudulentas que contribuyan a la evasión de los tributos reales que tendrían

penales especiales impropios deben concebirse como “circunstancia o elementos de naturaleza personal, en aquellos sujetos en quienes concurren personalmente”.

que pagarse por la persona jurídica.

Estos sujetos, por su falta de jerarquía de la sociedad resultan innecesarios para la realización del hecho típico, ya que aunque uno de ellos no participe, puede hacerlo otro y su ausencia no tendrá una repercusión en el curso causal del delito, siendo que en ésta categoría pueden entrar los auxiliares contables o los auxiliares de auditoría, quienes podrían prestar su colaboración en el curso causal del delito pero sin generar un aporte esencial, debido a su falta de poder de decisión, lo que determinaría su complicidad no necesaria conforme a lo que se ha detallado con anterioridad²⁰¹.

En conclusión, se ha cumplido el objetivo específico para este capítulo, pues se logró Plantear los requisitos de la autoría y participación para poder atribuir responsabilidad penal a una persona que no ostenta la calidad exigida por el tipo de evasión de impuestos, se ha dilucidado la naturaleza del tipo como delito de resultado, como delito especial, y además como delito de infracción de un deber, y sobre la base del deber extra penal que se manifiesta como una obligación tributaria, se determina como se cumple el deber mediante las actuaciones de los organismo de representación de la persona jurídica.

Además, se ha explicado el camino que se ha recorrido por la doctrina, mediante la diferenciación entre delitos de dominio del hecho y delitos de infracción de un deber.

²⁰¹ Claus Roxin "Problemas de Autoría y participación en la criminalidad organizada" Revista Penal Número 2, (1998), 61-65. "de ahí que se distinga entre dominio del hecho por acción, por voluntad y por dominio del hecho funcional, ahora que la persona pueda ser instrumentalizada, como mediante engaño, coacción o en una estructura de poder mediante el intercambio, a esta última forma le domina dominio por organización cuyos caracteres esenciales son la organización y la fungibilidad".

Especificando que más allá de la teoría de actuar por otro como dispositivo amplificador del tipo, cuya función es darle un mayor alcance al tipo, se ha especificado en que calidad puede intervenir cada persona según su rol dentro de la estructura de poder organizada, llevando el alcance de la conducta típica más allá de las personas que ejercen la representación de la personas jurídica, llegando hasta los partícipes, especificando caso de cómplices necesarios y no necesarios, así como encubridores e instigadores, a quienes no se les puede exigir la calidad especial especificada por el tipo, transferida a los cargo de dirección por sus roles especiales, por lo que es innecesario también transferirle dicha calidad mediante la teoría del actuar por otro.

CAPÍTULO III

EL ACTUAR POR OTRO EN EL DERECHO PENAL.

SUMARIO: 3. Evolución Histórica de la fórmula actuar por otro. 3.1 Aproximación conceptual: 3el problema en la denominación de actuar en lugar de otro. 3.2 Fundamento Político criminal de la figura del actuar por otro en lugar del otro. 3.3 Noción del actuar por otro. 3.4 Elementos de actuar por otro. 3.5 Finalidad de la cláusula del actuar por otro. 3.6 El actuar por otro como cobertor de la laguna de punibilidad. 3.7 Ambito de aplicación de la fórmula de actuar por otro: los delitos especiales. 3.8 Los delitos especiales en sentido amplio: los delitos de dominio. 3.8.1 La relación necesaria de representación. 3.8.1.1. órgano de representación autorizado de una persona jurídica. 3.8.1.2. Socio representante autorizado de una sociedad. 3.8.2 Actuar como órgano representante o administrador.

3. Evolución histórica de la fórmula del actuar por otro.

El 9 de noviembre de 1874, tres años después de la entrada en vigor del Código Penal imperial de 1871, el Tribunal Supremo prusiano tiene la ocasión de conocer de un caso en el que se planteaba la cuestión de si el miembro del Consejo de Administración de una sociedad cooperativa inscrita, cuando ésta había suspendido sus pagos, podría ser penado por el delito de bancarrota:

“simple conforme el entonces vigente párrafo 283-2 de RStGB. La razón por la que emerge semejante duda era que, según el precepto mencionado, por la conducta de bancarrota en él descrita únicamente podía ser castigado el deudor, y dicha cualidad la ostentaba sólo la sociedad cooperativa, pero no la persona que había actuado como órgano de aquella”.²⁰²

El Tribunal *a quo*, dando una interpretación muy amplia al concepto “deudor” del párrafo, condenó al administrador en cuestión por el delito de bancarrota simple con el argumento de que éste, en cuanto *representante legal* de la sociedad cooperativa, que era la auténtica “deudora”, ostentaba también la calidad de “deudor” en la norma penal de la bancarrota. El Tribunal Supremo prusiano, al conocer del recurso, al conocer del recurso entablado contra esta decisión, rechazó semejante pronunciamiento y absolvió al administrador²⁰³, porque –razona- el delito de bancarrota puede cometerlo únicamente el que

²⁰² Luis Gracia Martín, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, Tomo I, (España: Gráficas Navarro, 1984), 3.

²⁰³ En aplicación del principio de legalidad, por cuanto una persona solo puede ser condenada por un tipo penal expresamente determinado en el que se incluya la posibilidad de sancionarla.

ha suspendido sus pagos –“deudor”-, y esto sólo puede afirmarse en la persona jurídica, pero en modo alguno en el administrador, quien, por tanto, no pertenece al círculo de autores delimitados.²⁰⁴

La solución dictada por el *preussisches Obertribunal*, prescindiendo ahora de la corrección o no de sus fundamentos, se mostraba totalmente insatisfactoria desde el punto de vista de la justicia material y de las necesidades político-criminales. “*El administrador, que era quien realmente había ejecutado los actos materiales de la bancarrota y producido el resultado que la norma quiere evitar debía ser absuelto por no pertenecer a la categoría de autores idóneos del mencionado delito*”.²⁰⁵

La persona jurídica, de otra parte, no podía ser hecha responsable criminal por tales actos ya que carece de capacidad delictiva. La insatisfacción político-criminal producida como consecuencia de esta decisión judicial provocó la reacción del legislador e introdujo en la Ordenanza Concursal alemana de 10 de febrero de 1877, en la que pasó a alojarse el delito de bancarrota, una cláusula, en el párrafo 244, del siguiente tenor: “Las prescripciones penales de los párrafos 239 al 241 se aplican a los miembros del Consejo de Administración de una sociedad anónima o sociedad cooperativa inscrita y a los socios liquidadores de una sociedad mercantil o sociedad cooperativa inscrita que ha suspendido sus pagos o sobre cuyo patrimonio se ha abierto un procedimiento concursal si han ejecutado en esa cualidad las acciones conminadas con pena.”²⁰⁶

²⁰⁴ Luis Gracia Martín, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, 4.

²⁰⁵ Cavanna, *Historia del Derecho Moderno en Europa*, 34.

²⁰⁶ *Ibidem*, 5.

En contraste con la solución dada por la sentencia del Tribunal Supremo prusiano que acabamos de exponer, la importantísima decisión de *Reichsgericht* de 3 de mayo de 1900, al conocer de un caso similar en sus presupuestos generales, y con apoyo legal en el párrafo 151 de la *Gewo*, condena al representante legal de una persona jurídica con el siguiente argumento: “Al representante de una persona jurídica le obliga, en lugar de ésta, el cumplimiento de aquellos deberes que le han sido impuestos (a la persona jurídica) por razones de interés público, y responde también, por consiguiente, según principios jurídicos generales, ante la imposibilidad seguida de la naturaleza de las cosas, de perseguir criminalmente a la persona jurídica misma, cuando el incumplimiento de estos deberes se conminan con pena por una norma jurídica.”²⁰⁷

La primera de las sentencias citadas del Tribunal Supremo prusiano marca el punto de partida de la polémica en torno al problema de la llamada “actuación en nombre, interés o representación de otro” en Derecho penal, el cual, después de un conjunto de sentencias intermedias, aparece planteado con toda claridad en la segunda.²⁰⁸

3.1 Aproximación conceptual: El problema en la denominación del actuar en lugar de otro.

Aunque, como ya sabemos, el problema de las actuaciones en lugar de otro se ha planteado en el Derecho penal hace tiempo, podemos decir, sin embargo, que desde el prisma del Derecho positivo y, por consiguiente, de su régimen jurídico, dicho problema aparece como un instituto jurídico-penal de

²⁰⁷ Beristain, “La reforma del Código Penal Alemán”, 373.

²⁰⁸ *Ibidem*.

nueva planta. Es por ello por lo que, una vez se sabe cuál es la realidad que subyace a esta figura y que se ha descubierto el potencial casuístico de la realidad que le da vida, se precisa dotar a la institución de un *nomen* que sea lo más exacto y expresivo posible. Esto no obedece, sin embargo, como pudiera pensarse, a razones de pura estética o perfeccionismo lingüístico o literario.²⁰⁹

Y es que debe recordarse que, en temas de Derecho penal, es sumamente importante la precisión de las palabras que se utilizan para nominar o describir comportamientos realizados por el sujeto activo del delito, ya que solo de esa forma puede garantizarse la vigencia del principio legalidad en el marco de la aplicación del *ius puniendi* del Estado y así evitar sanciones que deriven de interpretaciones analógicas *in malam partem*.²¹⁰

Conforme se va descubriendo que el problema trasciende las actuaciones de los órganos de las personas jurídicas, pues también se plantea en relación con los representantes de la misma y con los legales y voluntarios de las personas físicas, y, aún, en los casos en los que el acto de apoderamiento es jurídicamente inválido o ineficaz, con lo que no puede entonces hablarse de una efectiva representación, se presenta la necesidad de hallar una fórmula omnicomprensiva. Es así como, cada vez con más insistencia se va imponiendo y consolidando la fórmula “actuar para otro”, la cual deviene definitiva y se incorpora al derecho positivo.²¹¹

²⁰⁹ Luis Gracia Martín, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, 165.

²¹⁰ Exigencia que deriva del contenido del artículo 15 de la Constitución de la República: “Nadie puede ser juzgado sino conforme a las leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate, y por los tribunales que previamente haya establecido la ley.”

²¹¹ Luis Gracia Martín, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, 167.

En síntesis, el problema radica en tres puntos, la primera objeción se orienta a la atribución de responsabilidad al representante frente a la inactividad del representado, si tomamos en cuenta que el representado puede tener conocimiento de la actividad que realiza el representante, pero si se coloca en el caso contrario en el que el representado tenía conocimiento de las actuaciones del representante, estaría incompleta la cláusula del artículo 38 Cp. pues exonera al representado de toda responsabilidad penal, si se sigue esta doctrina acarrearía que el actuar por otro sea una forma de responsabilidad por el hecho ajeno, que el actuar por otro, tal y como esta redactado en el Código Penal, no tiene suficiente alcance para la variedad de formas de cometer delitos mediante una persona jurídica, no trata aquellos casos en los cuales el sujeto representante está obligado a conocer de determinada actividad dentro de la persona jurídica, pero por culpa omite conocer de las actividades ilícitas que pueden estarse desarrollando “ignorancia deliberada”²¹², o cuando el representante no es más que un dependiente (Art. 378 Com.) cubierto con el puesto de representante, pero se limita a obedecer órdenes de los accionistas mayoritarios, desde este punto de vista la cláusulas del actuar por otro debe ser complementada con la doctrina.

3.2 Fundamento Político-Criminal de la figura del actuar en lugar de otro.

²¹² Mirentxu Concoy Bidasolo, *Manual de Derecho Penal, económico y de la empresa parte general y parte especial, tomo II*, (España: Tirant lo Blanch, 2016), 92, 97. “se concibe como un conocimiento eventual del injusto, paralelo al dolo eventual” Se parte de la idea que el empresario conoce, por su situación, aspectos técnicos que pueden ser de naturaleza contable, medioambiental, riesgo laboral, conocimientos que se fundamentan en la presunción de que cuenta con asesores, y que, en consecuencia, aun cuando carezcan de capacidad sobre esa materia, a partir del asesoramiento, adquieren un conocimiento suficiente desde la perspectiva penal, que sería denominado “conocimiento en la esfera del profano”.

La doctrina penal contemporánea es prácticamente unánime al reconocer que el instituto jurídico penal del actuar en lugar de otro sirve para cubrir los vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas, como naturales. Incluso algunos autores amplían su ámbito de aplicación a sujetos que actúan fácticamente en el lugar de otro, aun cuando no exista propiamente una relación de representación.²¹³

No obstante, la razón histórica -político criminal- del desarrollo de este instituto jurídico-penal es un tanto más limitada. El actuar en lugar de otro fue una respuesta ante los vacíos de punibilidad que se presentaron por la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas²¹⁴ y, en este sentido, por la actuación de sus órganos representantes. El hecho que, a la imposibilidad de aplicar sanciones penales directamente a la persona jurídica, se le uniera un respeto estricto al principio de legalidad en la administración de Justicia penal, llevó a ciertas situaciones de impunidad en los delitos especiales realizados por los órganos o representantes de esta.²¹⁵

En estos casos, los elementos del tipo no se verificaban plenamente en un único sujeto de imputación, sino que se repartían entre la persona jurídica y un miembro de la misma: mientras que el estatus personal que fundamentaba

²¹³ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", *Anuario de Derecho Penal*, n° 10 (2003): 1-2. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/anuario/numeros#2003>

²¹⁴ Serrano Gonzalez de Murillo, *Levantamiento del velo y delito fiscal*, (Navarra: Aranzadi, 1996), 22. Remarca Murillo, que: "la calidad especial del autor que la evasión tributaria requiere ubica al directivito en un terreno sombrío, cuando las esferas y los patrimonios del socio y de la sociedad no logran separarse, no se está actuando en lugar de otro sino en interés propio".

²¹⁵ Wilfred Hassemer, "Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico", *Doctrina Penal*, N° 46-47, (1989), 275-285. Señala que la dañosidad de los delitos económicos esta relacionando con su eventual desajuste al modelo económico imperante, de ahí la imperiosa necesidad de desarrollar nuevas técnicas para lidiar con estos delitos.

el delito especial recaía sobre la persona jurídica, era su órgano o representante quien realizaba la conducta prohibida. Sucedió que la persona jurídica no podía ser sancionada penalmente por carecer de capacidad delictiva, así como tampoco sus órganos o representantes por no poseer el elemento especial de autoría exigido por el tipo penal correspondiente.²¹⁶

3.3 Noción del actuar por otro.

El actuar por otro o actuar en lugar de otro o actuación en nombre de otro o actuar por otra persona es la realización de la conducta punible descrita en el tipo penal de delito especial por el *extraneus* que ha entrado en la misma relación con el bien jurídico respectivo que tiene el *intraneus*, al actuar como representante autorizado o de hecho de una persona jurídica o de un ente colectivo sin tal atributo, o como representante legal o voluntario de una persona natural.²¹⁷

3.4 Elementos del actuar por otro.

Son elementos del actuar por otro:

- a) La realización como autor de conducta punible descrita en el tipo penal especial por quien carece de las cualidades personales exigida respecto del sujeto activo²¹⁸.

²¹⁶ Ibidem.

²¹⁷ Alberto Suárez Sánchez, "La autoría en el actuar por otro en el Derecho Penal colombiano", revista de derecho penal y criminología, volumen 25, n° 75, (2004): 173. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5319343>.

²¹⁸ Luis Ramos Ruiz Rodríguez, *Protección Penal del Mercado de Valores, infidelidad en la gestión de patrimonios*, (Valencia: Tirant Lo Blanc, 1997), 117. "del contenido de este artículo es evitar que queden impunes aquellos sujetos en quienes no concurren los requisitos típicos

- b) La disociación de los elementos del tipo, los cuales concurren en el sujeto representado y el representante²¹⁹.
- c) La realización de la conducta típica como miembro u órgano de representación o representante legal o voluntario de quien posee las calidades exigidas para el sujeto activo del delito especial²²⁰.
- d) La equivalencia del actuar del *extraneus*²²¹ al del *intraneus*, que le otorga a aquél el dominio de la protección de la vulnerabilidad del bien jurídico, al asumir funciones sociales que dan lugar a deberes de garantía, mediante un acto de representación.

La cláusula del actuar por otro es la disposición establecida en la parte general o en la especial del Código Penal o en leyes penales especiales, aplicable a delitos especiales para extender el tipo penal al *extraneus* que realice directamente la conducta descrita en el respectivo tipo como representante del *intraneus*. Se trata de una causa de extensión del tipo o de la punibilidad o de una forma de autoría y se aplica al *extraneus* y no al *intraneus*.²²²

que convierte en un delito en especial propio, siendo realmente los autores materiales del mismo.”

²¹⁹ Bustos Hormazabal, *Manual de Derecho Penal Parte General, Volumen II*, (Valladolid: Tirant lo Blanch, 1999), 274. Hay que atender a la relación interna de carácter formal que existe entre representante que actúa y la persona jurídica en quien concurre la especial condición de autoría, y la persona jurídica en quien concurre la especial condición de autoría, sobre la base de ello, se considera que por efecto de la representación se transfiere al representante, a modo de mandato civil, las características especiales de autoría que en principio incumbían al representado.

²²⁰ Ibidem.

²²¹ Cavero, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa*, 373,

²²² Luis Gracia Martín, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, 167.

3.5 Finalidad de la cláusula del actuar por otro.

Fin de la cláusula del actuar por otro es estructurar una técnica de imputación de delito especial a quienes son sus verdaderos realizadores, aunque no tengan la calidad exigida por el tipo penal para el sujeto activo, la cual, si concurre en el representado, imputación que se hace de un hecho propio y no de uno ajeno, que da lugar a una responsabilidad propia y no por el hecho de otro.²²³

La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia menciona la finalidad de la cláusula del actuar por otro:

“el mencionar que la razón que llevó a los legisladores a incorporar la figura jurídica del "Actuar por Otro" en el Código Penal, fue eliminar los espacios de impunidad en los que el actuante bajo el cobijo de la gestión ajena cometía o participaba en un hecho delictivo (Dependiendo del rol que le correspondería al suplido en el evento criminal), que no le era reprochable penalmente por haber cometido el acto en nombre de otro; de manera que en virtud de la cláusula en cita, el actuante responde personalmente por la acción u omisión típica que desplegó en el evento criminal, aunque no esté revestido de las condiciones, cualidades o relaciones del suplido, necesarias para tenerle como sujeto activo del delito”²²⁴.

Mediante la cláusula se busca evitar la impunidad del *extraneus* en el delito especial. La cláusula evita desde el punto de vista político-criminal y dogmático

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 22CAS2015, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016).

la impunidad de la conducta típica de delito especial realizada por persona natural bajo la égida de la jurídica de ente colectivo sin personalidad jurídica o en representación de la persona natural, cuyo precepto no se le puede aplicar como autora por no reunir la cualificación señalada para el sujeto activo. Ante la carencia de la cláusula sólo puede adecuarse la conducta del autor en delito común.²²⁵

En una representación contractual o legal, sin la cláusula del actuar por otro no podría responsabilizarse penalmente a los representantes, como ejemplo: en una representación contractual como la existente en una sociedad de comandita simple, donde los socios comanditarios responderían por actos delictivos ejecutados en nombre de la sociedad, como la competencia desleal (art. 238 Cp.), excluyéndose a los socios comanditados por no ser quienes ejercen la representación de la sociedad, (Art. 96 Código de Comercio). o en casos de representación legal donde por disposición expresa del código de familia los padres representan y administran los bienes de los hijos (Art. 226 Cf) si en el ejercicio de esta representación y administración los padres cometieren un delito como la quiebra dolosa (Art. 242 Cp.), de una empresa perteneciente a sus hijos, serían los padres quienes responderían penalmente y no los hijos.

Se impide que la persona natural escude su responsabilidad en la entidad o persona natural en cuya representación obra o la proyecte hacia ésta, y se logra que quien en principio es *extraneus* frente a cierto delito especial sea tenido como *intraneus* y autor del mismo, para evitar la impunidad de la conducta delictiva realizada como miembro u órgano de representación de persona jurídica o natural.²²⁶

²²⁵ Hans Henrich Jescheck, Tratado de Derecho Penal, parte General, (Barcelona: Bosch, 1981), 303.

²²⁶ *Ibidem*.

La cláusula del actuar por otro no defiende ni ataca el principio “*societas delinquere non potest*”. Los casos más numerosos de actuar por otro son aquellos en los cuales el “otro” por quien se actúa es una persona jurídica.²²⁷ El referido principio ha cerrado las puertas a las sanciones penales para la persona jurídica. Este principio, de aceptación en la legislación y la doctrina, no admite que la persona jurídica delinca, con el argumento de que es incapaz de acción jurídico-penal, culpabilidad y pena. En efecto, si la acción es el ejercicio de una actividad final con dirección a un resultado determinado, y la omisión es la voluntaria no realización de una acción debida cuando se tiene la concreta posibilidad de realizarla, debe negársele a la persona jurídica la capacidad para ser sujeto activo de delito, por incapacidad de acción, al carecer de voluntad en sentido del Derecho Penal y, obvio, por incapacidad de culpabilidad y pena.²²⁸

3.6 El actuar por otro como cobertor de lagunas de punibilidad.

El artículo 38 del código penal, expresa: “El que actuare como directivo, representante legal, o administrador de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la

²²⁷ Claudia Lorena Hernandez Martinez, “El Sujeto Activo Del Delito De Evasión De Impuestos Como Resultado De La Determinación Normativa Del Sujeto Obligado Frente A La Administración Tributaria” (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2019), 125.

²²⁸ Octavio de Toledo, *Las actuaciones en nombre de otro*, (España: editorial ADPCP, 1984), 50. Hay autores que consideran que el finalismo de la acción no es el criterio adecuado, sino la acción funcional como la evitabilidad del resultado, así piensa Toledo, cuando dice: “*El criterio según el cual el criterio definitorio de la responsabilidad penal por actuaciones en nombre de otro, hay un reconocimiento de la posición de garante, de las personas físicas indiciadas como titulares de tal responsabilidad, se detecta en el la idea que no se castiga la actividad de la persona física, cuando la omisión consiste en no haber impedido la marcha de la persona jurídica en una determinada dirección*”.

correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, cuando tales circunstancias se dieron en la persona en cuyo nombre o representación obrare. En todo caso, la persona jurídica incurrirá en responsabilidad civil subsidiaria especial. No obstante, lo anterior, en el caso de los delitos de cohecho propio, cohecho impropio, cohecho activo y soborno transnacional, la persona jurídica será solidariamente responsable por los daños causados en los términos establecidos en el art. 118 de este código.

"229

EL dispositivo amplificador del tipo que el código penal señala en su artículo 38, tiene como finalidad acabar con los casos de impunidad en los que el sujeto representante no reunía determinados elementos especiales que requería el tipo del delito especial y, en consecuencia, no podía ser sancionado, sobre ello la doctrina menciona:

*“Del mismo modo, la persona jurídica representada no podía ser sancionada por reconocerse la incapacidad de los entes colectivos para delinquir, acarreado, en consecuencia, la impunidad de las personas naturales que en su lugar actuaban debido a la accesoriedad de la participación, habida cuenta de que el ente colectivo no puede ser considerado autor de un delito”.*²³⁰

Esto conlleva la factibilidad de la cláusula del actuar por otro como una manera de cubrir una laguna legal de punibilidad que *“no se corresponde con las exigencias político-criminales de no dejar impunes las conductas de quienes, a pesar de haber realizado los comportamientos descritos en los tipos*

²²⁹ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998) artículo 38.

²³⁰ Iván Fabio Meini Méndez, "El actuar en lugar de otro en el derecho penal peruano", Revista Nuevo Foro Penal, n° 62, (1999), 129.

especiales, por carecer de ciertas cualidades o elementos personales del tipo, no son alcanzados por éste".²³¹

El fundamento del actuar por otro ha sido encontrado en la tradicional fórmula de la disociación personal de los elementos del tipo, al entenderse que la misma se da respecto de un sujeto que actuando en nombre de otro realiza conducta descrita en un tipo penal que exige en el autor determinadas características típicas que sólo concurren en la persona jurídica o natural en cuyo nombre se obra. Se presenta un esparcimiento de los elementos del tipo que fundamentan la punibilidad, dado que no todos concurren en una misma persona sino en dos distintas: "*en la jurídica o natural que tiene la cualificación requerida por la correspondiente figura del tipo especial para el sujeto activo, y en la natural que realiza materialmente la conducta descrita en el tipo*".²³²

3.7 Ámbito de aplicación de la fórmula del actuar por otro: los delitos especiales.

Dada la imposibilidad de penar a las personas jurídicas, el legislador ha debido echar mano, a efectos de sancionar a las personas físicas que cometen actos ilícitos en el seno de una empresa y desde esta, a la figura que conocemos como actuar en lugar de otro. "*A esta se recurre para solucionar el problema de la imputación o de la autoría, cuando la persona física no reúne las condiciones específicas previstas por el tipo, y a los fines de evitar que la conducta quede impune se ha elaborado la idea del actuar en lugar de otro*".²³³

²³¹ Alberto Suárez Sánchez, "La autoría en el actuar por otro en el Derecho Penal colombiano", 176.

²³² Ibidem.

²³³ Rafael Berruezo, *Responsabilidad Penal en la Estructura de la Empresa*, Segunda edición, (Argentina: Editorial IB de F, 2, 2018), 201.

La figura del actuar en lugar de otro se presenta como una herramienta a utilizar para sancionar los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas como de personas físicas. Con la significación práctica y teórica, en aumento casi exponencial, de la criminalidad empresarial, se le ha prestado una creciente atención en los últimos años, en la dogmática, el actuar en nombre de otro, es decir, a la denominada responsabilidad penal del representante, por hablar su ámbito de aplicación práctico más importante en la criminalidad empresarial.²³⁴

Pues cuando el empleador o empresario es una persona jurídica, sólo puede actuar en su lugar una persona física. Parece unánime la doctrina penal al afirmar que la figura del “actuar en lugar de otro” sirve para cubrir los vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas como de personas físicas²³⁵.

Según el artículo 38 CP, la fórmula del actuar por otro resulta aplicable a aquellos delitos que requieran la concurrencia de una condición o cualidad especial en el sujeto activo, los que la doctrina denomina como especiales. Queda claro que no resulta necesario esta fórmula en el caso de delitos comunes ya que en estos el tipo de lo injusto del delito no exige elemento especial alguno que fundamente la penalidad, por lo que la imputación de responsabilidad penal a los órganos de representación de la empresa que

²³⁴ García Cavero, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, (España: editorial Boch, 1999), 372. Cuando se dice delito especial debe entenderse que, la cuestión de responsabilidad del representante no se plantea en referencia a los delitos especiales *impropios*, en los que a diferencia de los delitos especiales propios el elemento singular de autoría no cumple la misio de fundamentar la pena, sino simplemente la de agravar o atenuar con respecto al tipo básico común, por cuanto en los delitos especiales impropios no cabra la actuación en lugar de otro, aunque ello no implicaría obviamente que el hecho delictivo quede impune.

²³⁵ Berruezo, *Responsabilidad Penal en la Estructura de la Empresa*, 202.

hayan tomado parte de la ejecución de un delito común no ofrece mayores problemas que el de determinar el grado de dicha responsabilidad, es decir, determinar si se le califica de autor o partícipe. Así, implícitamente, se descarta el recurso de la fórmula del actuar en lugar de otro para los delitos comunes.²³⁶

Sin embargo, en el caso de delitos especiales es distinto. Son delitos especiales aquellos que solo pueden ser cometidos por una determinada categoría de personas puesto que se produce una limitación – a veces explícita, a veces implícita- de la esfera de posibles autores en sede de tipicidad al requerirse una o algunas cualificaciones que no ostenten todos los seres humanos.

Dentro de la categoría de delitos especiales cabe distinguir, por un lado, a los delitos especiales propios; aquellos en que la calidad especial del sujeto es determinante para la existencia del delito de tal forma que faltando la misma el hecho es atípico y, por otro lado, a los delitos especiales impropios; aquellos en que la calidad especial del autor sirve para atenuar o agravar la pena dado que, a diferencia de los delitos especiales propios, tienen un correlativo delito común.²³⁷

El artículo 38 CP regula el actuar en lugar de otro, parte de una situación de disociación de los elementos del tipo para el delito especial, referido a los casos en que el hecho es realizado por un sujeto representante, en quien no concurren los elementos especiales del tipo, a pesar que este realiza la acción y ejecuta la conducta que se adecua a los restantes elementos objetivos y subjetivos del tipo, concurriendo los elementos especiales únicamente en el

²³⁶ Iván Fabio Meini Méndez, "El actuar en lugar de otro en el derecho penal peruano", 131.

²³⁷ Ibidem.

sujeto representado. Esta situación de escisión se presenta con frecuencia en el ámbito empresarial a consecuencia de la división vertical o principio de jerarquía y división horizontal o reparto de funciones.²³⁸

3.8 Deber de vigilancia del empresario como criterio para atribuir responsabilidad en comisión por omisión.

La posición de garante tiene como presupuesto el dominio de los empresarios superiores sobre la base de la organización jerárquica de la empresa. Sobre el poder de dar órdenes y la facultad de acopio del superior²³⁹.

Para encarrilar la teoría de la posición de garante del empresario por medio del incremento del riesgo permitido, mediante la desestabilización de un foco de peligro preexistente en la empresa, fundamentando en que solo existe un foco de peligro preexistente prescinde de adoptar medidas de precaución que, o bien habrían mantenido al foco de peligro posteriormente causan del resultado típico dentro del riesgo permitido, debiendo reconducir el foco de peligro conforme a derecho²⁴⁰.

Se sostiene en esta teoría que el primer plano, como ya ha quedado dicho, que el dueño del negocio debe vigilar los eventuales focos de peligro explotados por su empresa. En segundo termino puede decirse que, En segundo término, a la consecuencia, de que solo se le puede hacer responder en comisión por omisión “si el hecho punible imprudente o doloso que no ha impedido” independientemente de si se cometió en interés o en perjuicio de la empresa. Por ello se debe rechazar cualquier posición del empresario en que

²³⁸ Ibidem.

²³⁹ Crespo, *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, 133.

²⁴⁰ Ibidem.

no tengan nada que ver directamente con los auténticos focos de peligro de la empresa, de los cuales el empresario es responsable, ejemplo de focos de peligro ajenos: “hurtos, cohechos, competencias, desleales, manipulaciones del tallador o crupier del casino”²⁴¹.

El límite concreto a esta posición de garante lo encontramos en el principio de responsabilidad por el hecho propio, lo que es compatible con el principio de afirmación de una posición de garante por la no evitación de hechos cometidos por los subordinados, de este principio resulta la primera limitante, que puede interpretarse como la limitación resulta de la pregunta acerca de cuando el objeto que debe ser vigilado (la empresa, o alguno de sus dispositivos) representa en si una fuente de peligro, la cosa en si resulta peligrosa debido a sus propiedades o características propias, y cuando es imputable al propietario el resultado acaecido como consecuencia de su utilización delictiva²⁴².

3.9 Los delitos especiales en sentido amplio: los delitos de dominio.

Para poder aplicar en los delitos de dominio la norma del actuar en lugar de otro, del artículo 38 del Código penal establece ciertos presupuestos.²⁴³

²⁴¹ Enrique Gimbernar Ordegei, “*Omisión impropia e incremento del riesgo en el derecho penal de la empresa*”, revista ADPCP, volumen LIV (2001), 17-19.

²⁴² Percy Garcia Cavero, “la imputación jurídico penal a los miembros de la empresa por delitos de dominio cometidos desde la empresa”, revista del Centro de Investigación Interdisciplinaria de Derecho Penal Económico, vol. 1 (2008), 20. El peligro surge solo como consecuencia de su utilización abusiva que debió haber sido vigilada por su propietario, de manera tal que, si un objeto no peligros conduce a un peligro, por consecuencia de su manipulación, no será atribuible la posición de garante.

²⁴³ José Antonio Caro John, “El error de tipo en el Código Penal Peruano”, 5.

3.9.1 La relación necesaria de representación

La regulación del artículo 38 del CP exige que el extraneus del tipo penal (aquél que no reúne la calidad especial de autor) actúe como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad. Como puede apreciarse, esta regulación asume la llamada teoría de la representación, según la cual requisito necesario para que se presente una situación de actuación en lugar de otro es que entre el extraneus y el intraneus exista una relación de representación.

La asunción de la teoría de la representación en el actuar en lugar de otro produce ciertas limitaciones en los llamados delitos especiales de dominio, ya que no bastará una asunción del ámbito de organización del intraneus, sino que además tendrá que darse una relación de representación. No obstante, hay que señalar que tampoco resulta suficiente en estos casos la relación de representación para atribuir la competencia (por la esfera de organización del representado, sino que se requiere, por un lado, una asunción de la posición del representante y, por el otro, una relación de representación referida al ámbito en el que se realiza el delito. Las competencias por organización del extraneus se fundamentan en una asunción del ámbito de organización del intraneus mediante una relación de representación.²⁴⁴

Debe advertirse, por otra parte, que el concepto de representación no se corresponde con el utilizado en el ámbito jurídico-civil. En este sentido, cabe afirmar una representación penalmente relevante, aunque la actuación del

²⁴⁴ Cavero, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, 371.

representante no tenga efectos jurídico-negociables en el representado o exceda las facultades conferidas.²⁴⁵

Veamos dos ejemplos de la jurisprudencia, un caso por el delito de Estragos del artículo 266, donde no se requiere calidad especial para cometer el delito, es utilizado por el Tribunal de Sentencia de Santa Tecla, diciendo:

“porque razón está el ingeniero EMILIO ARMANDO P. C., el cual está sentado en el banquillo de los acusados fiscalía únicamente ha dicho que por ser el presidente y representante de la empresa Canteras de el Salvador, pero el problema es que dentro del código penal y procesal penal tenemos ciertas circunstancias únicamente se mencionó lo que contiene el artículo 38 en cuanto al actuar por otro esto es quien actúa como directivo representante legal o administrador de una persona jurídica en nombre de presentación legal o voluntaria de otro responderá personalmente aunque no concurran en el las condiciones cualidades o relaciones”²⁴⁶.

Claro este punto debe acreditarse con la certificación del punto de acta donde se nombró al representante, y además con testimonio de la escritura de constitución de la sociedad anónima, pero aun así la utilización del actuar por otro esta errada, porque perfectamente puede atribuirse responsabilidad penal sin utilizar esta figura dado que todos los elementos concurren en el sujeto activo del representante.

²⁴⁵ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", 6.

²⁴⁶ Tribunal de Sentencia de Santa Tecla, Sentencia definitiva: 385-3-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013). Es más resolución contiene apartados donde se compara a la teoría del levantamiento del velo en materia civil, ignorando que la finalidad del levantamiento del velo, es para el cumplimiento de obligaciones civiles, mientras que el actuar por otro opera en el plano ontológico-jurídico con una finalidad político criminal.

3.9.1.1 Órgano de representación autorizado de una persona jurídica.

Como primer supuesto de representación, el artículo 38 CP regula la representación orgánica de las personas jurídicas. La representada en estos supuestos es una persona jurídica, esto es, una organización social con personalidad jurídica propia, sea de Derecho privado o de Derecho público. Para que tenga lugar esta relación de representación no es necesario que se trate de una organización perfectamente constituida, sino que puedan incluirse también las que adolecen de algún defecto en su constitución. Por el contrario, en los casos de sociedades inexistentes, no será necesario recurrir a la norma del actuar en lugar de otro, pues por lo general la calidad especial de autor recaerá directamente sobre sus miembros. Si la sociedad se encuentra en liquidación, el órgano de representación será el liquidador.²⁴⁷

La responsabilidad del órgano de administración es reconocida por la jurisprudencia, claro individualizando a las personas concretas que integran el órgano de administración:

“para el caso en que efectivamente los directivos de sociedades hayan tenido el dominio directo del hecho, o las figuras reconocidas por la doctrina como el “intraneus y extraneus” para delitos especiales...deducir responsabilidades en grados de participación si los hubiere, inclusive si existieren autorías mediatas de los directivos sobre sus empleados -mencionado como “el hombre de atrás”- en los casos

²⁴⁷ Ibidem. En una opinión similar puede verse: Enrique Bacigalupo, “Responsabilidad Penal de órganos, directivos y representantes de una persona jurídica (el actuar en nombre de otro)”, revista comentarios a la legislación penal. Volumen 1º, (1985): 332.

en que el sometimiento del hecho delictivo haya sido por instrumentalización del empleado en una relación de subordinación estrictamente laboral”.²⁴⁸

El artículo 80 del Código Procesal Penal, en el acápite referido a la calidad de imputado, se menciona: *“Cuando la comisión de un hecho delictivo se atribuyere a persona jurídica, tendrán la calidad de imputados las personas que acordaron o ejecutaron el hecho punible”*²⁴⁹.

Como criterio mayoritariamente aceptado, una persona o entidad jurídica no puede ser responsable de los delitos previstos en el Código Penal, por el momento la legislación salvadoreña no contempla la posibilidad de perseguir penalmente a un ente abstracto, pero sí se puede perseguir a sus integrantes o directores cuando se presume que han actuado por la entidad, por supuesto, la investigación debe ser capaz de delimitar todas las formalidades previstas para la toma de decisiones que desde la legislación civil, mercantil, tributaria y bancaria se contemplan²⁵⁰.

Sobre la aplicación del referido artículo 80 del Código Procesal Penal, en relación a los artículos 42 y 43 del Código Tributario²⁵¹ se ha pronunciado la

²⁴⁸ Cámara tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, sentencia definitiva, referencia: INC-102-17, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017).

²⁴⁹ Código Procesal Penal, artículo 80 Inciso 3.

²⁵⁰ Jorge Clariá Olmedo, *Derecho Procesal Penal, Tomo II*, (Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni, 1998), 64. Continúa exponiendo el referido autor: *“No obstante, como consecuencia de la teoría de la realidad de las personas jurídicas, desde tiempo atrás viene discutiéndose la posibilidad de que éstas puedan ser sujetos pasibles de imputación penal, y, además, debe tenerse en cuenta que la legislación penal económica y fiscal ha introducido la sancionabilidad de las personas jurídicas”*.

²⁵¹ Código Tributario, Artículo 43. *“Son responsables solidarios en calidad de representantes, cualquiera de las personas que a continuación se mencionan y que hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión de impuestos: b) Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión”*.

jurisprudencia 118-2018, decidiendo sobre la aplicación de ambas disposiciones que: *“Ahora bien, los artículos 38 CP y 80 CPP hacen referencia a aquel que actúa por otro y a quien goza la calidad de imputado, mientras que el 42 y 43 literal b CT determinan quienes son los obligados por deuda ajena o responsable y quiénes son los responsables por representación; de ello se puede verificar que en ambas normativas se desarrolla un tratamiento propio en cuanto a la responsabilidad que se le puede atribuir a toda aquella persona que infrinja o la ley penal o la ley tributaria.”*²⁵²

3.9.1.2 Socio representante autorizado de una sociedad.

Llama particularmente la atención la mención especial que hace el artículo 38 del CP a los socios representantes de una sociedad como segundo supuesto de representación, pues parece tratarse de una especificación hasta cierto punto innecesaria, en tanto se trata igualmente de un representante y de una persona jurídica.²⁵³

La imputación a la persona jurídica pasa siempre por la actuación del administrador o representante legal, que representa la puerta de entrada para la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La pretensión clara es que el delito de la persona física se convierta siempre en hecho de la persona jurídica a través de alguna manera del órgano de administración o representación, bien porque directamente a éste o a algún integrante del mismo se le imputa la comisión del hecho delictivo -activamente o en comisión

²⁵² Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, sentencia definitiva, referencia: 188-2018, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

²⁵³ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", 7.

por omisión dolosa- o bien porque no ha ejercido el debido control sobre el subordinado que comete el hecho delictivo.²⁵⁴

El concepto de administrador es un concepto estrictamente jurídico-penal, a diferencia del de persona jurídica. Su mayor o menor amplitud pasará a tener una relevancia especial para la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en la medida en la que, si opera como una especie de puerta de entrada de dicha responsabilidad, en función de interpretaciones más restringidas o extensivas, dicha puerta puede acabar siendo un pórtico, condicionado decisivamente el alcance de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.²⁵⁵

Parece, de partida, que los conceptos de administrador de hecho y de administrador de Derecho que se utilicen en este ámbito deben ser equivalentes a los ya manejados por la doctrina con respecto a la regulación de la actuación en nombre de otro y en la parte especial. En realidad, como ya he señalado en otros lugares, el concepto relevante para el Derecho Penal es el de administrador de hecho, ya que el de administrador de Derecho e, incluso, el de representante legal sólo interesa en la medida en la que la realidad organizativa de la empresa se corresponda con lo establecido en la legislación mercantil o en la legislación de referencia.²⁵⁶

El concepto de administrador de hecho se explica mediante tres teorías distintas: i) una postura privatista, donde falta de requisitos formales para ser administrador de la sociedad. ii) otra postura más amplia también cimentada

²⁵⁴ Miguel Bajo Fernández, *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, (España: Civitas, 2012), 92.

²⁵⁵ *Ibidem*, 92-93.

²⁵⁶ Miguel Bajo Fernández, *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, (España: Editorial civitas, 1978), 52.

en razonamientos privatistas, donde cualquier órgano que teniendo o no el nombre concreto de administrador, realice actos de administración. iii) la tercera teoría, pasa por abandonar razonamientos mercantilistas, toda persona física o jurídica que ejerza realmente las funciones de gestión o administración de la sociedad, imponiendo su voluntad como voluntad decisoria incluso en el caso de que no ostente en la sociedad cargo alguno²⁵⁷.

El representante es, por su parte, quien ejerce la representación general de la persona jurídica, no bastando a efectos de la responsabilidad penal de la persona jurídica cualquier persona que tenga algún poder de representación, sino que se debe tratar de apoderados generales o representantes orgánicos. En el caso de las Sociedades de Capital, por representante legal se entiende la persona o las personas que tienen atribuida la representación de la sociedad.²⁵⁸

3.9.2 Actuar como órgano representante o administrador.

Hay dos Teorías que de manera sintética expresan los límites entre el Representante y el representado que se exponen así:

La teoría de los intereses señala que el representante debe actuar en el círculo de tareas derivado de su relación de representación siempre en interés de su representado. Estos intereses se determinan con base a criterios puramente económicos, de manera tal que no interesa si la actuación produce efectos jurídico-negociables en el representado. Por el contrario, si el representante se aprovecha de su posición para obtener ventajas personales, no podrá considerarse una actuación en calidad de órgano de representación, a no ser

²⁵⁷ Domínguez, *La Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica*, 22.

²⁵⁸ Fernández, *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, 94-95.

que el representado esté de acuerdo con la actuación en provecho propio del representante.²⁵⁹

La teoría de la función entiende, que el interés no juega ningún rol importante, sino sólo que el representante se encuentre en una relación funcional con el círculo de tareas y deberes que asume mediante la representación. Se trata, por tanto, de un criterio objetivo que no puede verse alterado por una intención de provecho propio o de su representación. Lo importante es que el autor aparezca como representante de la persona jurídica y realice en esta situación el delito especial correspondiente. Tampoco aquí resulta necesario que las actuaciones del representante produzcan efectos jurídicos-civiles en el representante. Solamente en el caso de que el representante se aproveche ocasionalmente para realizar una conducta delictiva como cualquier otra persona, podrá negarse el requisito de que ha actuado como órgano de representación²⁶⁰.

Especial atención merece la participación de los socios, pues aun cuando las ganancias se han visto incrementadas porque se han hecho muchos negocios, es decir se han realizado muchos hechos generadores del tributo, pero el pago de tributos sigue estando al mínimo similar a años fiscales anteriores, si fuere una sociedad de personas con una cantidad de socios limitada, podríamos hablar de una severa sospecha pero aun así omiten revisar a mayor detalle datos contables, pero si se trata de sociedades anónimas como en el mayoría

²⁵⁹ José Antonio Caro John, "El error de tipo en el Código Penal Peruano", 7-8.

²⁶⁰ Martín, *Responsabilidad de directivos órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales*, 27-28. Aquí toma relevancia la teoría del dominio social porque al derecho penal no le interesa en primer término si el sujeto ocupa un status formal de dominio, sino si ejerce dicho dominio actualizándolo en la acción, es decir el ejercicio del dominio social implica autonomía de acción del sujeto, si no absoluta, si al menos suficiente como para realizar acciones de ataque al bien jurídico en forma relevante para el derecho penal, esto es, que produzcan una lesión a la que no pueda hacerse frente con otras sanciones jurídicas.

de casos²⁶¹, los accionistas son demasiados, y prestan poca o nula atención al resultado de balances, se limitan a enviar un representante a votar, (Art. 131 Código de Comercio) y aun estos tiene conocimientos escasos de materia tributaria o contable, son simples inversionistas.

Especial atención merece la exigencia probatoria de la decisión tomada por el administrador de la sociedad cuando lo que quiere aplicarse es la figura del actuar por otro, no basta probar “el ente acusador” que el ilícito ha existido sino que debe probarse que acción realizó la persona que ordeno la ejecución del acto, así lo mencionad la jurisprudencia:

“Más complicado es el asunto, cuando el actuar se realiza en el marco de una persona jurídica, sus decisiones no necesariamente responden a la voluntad de una persona en particular, de ahí que en tales circunstancias el ente fiscal debe ser más acucioso de cara a llevarle información al juzgador, de modo tal que indique concretamente cuál fue el nivel de influencia de una persona natural, y con ello determinar su responsabilidad penal en el tipo penal omisivo”²⁶².

Las dificultades de imputación del acto de representación se presentan cuando el órgano de representación no es unipersonal, sino pluripersonal. Para resolver estos problemas, la regulación alemana considera expresamente

²⁶¹ la mayoría de casos de delitos de corrupción y de criminalidad económica son casos de sociedad anónimas, por la utilidad de estas para encubrir, donde las aportaciones de cada miembro son tan pequeñas que acabaríamos por penar a un dependiente comercial con fachada de representante de la sociedad, a manera de ejemplo el caso de la empresa que gana la licitación no cumplía los requisitos para el proyecto: Óscar Luna, Diez casos de (presunta) corrupción en El Salvador: Caso Diego de Holguín, (24 de octubre de 2016).[https://www.elfaro.net/es/201610/ef_tv/19456/Diez-casos-de-\(presunta\)-corrupci%C3%B3n-en-El-Salvador-Caso-Diego-de-Holgu%C3%ADn.htm?from_date=2013-02-1&to_date=2013-02-28](https://www.elfaro.net/es/201610/ef_tv/19456/Diez-casos-de-(presunta)-corrupci%C3%B3n-en-El-Salvador-Caso-Diego-de-Holgu%C3%ADn.htm?from_date=2013-02-1&to_date=2013-02-28):

²⁶² Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, sentencia definitiva, 389-CAS-2011, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2012).

como posibles responsables también a los miembros del órgano de representación, aunque debe indicarse que esto no significa que en caso de un delito cometido desde la empresa todos aquellos responderán penalmente. La responsabilidad penal debe individualizarse en cada uno de los miembros, pues de lo contrario podría caerse en una proscrita responsabilidad por el hecho de un tercero. La responsabilidad penal de un miembro del órgano de representación podrá afirmarse, si asumen la representación de la empresa y en estas circunstancias comete un delito, con independencia de la división interna de competencias entre los mismos del órgano de representación.²⁶³

CAPITULO IV.

ACTUAR POR OTRO Y CULPABILIDAD EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

SUMARIO: 4. Noción introductoria. 4.1 Principio de culpabilidad. 4.1.1 Principio de culpabilidad, constitución de la república y tratados internacionales. 4.1.2 Presupuestos y exigencias del principio de culpabilidad en el delito de evasión de impuestos. 4.1.2.1 Dolo en el delito de evasión de impuestos. 4.1.2.2. El error de tipo y de prohibición en el delito de evasión de

²⁶³ Ibidem. Por otra parte, la doctrina española cree poder establecer una restricción del círculo de actuantes en lugar de otro, mediante la exigencia que el directivo, órgano o representante de la persona jurídica realice la acción típica, por mucho que el sujeto ostente las mencionadas cualidades formales no podrá ser hecho penalmente responsable si no realizó el mismo, directa o mediatamente, la acción típica del delito correspondiente. Martín, *Responsabilidad de directivos órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales*, 36-37.

impuestos. 4.1.2.2.1. Error de tipo: presupuestos y fundamento. 4.1.2.2.2 Prohibición, presupuestos y fundamentos. 4.2 Actuar por otro, delitos especiales y principio de legalidad. Críticas. 4.3 Delito de evasión de impuestos y actuar por otro. 4.4. Conclusiones. 4.4.1 Respecto del trabajo de investigación. 4.4.2 Respecto de los objetivos de investigación. 4.5 Recomendaciones.

4. Noción introductoria.

El presente capítulo tiene como base tres ejes principales: a) el desarrollo del principio de culpabilidad, b) el actuar por otro, delito especial a la luz del principio de legalidad; y, c) finalmente un desarrollo del delito de evasión de impuestos y el actuar por otro.

4.1 Principio de culpabilidad.

4.1.1 Principio de culpabilidad, Constitución de la República y Tratados Internacionales.

A partir de la ilustración francesa, el Derecho Penal se construyó sobre la base de la persona individual, más bien, se construye en torno al ser humano como titular de derechos fundamentales, a partir de ahí se comienza a hablar que el Estado debe ser respetuoso de los derechos fundamentales y a la vez garante

de los mismos, a través de distintas instituciones, siendo una de ellas el Derecho Penal, a esto también se le denomina Estado de Derecho²⁶⁴.

Por la intromisión que realiza el Derecho Penal, en los derechos fundamentales, es que se vuelve necesario que el mismo se encuentre limitado, es a partir de lo anterior que surge la denominación que *“límites al ius puniendi del Estado”* o como nuestro legislador lo denomino en el capítulo 1 del Código Penal *“garantías penales mínimas”*, que deben observarse en toda la aplicación de la ley penal, tal como lo indica el Art. 6 CP, *“Los principios fundamentales del presente Capítulo, serán aplicables siempre. Las normas generales de este Código serán aplicables a los hechos punibles previstos en leyes especiales, salvo que estas contengan disposiciones diferentes”*.

Lo anterior legitima un Derecho Penal Democrático, donde la maquinaria punitiva del Estado queda limitada, dentro de esos límites destacan el principio de legalidad, principio de lesividad, principio de proporcionalidad y principio de responsabilidad o culpabilidad²⁶⁵.

Dentro de esos límites se encuentra el denominado principio de culpabilidad²⁶⁶:

²⁶⁴ Max Weber, *Economía y Sociedad*, 10º reimpresión (España: editorial J.Winckelmann, 1993), 707. El Estado de derecho se basa en la división de poderes que integra el gobierno y que los mismos ejerzan el poder conforme a derecho.

²⁶⁵ Cámara Primera De Lo Penal De La Primera Sección Del Centro, sentencia definitiva Referencia 170-2012, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013). *“a partir de dicho principio ningún hecho o comportamiento humano es valorado como acción sino es fruto de una decisión, por tanto, no puede ser castigado y ni siquiera prohibido, si no es intencional, esto es, realizado con conciencia y voluntad necesarias en una persona capaz de comprender y de querer producir un resultado dañoso”*.

²⁶⁶ Cabe aclarar que no me refiero a la culpabilidad como categoría de la teoría del delito, sino al principio de culpabilidad como tal.

“La consecuencia principal de este principio es que nadie puede ser penado sin que haya podido motivarse en la norma, para decidir libremente entre cumplirla o quebrantarla, lo que, como recaudo mínimo, presupone la existencia de una conexión subjetiva entre el autor y el hecho (no es admisible la responsabilidad objetiva), y su libertad de actuar al momento de la comisión (no se puede castigar al que no tuvo libertad para motivarse en la norma, sea porque no pudo conocerla -por inmadurez, enfermedad u error-, sea porque, conociéndola, se vio compelido a no respetarla).

En otras palabras, es necesario que el autor haya tenido libertad para actuar de un modo diferente al que lo hizo”²⁶⁷, lo anterior es lo que constituye la esencia del principio de culpabilidad.

Otro de los presupuestos del principio de culpabilidad es la capacidad de motivarse por la norma de parte del sujeto, a efecto de formar el juicio de reproche

“Hay culpabilidad cuando al autor le era exigible motivarse en la norma, y evitado la comisión del ilícito penal. Hay culpabilidad, entonces, cuando puede formarse un juicio de reproche jurídico-penal (sobre la base de los principios que irradian de la Constitución) por no haberse motivado en el mandato normativo. La doctrina y jurisprudencia de los derechos penales emparentados con el sistema continental europeo, consideran que el principio de culpabilidad está consagrado en los textos constitucionales. Se sostiene que se deriva de la dignidad de la

²⁶⁷ Mariano Silvestroni, *Teoría Constitucional del Delito*, primera edición, (Argentina: editores Del Puerto, 2004), 167.

*persona humana reconocida constitucionalmente, o que se trata de uno de los tantos derechos implícitos o innominados.*²⁶⁸

El principio en comento, es considerado el único presupuesto de la pena, esto es así por lo siguiente:

*“En términos generales puede decirse, entonces, que de acuerdo con el principio de culpabilidad se requiere que la aplicación de una pena esté condicionada por la existencia de dolo o culpa, de conciencia de la antijuridicidad o de la punibilidad, de capacidad de comportarse de acuerdo con las exigencias del derecho (imputabilidad), de una situación normal para la motivación del autor (exigibilidad). Asimismo, en el momento de la individualización de la pena, el principio de culpabilidad exige que la sanción sea proporcionada al hecho cometido. Consecuentemente, serán incompatibles con el principio de culpabilidad el versare in re illicita, la fundamentación o agravación de la pena por el mero resultado (responsabilidad objetiva y delitos cualificados por el resultado), la negación de la relevancia al error de tipo, al de prohibición y al error sobre la punibilidad a la aplicación de penas a quienes no hayan podido comprender las exigencias del derecho o comportarse de acuerdo con ellas y a quienes hayan obrado bajo condiciones en las que la ley no exige su cumplimiento. En el momento de la individualización de la pena, el principio de culpabilidad excluye toda pena que supere con su gravedad la del hecho.”*²⁶⁹

²⁶⁸ Ibidem, 168.

²⁶⁹ Bacigalupo, Enrique, *Principios Constitucionales del Derecho Penal*, (Argentina: editorial Hammurabi S.R.L.,1999), 140.

En igual sentido la jurisprudencia de la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia

“Ante lo denunciado, debe acotarse que esta Sala en relación a la aplicación del Art. 4 Pn., ha considerado como premisas que la prohibición de cualquier forma de responsabilidad objetiva, obliga a analizar el juicio de culpabilidad efectuado, es decir la infracción de una norma jurídico penal de la cual el imputado tenía la capacidad mental de comprender y saber el carácter antijurídico de su actuar, en razón de estar en la plena libertad para determinar su propio comportamiento y que una vez determinada en la fundamentación de la sentencia la imputación subjetiva, también debe considerarse si se realizó el juicio de imputabilidad objetiva, en cuanto a que el actuar del imputado creó u riesgo jurídicamente desaprobado, dando como resultado un hecho penalmente relevante y atribuible a su acción”²⁷⁰.

“En tal sentido, tomando en cuenta que el fundamento del principio de culpabilidad radica, justamente, en la capacidad del sujeto de elegir, actividad que depende también de lo que él pudo comprender para realizar esa elección, el análisis jurídico del reproche debe tener presente esas condiciones personales por las cuales se pudo optar y seleccionar una determinada conducta”²⁷¹

En esa misma postura la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia:

²⁷⁰ Sala de lo Penal, Sentencia Definitiva, Referencia:114C2018, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

²⁷¹ Sala de lo Penal, Sentencia Definitiva, Referencia: 89C2017, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017).

“2. A. Por otra parte, el principio de culpabilidad, constituye un axioma indiscutible en el Derecho Penal moderno, y uno de los pilares esenciales del Derecho sancionatorio en general. Además de ello, la doctrina penal dominante lo considera un límite a tomar en cuenta en cualquier formulación político-criminal. En ese orden, este Tribunal, en decisiones como la Inc. 52-2003 ya citada, afirmó en el considerando que “sólo las acciones externas, que producen efectos lesivos e imputables a la culpabilidad de una persona –y no a su apariencia, actitud o características antropológicas, expresables con términos indeterminables objetivamente–, son verificables ante el juez de manera precisa y prescribirlas taxativamente por el legislador como elementos constitutivos de delito en el sentido exigido por la Constitución”. Igualmente, la imputación subjetiva significa tomar en consideración las condiciones psíquicas del autor, y determinar en qué grado le es atribuible el hecho cometido”²⁷².

Precisamente el Art. 12 de la Constitución de la República, reconoce el principio de culpabilidad, literalmente:

“Toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa. La persona detenida debe ser informada de manera inmediata y comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, no pudiendo ser obligada a declarar. Se garantiza al detenido la asistencia de defensor en las diligencias de los órganos auxiliares de

²⁷² Sala de lo Constitucional, Sentencia Definitiva, Referencia: 22-2007AC, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015).

*la administración de justicia y en los procesos judiciales, en los términos que la ley establezca. Las declaraciones que se obtengan sin la voluntad de la persona carecen de valor; quien así las obtuviere y empleare incurrirá en responsabilidad penal*²⁷³.

Asimismo, nuestro país ha ratificado tratados internacionales que de conformidad al Art. 144 Cn

“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”, constituyen leyes de la república²⁷⁴.

Encontramos el Art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos de 1969 o mejor conocido como Pacto de San José, el reconocimiento del principio de culpabilidad *“2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho en plena igualdad a las siguientes garantías mínimas:”* (subrayado editado)²⁷⁵.

²⁷³ Sala de lo Constitucional, Sentencia de inconstitucionalidad, referencia: 52-2003/56-2003/57-2003 (Corte Suprema de Justicia, 2004). *“Así también, para que una persona pueda ser considerada como culpable de un hecho doloso o culposo, éste ha de ser atribuible a su autor, como producto de una motivación racional normal”*.

²⁷⁴ Constitución de la república de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1983) artículo 144.

²⁷⁵ Convención Americana Sobre Derechos Humanos, (Costa Rica: Conferencia Especializada Interamericana Sobre Derechos Humanos, 1969), artículo 8.2.

Como hemos visto, es parte fundamental de nuestro sistema penal, la vigencia del principio de culpabilidad, ya que sin tan valioso limite al ejercicio punitivo del Estado, sería imposible frenar arbitrariedades, siendo este el último escalón a superarse previo a obtener una pena, es necesario que se agoten todos y cada una de sus exigencias, que muchas veces son obviadas por los administradores de justicia, posiblemente por la dificultad que se tiene para prever esa relación psíquica entre el auto y el hecho y muchas veces poco explotadas por las defensas²⁷⁶.

Siendo necesario tales premisas, previo a ahondar a las variantes o los cuestionamientos que se pueden realizar desde la óptica de este principio en relación al delito de infracción de deber como lo es, el tipo penal de evasión de impuestos, representando mayor dificultad cuando la conducta se origina en el seno de la actividad empresarial o dentro de una persona jurídica, donde intervienen en la configuración típica una diversidad de personas vinculadas a los departamentos contables o de auditoria que toda empresa o persona jurídica requiere, donde no todos tienen el mismo grado de reproche, si es que lo tiene ya que algunos van a realizar sus acciones sin culpabilidad.

²⁷⁶ *“La Corte ha señalado que el artículo 8.2 de la Convención exige que una persona no pueda ser condenada mientras no exista prueba plena de su responsabilidad penal. Si obra contra ella prueba incompleta o insuficiente, no es procedente condenarla, sino absolverla. En este sentido, la Corte ha afirmado que en el principio de presunción de inocencia subyace el propósito de las garantías judiciales, al afirmar la idea de que una persona es inocente hasta que su culpabilidad sea demostrada”* Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sentencia de fondo reparaciones y costas, Caso Ricardo Canese Vs. Paraguay, (Costa Rica: Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2004).

4.1.2 Presupuestos y exigencias del principio de culpabilidad en el delito de evasión de impuestos.

4.1.2.1 Dolo en el delito de evasión de impuestos.

El delito de evasión de impuestos o de defraudación al fiscal, como es conocido en otras legislaciones, tal como se advirtió en los capítulos previos de esta investigación, su naturaleza es ser un delito de infracción de deber, estamos en presencia de un delito de *infracción de deber*, donde únicamente puede ser autor del mismo, quien tenga el deber legal extra penal de pagar los impuestos respectivos; que debe entenderse por delito de infracción de deber, la doctrina es unánime al sostener *“Es decir solamente un intraneus podría ser autor de los delitos de funcionarios o de profesionales o de cualquier delito de infracción de deber. Lo que convierte a un sujeto en autor es el deber específico de comportarse adecuadamente, derivado de tener encomendado una concreta materia jurídica”*²⁷⁷.

Importante lo que expresaba en su tesis doctoral el Prof. Claus Roxin:

*“Más bien, el elemento que para nosotros decide sobre la autoría constituye una infracción de un deber extrapenal que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pero que es necesaria para la realización del tipo. Se trata siempre de deberes que están antepuestos en el plano lógico a la norma y que, por lo general, se originan en otras ramas jurídicas”*²⁷⁸, ya que esa infracción de deber

²⁷⁷ María Inés Reston, *Los delitos de infracción de deber*, (Argentina: editorial B de f, 2014), 22.

²⁷⁸ Roxin Claus, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 387.

no puede romperse o extenderse a otros intervinientes en este tipo delitos.

Destacar los importantes aportes antes mencionados, ya que previo al abordaje del dolo, es necesario sentar las bases de quien puede realizar la acción típica en esta clase de delitos, siendo que por lo general (en la mayoría de casos), la configuración típica requiere del accionar de diversas personas, quienes no necesariamente tienen ese deber extra penal que requiere el tipo penal del Art. 249-A CP, ya que es únicamente aquel a quien le concurra la calidad de obligado tributario directamente o por representación en base al Art. 38 CP, puede valorarse el juicio de tipicidad antijuridicidad y culpabilidad, los demás ajenos a ello en ningún momento pueden considerarse potenciales autores o coautores, aunque su comportamiento sea con pleno conocimiento de todos y cada uno de los elementos objetivos del tipo penal, lo anterior no debe entenderse como una laguna de punibilidad, sino que en base a la teoría de la participación en el Derecho Penal, puede ser responsables por sus acciones u omisiones, lo anterior escapa del objeto de investigación de la presente, es por ello que no se ahondara.

Es decir, en este delito, no basta tener conocimiento de todos los elementos del tipo penal y tener la voluntad de realizar acciones que se adecuen al mismo, sino que lo determinante es que concurra el deber originado en otras ramas del ordenamiento jurídico, en este caso en la legislación tributaria, es por ello que se debe afirmar en el tema de tipicidad subjetiva, precisamente el tipo doloso como lo es el tipo penal de evasión de impuestos *“La dimensión cognoscitiva del dolo exige que el sujeto sea consciente de que concurren todos los elementos del tipo objetivo. La dimensión volitiva del dolo consiste*

*en la expresión de la voluntad de no realizar la acción exigida, es decir como volición del tipo objetivo*²⁷⁹.

Ya que se ha establecido que el *“El tipo requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración tributaria de que se trate; esto es, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal”*²⁸⁰

En este delito de evasión de impuestos debe establecerse a nivel de tipicidad subjetiva, es decir a nivel del dolo lo siguiente:

*“en primer lugar, cuál debe ser la entidad objetiva del peligro creado por el sujeto en la imputación objetiva del comportamiento en el tipo de evasión tributaria, puesto que esto inflara en la clase del dolo a exigir en la imputación subjetiva. En efecto, si en la tipicidad objetiva se exige un peligro calificado, la especie de dolo requerida deberá ser valorativamente equivalente a esa graduación máxima”*²⁸¹.

Adjudicándole un elemento adicional al dolo en el delito de evasión de impuestos, de parte de la doctrina en el ámbito del Derecho Penal Económico

“Una de las formas alternativamente contemplada en la descripción normativa puede consistir en declarar mal, de manera consiente, o no

²⁷⁹ Serrano Piedecases Fernández, *Manual de Teoría Jurídica del Delito*, (El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2003), 94.

²⁸⁰ Carlos Buján-Pérez Martínez, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, (España: editorial Tiran lo Blanch, 2013), 300.

²⁸¹ Ramiro Rubinska, *Derecho Penal Económico Tomo II* (Argentina: editorial Marcial Pons, 2010), 1617.

declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilísimo... Que exista o no animus defraudatorio es un problema de inferencias... en función de los datos anteriores, coetáneos y posteriores que corresponde decidir al juzgador. Sin embargo, se aclara que no se puede presumir siempre la existencia de dolo en el silencio. Solo será punible la conducta siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio, debiendo el juez descubrir en una investigación psicológica difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar”²⁸²

Una resolución interesante pronunciada respecto de la teoría del actuar por otro en el delito de violación de privilegios de invención del artículo 228 Código Penal, que relaciona el principio de culpabilidad con la exigencia de dolo o culpa:

“En materia penal impera el principio de responsabilidad por el hecho, la cual sólo puede ser determinada si el comportamiento atribuido ha sido realizado de forma dolosa o imprudente según el tipo penal de que se trate, y cuando se trate de una persona que ostente alguno de los cargos a que se refiere el art. 38 Pn., debe perfilarse algún comportamiento del cual se pueda valorar la existencia de dolo (voluntad y conocimiento), en el sentido de que las acciones y omisiones hayan sido realizadas volitiva y cognitivamente, y por ende, si tal dolo recayó sobre los elementos objetivos del tipo penal”²⁸³.

²⁸² *Ibidem*, 1618.

²⁸³ Cámara segunda de lo penal de la primera sección del centro, sentencia definitiva, referencia: 002-2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017).

Es imperativo recordar lo mencionado por la jurisprudencia 118-2018, sobre la verificación del elemento subjetivo, pues no se puede atribuir responsabilidad directa al administrador en los casos de evasión de impuestos, si este no actuó dolosamente desde su cargo de administración o dirección:

“Sin embargo, cuando se trata de una persona jurídica, mejor denominada como empresa, es importante resaltar que – en cuanto a la responsabilidad penal – no puede ser atribuido de forma automática, ni directa e indirectamente, a aquella persona que representa legalmente a la empresa, de haber omitido declarar o haber declarado con base a valores o documentos falsos o inexistentes, pues es necesario comprobar que se configura el componente subjetivo de la acción, que es dolo, es decir que se tiene que verificar que el sujeto activo ha sido el encargado de ordenar directamente que no presentara la declaración o que se presentara tomando en cuenta los argumentos desarrollados anteriormente.”²⁸⁴

Se debe sentar una postura sobre el dolo requerido en el delito de evasión de impuestos, ya que, por su naturaleza de ser un delito de infracción de deber, además de conocer los elementos típicos que configuran el injusto penal del Art. 249-A CP, es indispensable a efecto de tipicidad subjetiva, que la persona conozca a plenitud su deber extra penal tributario que se origina en la legislación tributaria, no solo tener ese deber extra penal, sino que tiene que conocerlo a plenitud y adicional a esos conocimientos debe concurrir en el sujeto el ánimo defraudatorio, todo ello engloba en dolo en este tipo penal²⁸⁵,

²⁸⁴ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, sentencia definitiva, referencia: 188-2018, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

²⁸⁵ Jaime Edwin Martínez Ventura, “Problemas Dogmáticos Jurídicos De La Tipificación De Los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, Particularmente La Evasión De Impuestos, En El Código Penal Salvadoreño Vigente”, (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017), 461.

lo anterior tiene su razón de ser porque únicamente se sanciona la actividad doloso y no así la culposa, afirmo lo anterior ya que dentro de la actividad empresarial o en el seno de la actividad tributaria de una persona jurídica, quien está al frente conforme al Art. 38 CP, tiene diversos deberes extrapenales sean tributarios o de otra índole legal.

4.1.2.2 El error de tipo y de prohibición en el delito de evasión de impuestos.

4.1.2.2.1 Error de tipo. Presupuestos y fundamento.

Dentro de la teoría jurídica del delito, a nivel de tipicidad se encuentran causales de exclusión de la tipicidad subjetiva en aquellos tipos dolosos de comisión, ya que existen supuestos donde el sujeto desconoce uno o algunos de los elementos objetivos del tipo penal, teniendo una falsa apreciación de la realidad, lo que hace que recaiga su actuar en un error, al tener esa errónea apreciación de los elementos objetivos del tipo, se habla que existe un error de tipo.

Sobre el error de tipo la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, hace las siguientes consideraciones:

“así las cosas, esta Sala considera oportuno aclarar que: por un lado, el error de tipo se refiere al desconocimiento sobre uno o varios de los elementos que pertenecen al tipo legal, es decir, que en la actuación del

*agente falta la representación de un elemento integrante de la descripción típica*²⁸⁶.

Recalca nuevamente la Sala de lo Penal que una conducta donde se desconoce los elementos objetivos del tipo penal, obviamente no es punible por principio de legalidad, así:

*“De esta manera, el error de tipo recae sobre los elementos objetivos del delito y excluye el dolo, a título de causal de atipicidad; ejemplo del cual sería el sujeto que tiene relación sexual con su víctima, ignorando que era menor de quince años de edad. Por su parte, el error de prohibición supone un desconocimiento de la antijuridicidad de la conducta que conlleva a excluir la culpabilidad, ya que el individuo tiene un falso o equivocado que su actuar es lícito, ignorando así que se está contrariando el ordenamiento jurídico.”*²⁸⁷

Es importante destacar a este nivel de la teoría del delito el conocimiento y grado de cognoscibilidad de la antijuridicidad, precisamente porque ello configura la antijuridicidad y es el límite con lo que venimos hablando sobre el error de prohibición, así pues, se sostiene:

“El juicio de reproche exige que el sujeto haya conocido o haya podido conocer la antijuridicidad de su conducta. Lo que constituye el elemento intelectual de la reprochabilidad. El conocimiento o cognoscibilidad van referidos a la ilicitud penal de la conducta. Es decir, a su contrariedad

²⁸⁶ Sala de lo Penal, Sentencia Definitiva, Referencia: 351C2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

²⁸⁷ Sala de lo Penal, Sentencia Definitiva, Referencia: 294-CAS-2010, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013).

*con el ordenamiento jurídico- penal. Lo que es más que la mera contrariedad con el ordenamiento jurídico en su conjunto, por lo que no basta la ilicitud desde cualquier sector del ordenamiento jurídico*²⁸⁸

No basta tener únicamente ese conocimiento exigido, a efecto de conocer la antijuridicidad, sino también se requiere que se haya podido conocer la misma, consideran algunos que se haya tenido mínimamente esa posibilidad, de lo contrario caeríamos en un error de prohibición directo, al no conocer o no haber tenido la posibilidad de conocer la ilicitud del comportamiento ilícito, aunque en este último caso la consecuencia podría considerarse una causal de atenuación es decir, un error de prohibición vencible, por haberse potenciado la capacidad de conocer y no haber realizado las acciones correspondientes para tales efectos²⁸⁹.

En el delito de evasión de impuestos, originado dentro de una actividad empresarial o en el seno de una persona jurídica, así como ha sido orientada esta investigación, pudiesen concurrir dos modalidades de error de prohibición directo; la primera consistente al desconocimiento de los elementos del tipo penal, es decir al desconocimiento preciso y exacto de una obligación tributaria que debe pagarse a la hacienda pública, de parte del obligado tributario o quien haga las veces de representante legal de conformidad al Art. 38 CP, ese desconocimiento puede ser generado por la incidencia de personas auxiliares al obligado tributario, al plasmar datos incorrectos, imprecisos o falsos en cualquiera de la declaraciones de impuestos que este la persona obliga a reportar a hacienda, en ese caso hablaremos que existe un desconocimiento generado por terceros, que excluye el dolo y lo vuelve una conducta culposa

²⁸⁸ José Díez Ripolles, *Derecho Penal Español Parte General*, Cuarta edición (España: editorial Tirant lo Blanch, 2016), 455.

²⁸⁹ Hormazabal, *Manual de Derecho Penal Parte General, Volumen II*, 125.

no punible; podría generarse un desconocimiento de los elementos del tipo en el caso de la nueva categoría del tipo subjetivo propuesta en materia de Derecho Penal Económico, como lo es la ignorancia deliberada²⁹⁰.

La segunda forma en cómo podría existir un error de tipo en el delito de evasión de impuestos, es el que caso, que el obligado tributario, desconozca que tiene la obligación tributaria, podría pararse impensable dicha circunstancia en principio, pero recordemos que dentro del funcionamiento de una gran empresa o persona jurídica, donde el principio de división del trabajo rige el funcionamiento de la misma, donde la calidad de obligado tributario concurre en la persona jurídica pero en base a la cláusula de extensión de responsabilidad penal “actuar por otro” Art. 38 CP, la representación legal puede concurrir en varias personas, o esa representación del obligado tributario, puede concurrir en diversas personas, podría eventualmente caer en desconocimiento de ciertas personas del deber extrapenal que tienen por representación de conformidad al Art. 38 CP.

4.1.2.2.2 Error de prohibición. Presupuestos y fundamento.

Dentro del ámbito de la culpabilidad, ese reproche que se le hace a una persona para ser merecedora de pena, se analiza a nivel de la teoría del delito, exclusiones de culpabilidad, dentro de las cuales se encuentra el error de prohibición, esa falsa apreciación sobre la ilicitud del comportamiento²⁹¹.

Destacar que el principio de culpabilidad rige no solo al Derecho Penal, sino también al Derecho Administrativo Sancionador como parte integrante de un

²⁹⁰ Bacigalupo, *Manual de derecho penal*, 136.

²⁹¹ Roxin, *Derecho Penal Parte General*, 453.

único *ius puniendi* del Estado, en ese sentido se ha pronunciado sobre el error de prohibición la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia:

“3. A. La SCA, en su sentencia de fecha 30-V-2013, efectuó diversas consideraciones teóricas sobre el principio de culpabilidad y, en particular, sobre el error de prohibición, exponiendo respecto a este último que el autor desconoce que su acción es ilícita, sea porque ignora la vigencia de la normativa que establece la prohibición o sea porque, aun conociendo la prohibición, considera que no aplica en el caso concreto”²⁹².

El error de prohibición regulado en el inciso 2 del Art. 28 CP *“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 artículo 69 de este Código”*, tradicionalmente se ha clasificado el error de prohibición en –directo e indirecto–.

Se entiende por error de prohibición directo *“el error de prohibición el sujeto activo conoce todas las circunstancias del hecho, sin embargo, considera que su actuar es jurídicamente permitido, en otras palabras, que no es antijurídico”²⁹³*, existen más definiciones en la doctrina, pero considero que la dado por la Sala de lo Penal, engloba de manera sencilla y comprensible lo que de entenderse por error de prohibición directo, donde el sujeto si conoce los elementos del tipo penal, pero tiene una errónea apreciación de lo

²⁹² Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 462-2015, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

²⁹³ Sala de lo Penal, Sentencia Definitiva, Referencia: 351C2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

antijurídico, es decir cree en su psiquis que su actuar no es constitutivo de delito, constituye la parte primera del inciso 2 del Art. 28 CP *“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.*

Se considera error de prohibición indirecto *“en el segundo, el autor sabe que su conducta está prohibida en general, pero cree erróneamente que en el caso concreto se da una causa de justificación que lo permite, que actúa dentro de los límites de la misma o que se dan sus presupuestos objetivos²⁹⁴, en este caso el sujeto cree actuar bajo una causa de justificación, conocido en doctrina como defensa putativa.*

Es preciso dejar en claro que el error de prohibición no se vincula con los elementos del tipo, sino con la comprensión de la antijuridicidad de la acción. Es decir, no tiene relación con el dolo o la culpa, por eso se afirma la superación de lo que se conocía antes como el *“dolus malus”*. El error sobre la antijuridicidad de la acción se relaciona directamente con el carácter prohibido de la acción típica. El auto es consiente con lo que hace, pero entiende de manera equivocada que está autorizado a actuar de esa manera. Por lo anterior se afirma que el sujeto que actúa en error de prohibición conoce plenamente las circunstancias del hecho prohibido que ha decidido ejecutar y la tipicidad no se ve afectada. Este último dato toma relevancia al analizar que no basta que quien actúa típicamente conozca la situación típica, sino que hace falta, además de saber o poder saber que su actuación se halla prohibida. Es preciso en otras palabras, el conocimiento, o su posibilidad, de la

²⁹⁴ Sala de lo Penal, Sentencia Definitiva, Referencia: 89C2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017).

antijuridicidad del hecho. Cuando tal conocimiento falta se habla de error de prohibición.

Se destaca en el ámbito del Derecho Penal Económico, el error de prohibición, esto es así por la diversidad de tipo penales en blanco, donde la configuración del injusto se hace a partir de leyes por lo general de carácter no penal, no es ajeno a ello el delito de evasión de impuestos, donde obviamente para la comprensión de la descripción típica, debemos necesariamente remitirnos a la legislación tributaria, es por ello que se vuelve común la existencia del error sobre la antijuridicidad, al considerarse muchas veces que la conducta no es constitutiva de delito, basados falsamente en la apreciación de esas leyes penales en blanco que integran al tipo penal de evasión de impuestos.

En efecto, en el Derecho penal económico en el que generalmente la conciencia de la antijuridicidad está dependiendo -de hecho- del conocimiento exacto de la norma jurídica por parte del infractor (en normas penales en blanco o normas con especial tendencia a contener elementos normativos), la extensión del castigo a los supuestos del error vencible de prohibición, sin excepciones, no satisface las más elementales exigencias político-criminales²⁹⁵.

Se considera que las leyes penales en blanco están vinculadas al ámbito del Derecho Penal Económico y tienen relevancia en el error de prohibición por interés, como la expectativa que todos los ciudadanos tenemos respecto a la norma jurídica, en términos del funcionalismo:

²⁹⁵ Cavero, *Derecho Penal Económico Parte General*, 392.

“Estos intereses generalmente están vinculados a la actividad económica, por esencia movедiza y proteica por lo que resulta indispensable disponer de un instrumento ágil que pueda describir con rapidez conductas políticamente dañosas y, a la vez, discriminarlas cuando dejaron de serlos. Por ello se le confiere a la administración la facultad de integrar por medio de reglamentación algunos aspectos del tipo penal, pero las normas de menor jerarquía que integran las leyes penales en blanco deben respetar la relación que el legislador ha establecido entre la conducta prohibida y la pena amenazada”²⁹⁶.

Evidentemente el tipo penal de evasión de impuestos, se auxilia en la lógica de las leyes penales en blanco o tipos penales en blanco²⁹⁷, en normativa tributaria ya que son estas las que determinan en base al principio de legalidad tributaria, cuáles son los diversos impuestos y la forma en cómo deben pagarse los mismos, condiciones de periodo y tiempo, ya que el tipo penal no prevé dichas circunstancias, básicamente regula la defraudación basado en el monto no pagado y la pena a imponer, y que el aspectos normativos del tipo, se encuentra fuera de la redacción del tipo penal.

Es por ello que, en el actuar de un representante legal de un obligado tributario, conforme a la cláusula del actuar por otro del Art. 38 CP, a efecto de construir la culpabilidad, es necesario que este conozca además de la ilicitud de la infracción penal, se requiere que conozca y sobre todo entienda o comprendan todos y cada uno de los elementos normativos que se encuentran dispersos en la normativa tributaria, dependiendo del tipo de impuesto exigido, ya que algún desconocimiento o falsa apreciación de esto último, vendría a disminuir

²⁹⁶ Ramiro Rubinska, *Derecho Penal Económico Tomo I*, (Argentina: editorial Marcial Pons, 2010), 814.

²⁹⁷ Roxin, *Derecho Penal Parte General*, 156.

el juicio de reproche llamado culpabilidad, desarrollado al inicio de este capítulo²⁹⁸.

En atención a lo anterior, que en el ámbito de los delitos objeto de estudio del Derecho Penal Económico, como lo es el de evasión de impuestos, la ausencia de comprensión de la legislación tributaria que obligue al pago de impuestos, degenera en un error de prohibición, ya que el sujeto no conoce o no comprende la ilicitud de su comportamiento, y por ende no se supera la culpabilidad como juicio de reproche.

4.2 Actuar por otro, delitos especiales y principio de legalidad. Criticas

Como ya se indicó con anterioridad, el actuar por otro o en lugar de otro constituye una figura jurídico penal, que, por su estructura, hace una transferencia de responsabilidad por el hecho, ya que en virtud del principio de legalidad y la exigencia de *lex certa*,²⁹⁹ sería imposible imponer una sanción a una persona que no reúne una cualidad específica exigida por el tipo especial.

Para responder a tal imposibilidad de castigar, el legislador ha arbitrado la solución de una cláusula de atribución de responsabilidad a la persona física en cuyo nombre se obra, o al administrador de la persona jurídica. En efecto, inspirado en un precepto semejante del Derecho penal alemán, en 1983 el legislador español introdujo en el código una vía de atribución de

²⁹⁸ Cavero, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, 282.

²⁹⁹ Elocuentemente afirmó Von Litz "el derecho penal es Magna Carta del delincuente". Francisco Muños Conde, *Introducción al derecho penal* (Argentina: editorial B de F, 2001), 136.

responsabilidad en casos de delitos especiales cuando el sujeto cualificado no actuaba (al tratarse de una persona jurídica, o al haber obrado a través de otro, pero sin instrumentalización). Años antes había sido previsto un precepto semejante para algunos delitos, pero fue en 1983 cuando se previó con carácter general, y se perpetuó en el CP de 1995. Sin una regla expresamente prevista por el legislador no sería posible tal extensión de la responsabilidad, pues se incurriría en analogía contra reo.³⁰⁰

La estructura de la autoría mediata fracasa en estos casos, luego procedería la impunidad. Pongamos como ejemplo el delito de defraudación tributaria, para el que suele exigirse en la doctrina el carácter de obligado tributario (sino, no hay posibilidad de defraudar a la Hacienda Pública); si el carácter de obligado tributario lo tiene una persona jurídica (cosa nada improbable si se trata del impuesto de sociedades), solo ella podría cometer el tipo, pero el tipo debe cometerlo una persona física otra cosa es que después se extienda su responsabilidad a la persona jurídica; y el que ejecuta actos de posible dominio no es cualificado, luego tampoco responderá. Consecuencia: la impunidad del fraude fiscal.³⁰¹

Algo semejante sucederá cuando se obra en representación legal o voluntaria de otro que sea sujeto cualificado de un delito especial: el que ejecuta no puede ser autor porque le falta la cualificación, y el cualificado no actúa. Una posible solución a estos casos de impunidad sería entender que se trata de delitos de infracción de un deber en los que la frontera entre acción y omisión se diluye en favor de la infracción de la obligación exigida. Sin embargo, esto

³⁰⁰ Pablo Sánchez-Ostis, *El Actuar por Otro y el artículo 31 del Código Penal*, (España, Universidad de Navarra, 2017), 2. <https://www.unav.es/penal/delictum/N125.pdf>

³⁰¹ Rubinska, *Derecho Penal económico, tomo II*, 1839.

solo sería correcto en algunos casos de delitos especiales (los previstos para funcionarios) y no en todos (los ideados para empresas).³⁰²

Su sentido es evitar la impunidad en ciertos casos de delitos. Más en concreto, en delitos especiales, cuando el cualificado no obra, y quien obra no puede responder por no ser cualificado. En puridad, la regla permite ir más allá de la cualificación del delito y hacer responsable al no cualificado³⁰³.

Pero para esto deberán cumplirse los elementos de dominio del hecho que caracterizan la autoría. Es decir, que no se trata de una mera regla de atribución automática de la responsabilidad en delitos especiales, sino de una salvedad a la cualificación que el tipo exige en esos casos. Será preciso, por tanto, proceder a la imputación objetiva y subjetiva a la persona física que obró en nombre o representación legal o voluntaria de otro, o a la persona física que actuó como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica. Luego, si falta el dolo en esa persona física, o no se constata un riesgo típicamente relevante, no será posible la imputación tampoco por la vía de la regla del actuar por otro.³⁰⁴

A manera de ejemplo en un interesante precedente judicial en un delito de apropiación y retención de cuotas laborales del artículo 245 Código Penal, donde se requiere la calidad especial en el sujeto como patrono, empleador o pagador institucional, concurriendo esta calidad en la persona jurídica mas no en el representante por lo que había que acreditar la calidad de representante en el momento que se cometió el ilícito:

³⁰² Ostis, *El Actuar por Otro y el artículo 31 del Código Penal*, 2.

³⁰³ Cavero, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, 283.

³⁰⁴ Ostis, *El Actuar por Otro y el artículo 31 del Código Penal*, 2

“por lo que técnicamente y de conformidad a lo relacionado dicha calidad no se ha establecido fehacientemente, para atribuirle responsabilidad penal conforme a lo establecido en el Art. 38 Pn., en cuanto al actuar por otro, en este caso por la persona jurídica denominada SUMINISTROS PEÑA S.A. DE C.V. En otras palabras, para que respondiera en su carácter personal el señor Jaime V. P., en razón a su función como administrador único o representante legal resulta insuficiente para estimar la participación de éste en las retenciones en dicha calidad”³⁰⁵.

La previsión de responsabilidad de personas jurídicas deriva de la responsabilidad penal de una persona física que es quien comete el delito. En definitiva, puede afirmarse que la previsión no altera la regla *societas delinquere non potest*, sino que la presupone. En cualquier caso, las previsiones de dicho precepto y del régimen de atribución de responsabilidad a personas jurídicas vienen a confirmar que el postulado de no-responsabilidad penal de los entes colectivos no ha impedido cierta flexibilización por razones de eficacia en la prevención del delito. Pero esta flexibilización presupone que las personas jurídicas no cometen delito (por lo que tampoco son culpables), sino que se les hace responsables por atribución de la responsabilidad penal de las personas físicas.³⁰⁶

Por otro lado, debe tomarse en cuenta el principio de legalidad en materia penal, que constituye sin lugar a dudas un importante límite externo al ejercicio del poder punitivo del Estado. Lo anterior significa que todos los poderes estatales se encuentran limitados en cuanto a sus facultades en materia de

³⁰⁵ Tribunal Segundo de Sentencia de San Salvador, sentencia definitiva, referencia: 42-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015).

³⁰⁶ Ortis, *El Actuar por Otro y el artículo 31 del Código Penal*, 3.

delitos y penas. Así, el poder legislativo, aun reconociéndosele el amplio poder de configuración de lo punible, debe reconocer límites irreductibles derivados del principio de legalidad, en cuanto la configuración del tipo penal.³⁰⁷

El principio de legalidad abarca tanto el ámbito de la seguridad jurídica, como la tutela de la libertad individual de los gobernados³⁰⁸; y sobre ambos aspectos se genera una diferente garantía: respecto de la seguridad jurídica –entre nosotros elevado al rango de derecho individual- el principio de legalidad, exige que únicamente por ley emanada del poder legislativo, puedan restringirse los derechos fundamentales de los habitantes de la República; en cuanto a la seguridad jurídica se garantiza que la predeterminación de la norma penal, y su correspondiente taxatividad en su formulación constructiva.³⁰⁹

En la actualidad suele decirse que un Estado de Derecho debe proteger al individuo no sólo mediante el Derecho penal sino del Derecho penal, es decir, que todo ordenamiento jurídico debe disponer medios adecuados para la prevención del delito, y también para imponer límites al empleo de la potestad punitiva –*ius puniendi*-, ello para que el individuo no quede a merced de una intervención excesiva o arbitraria del Estado.³¹⁰

³⁰⁷ Carlos Ernesto Sánchez Escobar, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, (El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2004), 81-82

³⁰⁸ Sobre este aspecto, es importante recordar que el artículo 8 de la Constitución de la República refiere que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe, de modo que, toda prohibición o limitación de un derecho constitucionalmente reconocido debe respetar el principio de reserva de ley que contiene el principio de legalidad, garantizando con ello que el ciudadano conozca los márgenes de actuación que tiene y para el caso que nos ocupa, el desenvolvimiento a través de la representación de otro.

³⁰⁹ Escobar, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, 83.

³¹⁰ Alexis L. Simaz, “Principio de Legalidad e Interpretación en el Derecho Penal: Algunas consideraciones sobre la posibilidad de interpretar extensivamente la Ley Sustantiva”, *Revista de Derecho Penal y criminología*, n° 7, (2014), 9. http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20170308_03.pdf

Según Jakobs, en la actualidad se le asignan al principio diferentes funciones. Por un lado, se dice que se especifica al principio de culpabilidad, puesto que sólo cabe hablar de una “decisión defectuosa consciente, o reprochablemente inconsciente”, cuando “en el momento del hecho ya ha estado presente su punto orientador: la ley penal que especifica el tipo de injusto”. En ese sentido, se piensa que la culpabilidad presupone el conocimiento de la norma legal infringida o, al menos, su posibilidad, lo que requiere la previa incriminación legal del hecho. Sin embargo, aclara Jakobs, no se puede explicar ni por qué la determinación ha de producirse legalmente, ni por qué tiene que abarcar la punibilidad y la medida de la pena.³¹¹

Bacigalupo critica también este punto de vista por dos razones: primero, porque se estima que el conocimiento de las normas no depende del derecho escrito: el derecho no legislado también puede ser conocido; y segundo, porque se sostiene que el principio de culpabilidad no requiere la posibilidad de conocimiento de las consecuencias jurídicas, por lo que de esta manera quedaría fuera de la garantía el requisito de previa determinación legal de la pena. Por otra parte, se arguye como fundamento del principio *nullum crimen* su conexión con principios democráticos y con la división de poderes, dado que sólo la legislatura sería la autorizada para introducir limitaciones de los derechos fundamentales, aunque por este camino se dice que no es posible fundamentar la prohibición de retroactividad.³¹²

³¹¹ Gunther Jakobs, *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho Penal funcional*, (Editorial Civitas, España, 2000), 32.

³¹² Silvia Bacigalupo Saggise, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas, un estudio sobre el sujeto de derecho penal”, (Tesis de Doctorado, Universidad Autónoma de Madrid, 1997), 176.

Conforme al desarrollo de los tiempos el principio de legalidad fue adquiriendo su fundamentación actual, derivada de los postulados anteriores, y precisamente a esta nueva dimensión obedece su clásica formulación en el sentido de *nullun crimen, nulla poena, sine lege praevia, scripta, stricta et certa*.

De la anterior formulación se derivan cada una de las consecuencias del principio de legalidad, quedando determinadas como:

*“1) la exigencia de reserva de ley en su sentido formal o principio de reserva –nullun crimen nulla poena sine lege–; 2) la prohibición de irretroactividad desfavorable de ley penal –Nullum crimen nulla poena sine lege praevia–; 3) la garantía de taxatividad que exige la precisión en la formulación del tipo penal y de la pena –Nullum crimen nulla poena sine lege certa– ; 4) la exigencia de que las normas penales se interpreten de acuerdo al principio de tipicidad, proscribiéndose en consecuencia la analogía y la interpretación extensiva perjudicial de las norma penales –Nullum crimen nulla poena sine lege stricta”.*³¹³

Ahora bien, todo este tema resulta relevante para describir que críticas se desprenden de la utilización de la figura del actuar por otro, ya que, aunque se cumpla con el requisito de la reserva de ley ello no es óbice para detectar ciertas discrepancias entre la teoría clásica del Derecho Penal y la justificación político criminal de esta institución jurídica.

³¹³ Carlos Ernesto Sánchez Escobar et al, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, (El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2004), 84.

Como se explicó en el capítulo anterior, el fundamento político criminal del “actuar por otro” tiene su fundamento en la necesidad de evitar la impunidad de ciertos comportamientos realizados en el seno de la persona jurídica o la empresa, en la que la persona física que realiza el comportamiento no ostenta la calidad exigida por el tipo penal que establece la sanción por realizar los elementos que en este se describen con toda claridad. Esto lógicamente, debe cumplir ciertos estándares sobre todo en cuanto al principio de legalidad, puesto que es este el que exige que la norma penal sea conforme a la Constitución y el programa penal que contiene.

Roxin es quizás el penalista que ha expuesto un desarrollo más acabado del principio de legalidad en la dogmática penal actual:

“Para él el principio de legalidad sirve para evitar la punición arbitraria y no calculable sin ley o basada en una ley imprecisa o retroactiva. Luego de explicar los postulados de “No hay delito sin ley” y “No hay pena sin ley” en el derecho alemán, pasa a tratar las cuatro consecuencias del principio de legalidad, que fueron descritas anteriormente”.³¹⁴

Más adelante expone Roxin que la vinculación de la ley al límite del tenor literal no es arbitraria, y deriva de los fundamentos jurídico-políticos y penales del principio de legalidad, pues el legislador sólo puede expresar con palabras sus prescripciones y lo que no se desprenda de ellas no rige. Por tal motivo, toda interpretación que exceda el tenor literal vulnera la autolimitación del Estado en la aplicación de la potestad punitiva y carece de legitimación democrática, ya que el ciudadano sólo podrá incluir en sus reflexiones una interpretación

³¹⁴ Alexis L. Simaz, “Principio de Legalidad e Interpretación en el Derecho Penal: Algunas consideraciones sobre la posibilidad de interpretar extensivamente la Ley Sustantiva”, Revista de Derecho Penal y criminología, n° 7, (2014), 12.

que se desprenda de su tenor literal, de tal manera que pueda ajustar su conducta.³¹⁵

No obstante, el autor acepta que esta propuesta se aleja de la total vinculación de la ley, pues el juez dentro del marco fijado decide entre diversas opciones interpretativas, pero ello radica en la propia naturaleza de las cosas y en que el juez no es libre de cualquier interpretación, sino que está vinculado a las decisiones valorativas legales. Esta posición también permite resolver para Roxin la vieja controversia entre las teorías subjetiva y objetiva de la interpretación, encontrando la solución en un punto medio: a la última hay que darle la razón en que no son decisivas las efectivas representaciones de las personas que participaron en el proceso legislativo; pero a la primera hay que darle la razón en que el juez está vinculado a la decisión valorativa político-jurídica del legislador histórico.³¹⁶

Para el caso concreto, la figura del actuar por otro supone una cláusula que habilita la posibilidad de entrelazar dos sujetos distintitos en cuanto a un elemento específico del tipo, la calidad exigida por el legislador en la que debería actuar quien ejecuta la acción. Así, se acuerda la imposición de una pena para un sujeto que no reúne las características únicamente por haber actuado en representación de quien si la tiene.

En principio, la crítica va dirigida a que, si bien es cierto se declara la figura por medio del legislador, la misma atenta contra el principio de legalidad ya que se extrapola una calidad hacia una persona que no la posee. Dichas prácticas no son ajenas a la parte general del derecho penal, ya que en otros

³¹⁵ *Ibidem.*

³¹⁶ *Ibidem.*

escenarios se aplican dispositivos amplificadores del tipo, como es el caso del delito tentado. En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia ha indicado:

*“En lo que respecta al delito imperfecto o tentado, se tiene que la tentativa es un dispositivo amplificador del tipo penal, en el cual la protección del Derecho Penal se extiende hasta aquel comportamiento o conducta que, si bien no logra consumar el delito, sí pone en peligro el bien jurídico objeto de tutela...”*³¹⁷

Ahora bien, ésta sería una respuesta a la crítica efectuada, ya que como se ha visto el legislador es capaz de establecer ciertos elementos que no necesariamente deben ir inmersos en el tipo penal como tal, sino que son parámetros externos que afectan su realización como tal. En ese sentido, perfectamente puede considerarse el actuar por otro como un dispositivo amplificador del tipo.

4.3 Delito de evasión de impuesto y actuar por otro.

Los delitos tributarios, formalmente estructurados como delitos especiales propios, presentan problemas para la imputación de responsabilidad cuando la condición de deudor tributario concurre en la empresa y no en una persona física determinada, en tanto que nuestro derecho positivo no admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas.³¹⁸

³¹⁷ Pleno de la Corte Suprema de Justicia, *Sentencia Definitiva*, referencia: 8-COMP-2011, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2011)

³¹⁸ José Leandro Reaño Peschiera, *“La autoría y Participación en el delito de defraudación tributaria”*, revista *Advacatus*, n° 26, (2012), 71.<http://revistas. ulima. edu.pe/ index.php / Advacatus/article/viewFile/4113/4065>.

De cara a la aplicación de la fórmula del actuar en lugar de otro y de la doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica, deben distinguirse los supuestos en los que el hecho imponible ha sido efectivamente realizado por la empresa, de modo que en ella recaer materialmente la condición de deudor tributario y en cuyo caso será de aplicación el artículo 27 del Código Penal, de aquellos supuestos en los que dicho status es materialmente ocupado por una persona física, que actúa a través de una empresa a la que utiliza como fachada, y en cuyo caso una parte de la doctrina y jurisprudencia española opta por aplicar la técnica del levantamiento del velo.³¹⁹

Para un sector de la doctrina española que se suele presentar como minoritario (pero que no posee pocos adeptos ni puede entenderse como defensor de una postura superada) afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito común, de modo que el delito puede ser cometido a título de autoría por cualquier sujeto que esté en condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda Pública. Según esta postura, el tipo penal no requiere que el sujeto defraude eludiendo el pago de sus tributos, esto es, que sea el propio contribuyente quien defraude, sino que puede ser un tercero cualquiera.³²⁰

Quienes defienden esta postura exponen diferentes argumentos. En primer lugar, argumentan que la literalidad del art. 305 CP no exige en ningún momento condición, cualidad o relación alguna que restrinja el círculo de autores, puesto que, de hecho, la mención que realiza el tipo penal al sujeto activo del delito es con la genérica y usual fórmula “el que”.

³¹⁹ Ibidem.

³²⁰ Natalia Torres Cadavid, “La responsabilidad Penal del asesor fiscal en el delito de Defraudación Tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar por otro”, Revista Nuevo Foro Penal, Numero 18, (2018), 54-55. http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20190708_04.pdf

También aducen que, por motivos de Política criminal, es más conveniente esta solución puesto que así se evitan posibles lagunas de punibilidad a las que conduce la calificación del delito como especial. Finalmente, se dice que todos los ciudadanos tenemos un deber básico de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 de CE), por lo que no existe un círculo cerrado de autores, o bien que, aun existiendo dicho círculo de autores, el deber básico nos incumbe a todos por lo que cualquiera que ocupe la posición del autor podría responder como autor.³²¹

La doctrina mayoritaria coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (propio), en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor. No obstante, no siempre se precisa cuál es dicha cualidad, de qué elemento típico proviene la especialidad, ni se dice qué clase de delito especial es: un delito especial de infracción del deber, un delito especial de dominio (o de posición) o un delito especial mixto.³²²

Los estudios doctrinales, en cambio, se limitan la gran mayoría de veces a decir que el delito de defraudación tributaria es un delito especial porque únicamente puede ser realizado por determinados sujetos cualificados, dato que por sí mismo no delimita el ámbito de lo punible de forma suficiente, pues como de hecho ocurre, puede reducirse a una sola clase de personas muy determinadas o bien ampliarse con criterios más laxos y en todos los casos será un delito que únicamente pueden cometer determinadas personas.³²³

³²¹ *Ibidem*.

³²² Cavero, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, 374.

³²³ Cadavid, *La responsabilidad Penal del asesor fiscal en el delito de Defraudación Tributaria del art. 305 CP español*, 56.

Según se ha adelantado, el código penal prevé una disposición específica para solventar los problemas de imputación derivados de la criminalidad empresarial. Me refiero a la fórmula del actuar en lugar de otro que permite imputar la responsabilidad penal a las personas físicas por los delitos especiales cometido en el marco de la actividad empresarial. Así, en los casos en que la condición especial de autoría –ser deudor tributario- recaiga materialmente en una empresa, la responsabilidad penal debe ser atribuida a *quien actúa como órgano de representación autorizado* de la persona jurídica o como *socio representante autorizado* de una sociedad, siempre que dicho sujeto realice el tipo penal correspondiente.³²⁴

La definición del círculo de posibles autores es una de las cuestiones más controvertidas del delito de defraudación tributaria. Entiendo que no existe acuerdo en definir quiénes integran el círculo posible de autores del delito especial de defraudación tributaria puesto que, incluso, según la formulación que realizan algunos autores, es muy fácil confundir los conceptos.³²⁵

Es decir, las expresiones “obligados tributarios” y “sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria” (además de contribuyente según otros) se utilizan muchas veces como sinónimos y de forma intercambiable cuando son cosas distintas, se trata de conceptos diferentes. Situación que, de hecho, aparece reflejada en la ulterior delimitación que se hace en concreto del círculo de autores y, también, en las diferentes razones que se aducen para concretar el delito fiscal como un delito especial (propio). Tiene que tenerse en cuenta, además, la dificultad añadida (que apuntaba supra) de las modificaciones

³²⁴ José Leandro Reaño Peschiera, “*La autoría y Participación en el delito de defraudación tributaria*”, revista *Advacatus*, n° 26, (2012), 82.

³²⁵ Natalia Torres Cadavid, “*La responsabilidad Penal del asesor fiscal en el delito de Defraudación Tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar por otro*”, *Revista Nuevo Foro Penal*, Numero 18, (2018), 6.8

legislativas que en el ámbito tributario ocurren y que pueden pasar fácilmente desapercibidas en el ámbito penal, cuando en realidad pueden tener también consecuencias en la interpretación del injusto penal.³²⁶

Algunos de los tribunales de nuestro país se deciden por consideración la obligación tributaria transfiriéndola a la persona encargada de su pago dentro de la estructura que compone la persona jurídica y además hacen uso de la figura del actuar por otro:

“De conformidad con el Artículo 30 del Código Tributario, se considera sujeto pasivo, a la persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. Partiendo de esta definición básica, en un establecimiento comercial constituido por propietario, administrador y empleados, básicamente el dueño del negocio y el administrador son igual de responsables frente a la carga tributaria. Ahora bien, para adjudicarle al señor WILMER DE JESUS S. R. una carga igual y solidaria con el propietario de la Comercial, tendría que probarse tal calidad”³²⁷.

³²⁶ *Ibídem.*

³²⁷ Cámara de segunda instancia de la tercera sección de oriente, sentencia definitiva, referencia: 312-UDIESM-3-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014). En este caso en particular la cámara dicto sentencia confirmado la absolución por falta prueba de la conducta de la posibilidad de acción que tuvo el representante legal. *“Debido a que los elementos probatorios aportados no permiten otorgar otra solución al caso, por cuanto no fue probado que el sujeto sometido al enjuiciamiento haya estado en la posibilidad de decidir y disponer libremente y sin limitaciones la adquisición y destino del producto de café. La infracción aduanera planteada se ha configurado en la mera tenencia de la mercancía extranjera, pero no es atribuible al señor ... DE JESUS S. R. lo cual no está comprendido en el espíritu de la norma”.*

Un ejemplo de esto es el reciente caso de evasión de impuestos por parte de la sociedad X El Salvador S.A. de C.V. donde se hace responsable directamente al representante legal de la sociedad, por ser el sujeto encargado del pago de tributos, el modus operandi de la evasión según fiscalía sería el siguiente:

“presentó, en forma indebida, rentas no gravadas por \$293,036,117.37 amparándose en el Acuerdo N° 1064, septiembre 2014... realizar la actividad de comercialización de prendas de vestir en general como Depósito de Perfeccionamiento Activo, y con el que goza del beneficio de exención de impuestos sobre la renta ... parte de los ingresos que declaró como exentos, proceden de la actividad de prestación de servicios de intermediación, sobre los cuales gana una comisión que no se encuentra amparada al Acuerdo antes relacionado, con lo cual, ocultando dichas operaciones a la Administración Tributaria, al amparo de los beneficios otorgados por la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización.”³²⁸

Un primer sector entiende que el círculo posible de autores está compuesto exclusivamente por el contribuyente. Conforme, entre otras, a las siguientes razones principales: a) no es posible que un sujeto eluda el pago de un tributo que grava a otra persona; b) desde un punto de vista criminológico, el principal interesado en defraudar a la Hacienda Pública es el propio contribuyente puesto que es el único beneficiario del fraude.³²⁹

³²⁸ Julio Villaran "Capturan a representante de empresa de la familia Simán por presunta evasión fiscal", LaPagina.com, (16 de agosto 2020). <https://www.lapagina.com.sv/nacionales/capturan-a-representante-de-empresa-de-la-familia-siman-por-presunta-evasion-fiscal/>.

³²⁹ Catalina García Vizcaino, *Derecho tributario*, tomo II, Parte General (Argentina: ediciones de la palma, 1997), 329. Por supuesto en Argentina este delito contiene además una serie de presunciones con la intención de defraudar al fisco, salvo prueba en contrario a manera de

Una segunda postura entiende que el círculo posible de autores está compuesto por los sujetos pasivos de la obligación tributaria especial: por el contribuyente y por el sustituto del contribuyente. Aducen como única razón que el art. 30 establece que “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”.³³⁰

Una tercera postura defiende que el círculo de posibles autores está compuesto por todos aquellos sujetos tributarios que puedan quedar obligados al pago de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente y el sustituto. Este sector aduce las siguientes razones: a) no todos los sujetos tienen la obligación de pagar sino solo en los casos y con los requisitos marcados por la Ley; b) el contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo son los sujetos que asumen una posición deudora autónoma frente a la Hacienda Pública, con presupuestos propios e intransferibles; c) en consecuencia, solo estos sujetos son los que pueden técnicamente defraudar mediante la elusión del pago de tributos; d) es inimaginable que otros sujetos puedan realizar la conducta típica, dado que no están obligados a realizar el cumplimiento de la obligación principal, y siempre, un tercero ajeno al círculo de los obligados antedichos estaría actuando en concepto de representación del sujeto pasivo.³³¹

Y, finalmente, un cuarto sector doctrinal entiende que el círculo de posibles autores está compuesto por los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y, adicionalmente, por los demás sujetos obligados tributarios según

ejemplo “contradicción evidente entre libros y documentación, o datos esenciales falsos en declaraciones juradas, para determinar la materia imponible”.

³³⁰ Código Tributario, art. 30

³³¹ Cadavid, “*La responsabilidad Penal del asesor fiscal en el delito de Defraudación Tributaria del art. 305 CP español*”. 68.

el art. 35 LGT, puesto que son todos estos sujetos pasivos tributarios quienes pueden resultar obligados al pago de la deuda tributaria.³³²

Es de vital importancia la punición de los casos de evasión tributaria en EL Salvador, tomando en cuenta que la mayor de deudores tributarios en mora son personas jurídicas en un 92.35 % en comparación a un 7.65 % de deudores morosos como personas naturales³³³, donde en años recientes la evasión propiamente tal del impuesto sobre la renta equivale al 47 % de los impuestos evadidos, donde un 40% es evadido por personas jurídicas, y solo el 7% es evadido por personas naturales³³⁴, lo que vuelve imperioso el desarrollo doctrinario de la figura jurídicas como “el actuar por otro”, porque solo mediante estas, se puede llegarse hasta las personas naturales que se encubren mediante personas jurídicas, realizando la evasión de impuestos. Para ello puede utilizarse diversas estrategias entre ellas una de las más comunes es el fraude de carrusel, basado en la participación de 4 o más sociedades, para evadir el IVA³³⁵.

Sobre todo, que el uso de la cláusula del actuar por otro no es uniforme por parte de los tribunales de nuestro país la discordancia giraría en torno a tres puntos esenciales en los cuales pueden estar a favor o en contra de: **1)** considerar que siempre que el delito se cometa mediante una persona jurídica deberá responder el representante de la sociedad, o el administrador único, **2)** para determinar la autoría en delitos cometidos mediante la persona jurídica por el representante debe aplicarse la teoría del dominio del hecho o por el

³³² Ibidem, 69.

³³³ Iniciativa Social Para la Democracia, *informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, (El Salvador: UKN producciones, 2016), 16. Para ser mas precisos el monto total en mora de personas jurídicas es de \$ 344, 135, 941.09, en relación al año 2015.

³³⁴ Ibidem, 24. Agregado que los datos respecto de la evasión de impuestos son del año 2013.

³³⁵ Véase: Fernández, Blanqueo de capitales y evasión fiscal, 236.

contrario la teoría del infracción del deber extra penal, **3)** considerar que se puede aplicar la teoría del actuar por otro en todos los delitos ya sean delitos especiales (como la evasión de impuestos Art. 249-A) o en delitos comunes (como en la estafa Art. 380 Cp)³³⁶.

5. Conclusiones:

5.1 Respecto del trabajo de Investigación.

Posterior al desarrollo investigativo que ha conllevado el presente trabajo, con un desarrollo y análisis de los capítulos concernientes al tema de “la responsabilidad penal de los órganos de administración y empleados de sociedades en el delito de evasión de impuestos, una perspectiva desde la teoría del actuar por otro”, se llega a las conclusiones siguientes:

- a. Se Estableció el origen histórico la teoría del “actuar por otro” encontrándose en Europa, particularmente en Alemania, el país con más notable desarrollo científico en materia de derecho penal, siendo su antecedente la resolución emitida en la sentencia del tribunal superior de Prubian de 9 de noviembre del año 1874, retomándose en distintas leyes, y progresivamente en el Código Penal alemán mediante reforma en 1975, posteriormente esta doctrina se traslada a España como una solución factible para la casuística jurídica en española, donde a raíz de la reforma del 25 de junio de 1983 se incorpora en la parte general del código español, una disposición que regulaba la figura

³³⁶ Véase: anexos de la presente tesis. Donde se encuentra una tabla que compara y engloba argumentos de los distintitos tribunales.

del actuar por otro, siendo recibido con benevolencia por los tribunales españoles, cuya jurisprudencia es notable inspiración de los juristas Latinoamericanos llegando a este contiene en 1983 con la reforma al código penal peruano de 1983.

- b. Se establece que en El Salvador se introdujo por primera vez la teoría del actuar por otro con el Código Penal de 1998, regulándolo en su artículo 38. Además, dicho código tuvo como antecedente el Código Penal de 1973, que introdujo la teoría jurídica del delito al ordenamiento jurídico, permitiendo la incorporación de figuras complejas de autoría y participación como teoría del “actuar por otro”.
- c. Se establece en el Código Penal de 1998 fue tipificado por primera vez la evasión de impuestos, posteriormente se reformo el 27 de octubre de 2004, publicado en el Diario Oficial Numero 217, donde se incorporó una descripción que abarcara más conductas pasando a incluir la evasión de impuestos dentro del tipo de defraudación al fisco, y creando el articulo 249-A como tipo penal derivado del articulo 249 ambos del Código Penal.
- d. Se ha identificado la naturaleza del tipo penal de evasión de impuestos regulado en el artículo 249-A del Código Penal, como un tipo penal de resultado, además como tipo especial en tanto necesita que el sujeto activo se encuentre en la calidad de sujeto obligado tributario ya sea por ser contribuyente directo o agente de retención, finalmente se trata de un tipo penal de infracción de un deber, pues para su configuración típica debe preexistir un deber extra penal de carácter tributario.

- e. Se ha analizado la teoría de la autoría y participación en el tipo de evasión de impuestos, atendiendo su naturaleza como delito especial y como tipo de infracción de un deber, concluyendo en que para determinar la autoría se requiere que en el sujeto concorra la calidad especial de ser sujeto obligado tributario, realizando la acción u omisión con el deseo y voluntad de infringir ese deber, con la conciencia y voluntad que se produzca el resultado lesivo, mientras que en la coautoría no es posible utilizar el dominio funcional del hecho como criterio para determinar la calidad de coautor, sencillamente es necesario verificar que la infracción del deber haya sido una obligación común de todos los coautores, debiendo ser todos ellos sujetos obligados, por tanto la decisión y ejecución común del tipo de evasión de impuestos solo es constitutiva de coautoría si todos los coautores eran sujetos obligados tributarios.

- f. Se ha identificado la definición y fundamento político criminal del “actuar por otro”, describiéndose como: la realización de la conducta punible descrita en el tipo penal especial por el extraneus que ha entrado en la misma relación con el bien jurídico respectivo que tiene el intraneus, al actuar como representante autorizado o como representante de hecho, de una persona jurídica, siendo el fundamento político criminal evitar la laguna de punibilidad producida por la irresponsabilidad penal de la persona jurídica ante la actuación de sus órganos representantes.

- g. Se ha establecido como “el actuar por otro” cumple su finalidad de servir de herramienta para afrontar problemas de imputación en los delitos empresariales, identificando cauda uno de los requisitos para su aplicación en los casos de delitos cometido mediante una persona jurídica: **i)** donde existe una relación de representación, compuesta por

el extraneus (socio representante o administrador) respecto del intraneus como (persona jurídica o ficción legal); **ii)** Para ello el extraneus debe tener la representación “en el ámbito o círculo específico de la realización del delito”; **iii)** siempre y cuando el intraneus sea una persona susceptible de ser representada, como persona jurídica privada o pública, regular o irregular; **iv)** que el representante en efecto y no solo de derecho (civil o mercantil) ejerza la representación en el ámbito penalmente relevante, es decir que el representante se encuentre en una relación funcional en el círculo de tareas y deberes, que asuma esta función con la representación.

- h. Se establece una correcta solución al problema que representa el principio de culpabilidad en el delito de evasión de impuestos, siendo necesario que se cometa a título doloso o culposo, concluyendo en que por la naturaleza del tipo únicamente es exigible el dolo, verificándose que el dolo comprenda la dimensión cognoscitiva y volitiva de la conducta, en el primer caso el conocimiento comprende que el sujeto conozca todos los elementos objetivos del tipo y en especial la posición de deber en que se encuentra, y en el segundo caso que exprese su voluntad de no realizar la acción exigida por el deber extra penal tributario, a ello debe adicionarse el ánimo de defraudar, cuando la conducta de evasión de impuestos sea la declaración de manera incorrecta o falsa.
- i. Se establece como opera el error de tipo en el delito de evasión de impuestos, produciéndose por desconocer uno o algunos de los elementos objetivos del tipo penal, teniendo una falsa apreciación de la realidad, (como sería desconocer que los créditos fiscales declarados no existen). En cambio, si el error recae en que el autor desconoce que

su acción es ilícita, sea por que ignora la vigencia de la norma que establece la prohibición o sea porque ha considerado la prohibición no aplica para su caso en concreto (como lo sería no llevar libros contables con las formalidades debidas, por considerar que su empresa está excluida de esa obligación).

- j. Se establece que, en las actuales tendencias de responsabilidad penal empresarial existen tres vías: i) una de irresponsabilidad penal de la persona jurídica, ii) de responsabilidad penal de quien actúa en nombre de la persona jurídica, (la cual se ha abordado en el desarrollo de este trabajo) y iii) una responsabilidad penal directa de la persona jurídica, cuyo proyecto de ley denominado *“LEY SOBRE RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS POR LA COMISIÓN DE DELITOS”*.

5.2 Respecto de los objetivos de investigación.

Se ha establecido que el “actuar por otro” es la herramienta idónea para atribuir responsabilidad penal, a distintas personas naturales que cometen delitos mediante una persona jurídica, cuando estos actúan como representantes de dicho ente, siempre y cuando la representación se ejerza en el ámbito del cumplimiento del deber extra penal (tributario), es decir, que el rol ejercido por el representante tenga dentro de su competencia el cumplimiento del deber jurídico exigido por el tipo penal.

Además cuando la administración sea ejercida por un órgano compuesto por varias personas, no se atribuirá responsabilidad penal por el mero hecho de

pertenecer al organismo de administración, sino que se debe atribuir responsabilidad penal a aquellos sujetos que realicen la conducta descrita en el tipo, en todo caso para aplicar el “dispositivo amplificador del tipo” de “actuar por otro”, deber tomarse en cuenta:

- i)** Que exista una relación de representación, compuesta por el extraneus (socio representante o administrador) respecto del intraneus como (persona jurídica o ficción legal).
- ii)** Para ello el extraneus debe tener la representación “en el ámbito o círculo específico de la realización del delito”, ya sea el encargado de la realización del deber extra penal, o tener potestad de voto sobre la decisión de cumplir el deber exigido por el tipo.
- iii)** Siempre y cuando el intraneus sea una persona susceptible de ser representada, como persona jurídica privada o pública, regular o irregular.
- iv)** Que el representante de hecho y no solo de derecho (civil o mercantil) ejerza la representación en el ámbito penalmente relevante, es decir que el representante se encuentre en una relación funcional en el círculo de tareas y deberes y que asuma esta función con su representación.

A partir de esos criterios puede aplicarse “el actuar por otro” como criterio para determinar la autoría, en cuanto a los demás intervinientes. Además de los administradores u órganos de administración existen más sujetos que pueden

tomar parte en la realización del delito o colaborar en él, como el contador general y sus auxiliares contables, auditores externos, asesores legales, entre otros, estos últimos pueden incurrir en responsabilidad penal como cómplices primarios o necesarios, todos aquellos sujetos que no teniendo el deber especial de tributar a la administración pública, contribuyan a formar esencial a la evasión del pago de la obligación tributaria.

6. Recomendaciones.

A LA ASAMBLEA LEGISLATIVA

- ✓ Considerar otros mecanismos jurídicos o instituciones jurídicas que no induzcan a los juzgadores, a atribuir responsabilidad penal por un hecho ajeno, sino buscar una forma de hacer responder a las personas directamente por sus actos, sobre todo cuando utilizan una ficción jurídica para encubrirse, respondiendo a un problema de ficción legal, con una ficción legal más compleja como lo es “el actuar por otro”.

- ✓ Que parte de la labor legislativa no es sencillamente el castigo sino la prevención, y ello puede hacerse efectiva restringiendo la cantidad de sociedades anónimas que se crean actualmente, colocando nuevos requisitos, dado que en el ámbito mercantil salvadoreño, en su gran se crea sociedades anónimas, y en la mayoría de casos infracapitalizadas, dichas sociedades anónimas aprovechan el anonimato y la fungibilidad de los accionistas para realizar actividades de dudosa legalidad y rara vez estas ingresan al mercado de valores, sencillamente se constituyen anónimas porque es la costumbre de nuestro país.

AL ÓRGANO EJECUTIVO

✓ Solicitar un mayor presupuesto para las entidades recaudadoras de impuestos la DGII y DGA, pues gran parte del control penal puede evitarse si se ejerce un adecuado control administrativo sobre la tributación (cultura tributaria), el control sobre las sociedades evasoras se dificulta por los pocos recursos disponibles y escasas contrataciones de personal, los recortes presupuestarios hacen que los antiguos contadores y abogados que trabajan para el sector público se vuelvan asesores particulares y como eficaces profesionales y conocedores de las fallas del sistema de tributación, empleen dichas habilidades para reproducir conductas ilegales o bien conductas que son parte de un amplio vacío legal donde no existe regulación alguna.

✓ Establecer políticas públicas de prevención del delito orientadas a la “cultura tributaria” generando confianza en la administración de los tributos, es decir medidas que generen una “cultura tributaria” haciendo más eficaces los mecanismos para solicitar información pública, y el conocimiento de los gobernados sobre el uso que se da los tributos que se pagan, enseñando sobre el deber de tributarios aun antes de que los ciudadanos cumplan la mayoría de edad, en las escuelas públicas y colegios.

A LA FISCALIA GENERAL DE LA REPUBLICA

✓ Implementar programas de capacitación fiscal para evitar que por el solo hecho de haber formado parte de un órgano de administración de las sociedades, se requiera exigiendo responsabilidad objetiva por delitos cometidos por la sociedad, sin individualizar los roles que cada persona en

específico cumplía dentro de la sociedad, en especial en aquellos casos donde algunos de los accionistas solo forman parte de los órganos formal y legalmente pero nunca ejercen dicha representación.

AL ORGANO JUDICIAL

✓ Implementar y actualizar los programas de capacitación judicial en materia de delitos empresariales, como la evasión de impuestos, de conformidad a lo expuesto. para que los alcances del actuar por otro sean tomados en cuenta desde la audiencia inicial y evitar que personas que sencillamente han formado parte de los órganos de administración se vean involucrados directamente he incluso sean detenidas provisionalmente, o en ultima instancia se les apertura a juicio por el solo hecho de formar parte en los gobiernos de las sociedades.

✓ Impartir capacitaciones judiciales en materia de delitos cometidos contra la hacienda pública a los colaboradores judiciales, pues aún con una eficiente labora judicial, si los empleados no tienen la capacidad para brinda un apoyo eficaz y no poseen los conocimientos necesarios en áreas especiales del derecho penal, con dificultad se pueden hacer efectiva una pronta y cumplida justicia, es decir solo incrementa la mora judicial.

BIBLIOGRAFIA

Arens, Alvin. Auditoria: Un enfoque integral. México: Editorial Prentice hall Hispano-americana, 1995.

Álvarez Cora, Enrique. Esquemas y textos para la historia del derecho español. España: Murcia, 2019.

Álvarez Cora, Enrique. Compendio de historia del Derecho español. España: editor Dm, 2017.

Bacigalupo, Enrique. Derecho Penal Parte General. segunda edición. Argentina: Hammurabi, 1999.

Bacigalupo, Enrique. Manual de derecho penal. Colombia: editorial Temis, 1996.

Bacigalupo, Enrique. Principios Constitucionales del Derecho Penal. Argentina: editorial Hammurabi S.R.L., 1999.

Bajo Fernández, Miguel. Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial. España: Editorial civitas, 1978.

Bajo Fernández, Miguel. Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. España: Civitas, 2012.

Barrera Graf, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil. México: Porrúa, 1989.

Berruezo, Rafael. Responsabilidad Penal en la Estructura de la Empresa, Segunda edición. Argentina: Editorial IB de F, 2, 2018.

Boldova Pasamara, Miguel Ángel. La comunicabilidad de las circunstancias y la participación delictiva. España: editorial civitas, 1995.

Buján Pérez, Carlos Martínez. La autoría en Derecho penal. España: Tirant Lo Blanch, 201. <https://latam.tirantonline.com/latam/bibliotecaVirtual/Lata m/ebook/inf o?isbn =9788413136097&tolgeoDoc=latamDoc>.

Bustos Hormazabal, Juan. Manual de Derecho Penal Parte General, Volumen II. Valladolid: Tirant lo Blanch, 1999.

Cavanna, Adriano. Historia del Derecho Moderno en Europa. Italia: editorial Giuffrè, 2005.

Cerezo Mir, José. Curso de Derecho penal español. Parte general, II, Teoría jurídica del delito, 6ª edición. España: Editorial Tecnos, 1998.

Chávez Mata, Jairo Daniel. Autoría y Participación en el Injusto Criminal. El Salvador: Editorial Universitaria, 2009.

Choclán Montalvo, José Antonio. Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales. España; Editorial Bosch, 2003.

Concoy Bidasolo, Mirentxu. Manual de Derecho Penal, económico y de la empresa parte general y parte especial, tomo II. España: Tirant lo Blanch, 2016.

Claus, Roxin. Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal, séptima edición. España: Marcial Pons, Madrid, 2000.

Claus, Roxin. Derecho Penal Parte General, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, Tomo I segunda edición. España: Civitas, 2008.

Claus, Roxin. La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal. España: Tirant Lo Blanch, 2000.

Clariá Olmedo, Jorge. Derecho Procesal Penal, Tomo II. Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni, 1998.

Corcoy Bidasolo, Mirentxu. Manual de Derecho Penal, Económico y de la Empresa. Parte General y Parte Especial. España: editorial Tirant lo Blanch, Valencia España 2016.

De Bujan Fernandez, Arturo. Derecho público romano. España: S.L Civitas, 1996.

De Toledo, Octavio. Las actuaciones en nombre de otro. España: editorial ADPCP, 1984.

Demetrio Crespo, Eduardo. Responsabilidad penal por omisión del empresario. España: editorial iustel, 2009.

Díez Ripolles, José. Derecho Penal Español Parte General, Cuarta edición. España: editorial Tirant lo Blanch, 2016.

Donna, Edgardo Alberto. Autoría y Participación Criminal. Segunda edición. Argentina: Rubinzal – Culzoni, 2002.

D'ors, Álvaro. Derecho privado romano. España: editorial EUNSA, 2004.

Estevez Rodrigo, Responsabilidad penal del asesor de empresa: derecho penal tributario, tomo II. Argentina: Marcial Pons, 2008.

Estupiñán Gaitán, Rodrigo. Control Interno y Fraude, en base a los ciclos transaccionales. Colombia: Eco Editores, 2006.

Ferrini, Contardo. Derecho penal romano. España: Marcial Pons, 2017.

Fernández, Covadonga Mallada. Blanqueo de capitales y evasión fiscal. España: Lex Nova, 2012.

García Cavero, Percy. La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes. Argentina: editorial Cuyo, 2004.

García Del Blanco, Victoria. La coautoría en Derecho Penal. España: Tirant lo Blanch, 2007. <https://atam.tirantonline.com/cloudLibrary/ebook/show/9788499851853#ulNotainformativaTitle>

Garcia Martin, Luis. Responsabilidad de directivos órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales. España: editorial Boch, 1986.

García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Tomo I. Argentina: Ediciones Depalma, 1996.

García Vizcaino, Catalina. Derecho tributario, tomo II, Parte General. Argentina: ediciones de la palma, 1997.

García, Cavero. Derecho Penal Económico Parte General. Perú: Editoriales Ara, 2003.

García, Cavero. La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación. España: editorial Boch, 1999.

Gimbernat Ordeig, Enrique. Autor y cómplice en Derecho Penal. Argentina: editorial B de f, Buenos, 2006.

Gomes Martin, Victor. Los delitos especiales. Argentina: editorial B de F, 2006.

Gonzalez de Murillo, Serrano. Levantamiento del velo y delito fiscal. Navarra: Aranzadi, 1996.

Gracia Martín, Luis. El actuar en lugar de otro en Derecho Penal, Tomo I. España: Gráficas Navarro, 1984.

Gracia Martín, Luis. La responsabilidad penal del directivo, órgano y representante de la empresa en el Derecho penal español”, Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedeman. España: Universidad Autónoma de Madrid, 1995.

Inés Reston, María. Los delitos de infracción de deber. Argentina: editorial B de f, 2014.

Iniciativa Social Para la Democracia. informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador. El Salvador: UKN producciones, 2016.

Jackobs, Gunter. el ocaso del dominio del hecho. Argentina: Rubinazal-Culzoni, 2000.

Jackobs, Gunther. Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho Penal funcional. Editorial Civitas, España, 2000.

Jakobs, Gunter. la imputación objetiva en derecho penal. Argentina: editorial ad-hoc, 2002.

Jakobs, Gunter. la imputación penal de la acción y de la omisión. Colombia: Universidad Externado de Colombia, centro de investigaciones de derecho penal y filosofía del derecho, 1996.

Labariega Villanueva, Pedro. Historia y Constitución: Estudios en Homenaje a José Luis Soberanes Fernández, Tomo I. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.

Lalinde Abadía, Jesús. Derecho histórico español. España: Ariel ,1974.

López Díaz, Claudia. Código Penal Alemán Traducido. Colombia: Universidad Externado de Colombia 1999.

López Vásquez, Luis. Estudio del código de comercio de El Salvador. El Salvador: Editorial Liz, 2009. 196.

Lopez Guardiola, Samantha Gabriela. *Derecho Romano I*. México: Red Tercer Milenio, 2012.

Mendoza Buergo, Blanca. El Derecho Penal en la sociedad del riesgo. Madrid: Civitas, 2001.

Mir Puig, Santiago. Derecho Penal: parte general. Argentina: editorial B de F, 2005.

Montealegre Laynet, Eduardo. El funcionalismo en derecho penal tomo I. Colombia: universidad externado de Colombia, 2003.

Montealegre Lynett, Eduardo. El funcionalismo en derecho penal. Universidad Externado de Colombia, Bogota, 2003.

Muños Conde, Francisco. Introducción al derecho penal. Argentina: editorial B de F, 2001.

Pérez Martínez, Carlos Buján. Derecho Penal Económico y de la Empresa. España: editorial Tiran lo Blanch, 2013.

Pérez Prendes, José Manuel. Curso de Historia del Derecho Español. España: ediciones Darro, 1989.

Pérez Royo Fernando. Derecho Financiero y Tributario, Quinta Edición. España: editorial Civitas 1995.

Piedecases Fernández, Serrano. Manual de Teoría Jurídica del Delito. El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2003.

Ramirez, Juan Busto. Lecciones de derecho penal. España: editorial trota, 1999.

Ramos Ruiz Rodríguez, Luis. Protección Penal del Mercado de Valores, infidelidad en la gestión de patrimonios. Valencia: Tirant Lo Blanc, 1997.

Robles Planas, Ricardo. La responsabilidad en los “delitos especiales”, el debate doctrinal de la actualidad. Argentina: editorial B de F, 2014.

Rosenberg, Arturo. Historia de la Republica Romana. España: editorial Revista de Occidente, 1921.

Rubinska Ramiro. Derecho Penal Económico Tomo I. Argentina: editorial Marcial Pons, 2010.

Rubinska, Ramiro, Derecho Penal económico, tomo II. Argentina: Marcial Pons, 2010.

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

Sánchez Vera, Javier. Delitos de Infracción de Deber y Participación Delictiva. España: Marcial Pons, 1998.

Sintura Valera, Francisco. Aspectos penales de la libre competencia. Colombia: El navegante, 1998.

Silvestroni, Mariano. Teoría Constitucional del Delito, primera edición. Argentina: editores Del Puerto, 2004.

Vallejo, Víctor. Manual de Código Tributario. Perú: Editora Vallejo. 2005.

Vicent Chuliá, Francisco. Compendio Crítico de Derecho Mercantil, Tomo I, tercera edición. España: Barcelona, 1991.

Vicente Oscar Diaz, Ilícitos Tributarios: perspectivas jurídicas y económicas, (Argentina: Editorial Astrea, 2006), 274.

Weber, Max. Economía y Sociedad, 10º reimpresión. España: editorial J.Winckelmann, 1993.

Wiesel, Hans. Derecho Penal Parte General. Argentina: editorial de la palma, 1956.

Welzel, Hans. El nuevo sistema de la acción finalista: una introducción a la doctrina de la acción final. Argentina: editorial B de F, 2004.

Zaffaroni, Eugenio. Tratado de Derecho Penal parte General Tomo IV. Argentina: Editorial Ediar, 1982.

Zaffaroni, Eugenio Raul. En búsqueda de las penas perdidas. Argentina: Editorial Ediar, 1998.

TESIS

Bacigalupo Saggise, Silvia. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas, un estudio sobre el sujeto de derecho penal”. Tesis de Doctorado, Universidad Autónoma de Madrid, 1997.

Hernandez Martinez, Claudia Lorena. "El Sujeto Activo Del Delito De Evasión De Impuestos Como Resultado De La Determinación Normativa Del Sujeto Obligado Frente A La Administración Tributaria". tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2019.

Martínez Ventura, Jaime Edwin. "Problemas Dogmáticos Jurídicos De La Tipificación De Los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, Particularmente La Evasión De Impuestos, En El Código Penal Salvadoreño Vigente". tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017.

Mena Iglesias, Marcos de Jesús y Miranda Barrera, Elmer Israel. "Manual de técnicas y procedimientos de auditoría interna preventiva, para la evaluación del cumplimiento de obligaciones tributarias relativas a las leyes de impuestos internos". Tesis de grado, Universidad de EL Salvador, 2003.

Avelar Valencia, Carlos Ernesto. "Complicidad del Extraneus en los Delitos Especiales Propios". Tesis de Pregrado, Universidad de El Salvador, 2012.

Iuliana Grigorescu, Ioana. "Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumanía y España: un estudio comparativo". Tesis Doctoral, Universidad de LLeida, 2014.

LEGISLACIÓN

Código Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998.

Código Penal derogado. El Salvador: Asamblea Legislativa, 1973.

Código Tributario. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2000.

Constitución de la república de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa, 1983.

Documentos Básicos de la Nueva Normativa Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa. 1997.

Decreto Legislativo N° 48. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2004.

Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría. EL Salvador: Asamblea Legislativa, 2000.

Normas Para El Aseguramiento Sobre El Cumplimiento De Obligaciones Tributarias. El Salvador: Consejo De Vigilancia De La Profesión De Contaduría Pública Y Auditoría, 2016.

DERECHO COMPARADO

Sistema Integrado de Jubilaciones. Ley 24241. Argentina: Congreso Nacional, 1993.

Régimen Penal Tributario. Ley 24769. Argentina: Congreso Nacional, 1996.

Residuos Peligrosos. Ley 24051. Argentina: Congreso Nacional, 1992.

Ley de Riesgos de Trabajo. Ley 24557. Argentina: Congreso Nacional 1995.

Convención Americana Sobre Derechos Humanos, (Costa Rica: Conferencia Especializada Interamericana Sobre Derechos Humanos, 1969)

JURISPRUDENCIA

Cámara Especializada De Lo Penal. sentencia definitiva, referencia: 416-APE-13, El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Cámara Primera De Lo Penal De La Primera Sección del Centro. sentencia definitiva Referencia 170-2012. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Cámara segunda de lo Penal de la Primera sección del Centro sentencia definitiva, 086-2017. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017.

Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro. sentencia definitiva, referencia: 188-2018. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Cámara segunda de lo penal de la primera sección del centro. sentencia definitiva, referencia: 002-2017. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017.

Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. sentencia definitiva, referencia: INC. 41-14. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014.

Cámara tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. sentencia definitiva, referencia: INC-102-17. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de fondo reparaciones y costas, Caso Ricardo Canese Vs. Paraguay. Costa Rica: Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2004.

Dirección General de Impuesto Internos. Memorando número: 12101-MEM-14-2019. El Salvador: Órgano Ejecutivo, Ministerio de Hacienda, 2019.

Juzgado Nacional Penal Tributario N° 1. Sentencia definitiva, caso: “Donato Construcciones S.R.L”. Argentina: Corte Suprema de Justicia, 2005.

Pleno de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia Definitiva, referencia: 8-COMP-2011. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2011.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de inconstitucionalidad. referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de inconstitucionalidad. referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Constitucional. Sentencia de Amparo, Referencia: 462-2015. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Sala de lo Constitucional. Sentencia Definitiva, Referencia: 22-2007AC. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia definitiva, referencia: 359-2014. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2019.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva, referencia: 347-2010. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia. sentencia definitiva, 389-CAS-2011. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2012.

Sala de lo Penal, sentencia definitiva. referencia: 22CAS2015. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.

Sala de lo Penal. sentencia definitiva, referencia 397C2017. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Sala de lo Penal. sentencia definitiva, referencia: 13-2002. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

Sala de lo Penal. Sentencia definitiva, referencia: 1394/2009. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010.

Sala de lo Penal. sentencia definitiva, referencia: 22CAS2015. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.

Sala de lo Penal. Sentencia Definitiva, Referencia: 294-CAS-2010. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Sala de lo Penal. Sentencia Definitiva, Referencia: 351C2017. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Sala de lo Penal. sentencia definitiva, referencia: 35-C-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014.

Sala de lo Penal. sentencia definitiva, referencia: 532-CAS-2010. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2011.

Sala de lo Penal. Sentencia Definitiva, Referencia: 89C2017. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017.

Sala de lo Penal. Sentencia definitiva, referencia: C320-02. El Salvador Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Penal. Sentencia Definitiva, Referencia:114C2018. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018.

Sala de lo Penal. sentencia definitiva, Referencia; 355C2019. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

Sala de los Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad 52-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Tribunal Cuarto de Sentencia de San Salvador. sentencia definitiva, referencia: 61-2-2016. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.

Tribunal de Apelaciones de los Impuesto Internos y de Adunas, Resolución Definitiva. referencia: INC. 10606014M. El Salvador: Órgano Ejecutivo, ministerio de hacienda, 2006.

Tribunal de Sentencia de Santa Tecla. Sentencia definitiva: 385-3-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Tribunal Primero de Sentencia De Santa Tecla. sentencia definitiva, referencia: P0401-72-2000. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000.

Tribunal Segundo de Sentencia de San Miguel. sentencia definitiva, referencia: 199-12-1. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2012.

Tribunal Segundo de Sentencia de San Salvador. sentencia definitiva, referencia: 42-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia Definitiva, Ref: 5943/2013. España: Poder Judicial, 2013.

Tribunal Supremo Español. sentencia definitiva, referencia: STS 2332/2001. España: Tribunal Supremo de Justicia, 2003.

FUENTES HEMEROGRAFICAS

Abanto Vásquez, Manuel. "Autoría y Participación y la Teoría de los Delitos de Infracción de Deber". Revista Penal, nº 14, (2004): 1-23.

Bacigalupo, Enrique. Responsabilidad Penal de órganos, directivos y representantes de una persona jurídica (el actuar en nombre de otro). revista comentarios a la legislación penal. Volumen 1º, (1985): 315-333.

Beristain, Antonio. "La reforma del Código Penal Alemán". Anuario de derecho penal y ciencias penales, crónicas extranjeras, tomo 22, (1969): 371-390.

Berruezo, Rafael. "Incorporación de la cláusula de actuar en lugar de otro en el anteproyecto de Código Penal". Revista Argentina de Derecho Penal y Derecho Procesal Penal, nº 12 (2014): 1-15.

Baigún, David. "El actuar en lugar de otro y el Anteproyecto argentino 2005/2006. Vinculación con la responsabilidad penal de la persona jurídica". Cultura Penal, N° 1, (2009): 51-60.

Barreiro, Agustín Jorge. Reflexiones sobre la protección penal en la historia del derecho español siglos XIX y XX. Derecho y Justicia penal, N° 1, (2005): 121-160

Byscayart, López. "Delitos de evasión y dolo eventual". Revista doctrina penal tributaria, numero 1 (2007): 11- 27.

Caro Coria, Dino Carlos. "¿Superación del pasado a través del derecho penal? - Notas sobre la reforma del Código Penal Peruano a diez años de su vigencia". THEMIS: Revista de Derecho, N°. 43, (2001): 237-248.

Caro John, José Antonio". El error de tipo en el Código Penal Peruano", Anuario de Derecho Penal, n° 10 (2003): 1-15. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/anuario/números#2003>.

Escobar Vélez, Susana. "El actuar en lugar de otro" en el código penal colombiano. Aproximación al fundamento, ámbito de aplicación y problemas más relevantes de la fórmula del art. 29 inciso 3". Grupo de Estudios Penales, numero 44 (2006),1-17. <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/cuadernos-investigacion/article/view/1358>

Gimbernar Ordegei, Enrique. "*Omisión impropia e incremento del riesgo en el derecho penal de la empresa*". revista ADPCP, volumen LIV (2001), 1-20.

García Cavero, Percy. "la imputación jurídico penal a los miembros de la empresa por delitos de dominio cometidos desde la empresa". revista del Centro de Investigación Interdisciplinaria de Derecho Penal Económico, vol. 1 (2008): 1-20

Hassemer, Wilfred. "*Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico*". Doctrina Penal, N° 46-47, (1989): 270-289

Llanos Gómez, Luis Suárez. "Sobre la distinción entre administración y representación de sociedades mercantiles". Revista de Derecho Mercantil, volumen XXXIV, n° 85, julio-septiembre (1962): 30-47.

Méndez, Iván Fabio. El "actuar en lugar de otro" en el derecho penal peruano, Nuevo Foro Penal, n° 62, (1999); 120-129. <https://webcache.googleusercontent.com/>

search?q=cache:tZk228Qt- EYJ:https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-pen al/article /download /3935/3205/+ &cd =8&hl=es -419&ct=clnk&gl=sv

Nieto Di Biase, Marcelo. "Autoría Y Participación Criminal: ¿Queda Un Largo Camino Por Recorrer?". *Revista Pensamiento Penal*, Julio 4 (2012): 10- 33.

Nobajas, Gil. "*Delimitación conceptual y atribución de responsabilidad penal al administrador de derecho: una revisión de la doctrina desde la jurisprudencia*". *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 3º época, N° 10 (2013): 19-54.

Perret, Louis. "Ciencia del derecho durante el siglo XX". *revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México* Numero 198, (1998). 625-643.

Prado Saldarriaga, Víctor Roberto. "La penal del partícipe extraneus en los delitos especiales". *Anuario de Derecho Penal*, n° 16 (2009):100-122. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/anuario/numeros#2009>.

Reaño Peschiera, José Leandro. "La autoría y Participación en el delito de defraudación tributaria". *revista Advacatus*, n° 26, (2012): 70-82. <http://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/viewFile/4113/4065>.

Rosso, Matías Jorge. *El derecho penal argentino en la historia*. *Revista de historia del derecho*, N° 44, (2012): 247-260.

Roxin, Claus. "Problemas de Autoría y participación en la criminalidad organizada". *Revista Penal* Número 2, (1998): 49-69.

Sánchez Osti, Pablo. "El sistema español: los delitos". *Separata de la Universidad de Navarra*, enero, (2012): 1-6 <http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/accesoriadparticipacion.html>

Shunemann, Bernd. "El dominio sobre el fundamento del resultado: base lógico objetiva común para todas las formas de autoría incluyendo el actuar en lugar de otro". *Revista de Derecho Penal, autoría y participación*, N° 2, (2006): 35-46.

Simaz, Alexis. "Principio de Legalidad e Interpretación en el Derecho Penal: Algunas consideraciones sobre la posibilidad de interpretar extensivamente la Ley Sustantiva". *Revista de Derecho Penal y criminología*, n° 7, (2014): 1-15. http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20170308_03.pdf

Súarez Sánchez, Alberto. "La autoría en el actuar por otro en el Derecho Penal colombiano", *revista de derecho penal y criminología*, volumen 25, n° 75, (2004): 173-180. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5319343>.

Torres Cadavid, Natalia. "La responsabilidad Penal del asesor fiscal en el delito de Defraudación Tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar por otro". *Revista Nuevo Foro Penal*, Numero 18, (2018). 49-59. http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20190708_04.pdf

SITIOS WEB

Cadena Serrano, Fidel Ángel. "Autoría y Participación en el delito de Defraudación Fiscal, Ministerio Fiscal de España, (Blog), 31 de agosto 2018, 22. https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Ponencia%20Cadena%20Serrano,%20Fidel.pdf?idFile=899cc585-3e40-4dd3-87a3-69871f0772f0.

Luis Foglia, Sebastián. "Cuestiones sobre autoría y participación en la Ley Penal Tributaria 24.769", *derechopenalonline*, (blog) 13 de marzo de 2013. <https://derechopenalonline.com/cuestiones-sobre-autoria-y-participacion-en-la-ley-penal-tributaria/>

Salazar Sanches, Nelson. La participación de los extraneos en los delitos de infracción de deber, ambitojuridico (blog), 31 de septiembre de 2015, <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/la-participacion-de-los-extraneos-en-los-delitos-de-infraccion-de-deber/>

Tiedra Gonzales, Javier García. “delitos de resultado”, infoderechopenal (Blog), 26 de octubre 2012, <https://www.infoderechopenal.es/2012/10/delitos-de-resultado.html>.

Diez, Óscar Luna. “casos de (presunta) corrupción en El Salvador: Caso Diego de Holguín”, (24 de octubre de 2016).[https://www.elfaro.net/es/201610/ef_tv/19456/Diez-casos-de-\(presunta\)-corrupci%C3%B3n-en-El-Salvador-r-Caso-Diego-de-Holgu%C3%ADn.htm?from_date=2013-02-1&to_date=2013-02-28](https://www.elfaro.net/es/201610/ef_tv/19456/Diez-casos-de-(presunta)-corrupci%C3%B3n-en-El-Salvador-r-Caso-Diego-de-Holgu%C3%ADn.htm?from_date=2013-02-1&to_date=2013-02-28):

Villaran, Julio. "Capturan a representante de empresa de la familia Simán por presunta evasión fiscal", LaPagina.com, (16 de Agosto 2020). <https://www.lapagina.com.sv/nacionales/capturan-a-representante-de-empresa-de-la-familia-siman-por-presunta-evasion-fiscal/>.

ANEXO

A continuación, se presenta una tabla que refleja la ausencia de uniformidad de criterio con que se interpreta la cláusula del actuar por otro en la jurisprudencia, algunas de estas sentencias ya fueron expuestas dentro de la presente tesis, por lo que se omite transcribir su argumento al pie de página:

Fundamento en Desacuerdo	Resolución a favor	Resolución en contra
Consideran que siempre que se trate de un delito relacionado con una persona jurídica debe necesariamente responder el representante legal.	Tribunal de Sentencia de Santa Tecla, Sentencia definitiva: 385-3-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013).	Cámara segunda de lo penal de la primera sección del centro, sentencia definitiva, referencia: 002-2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017). ³³⁷
El argumento base para atribución de responsabilidad se decanta por la teoría del dominio del hecho o por el contrario se apega la teoría de la	Cámara segunda de lo Penal de la Primera sección del Centro, sentencia definitiva, 086-2017, (El Salvador: Corte	Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 22CAS2015, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016). ³³⁹

³³⁷ “En otras palabras, para que respondiera en su carácter personal el señor Jaime V. P., en razón a su función como administrador único o representante legal resulta insuficiente para estimar la participación de éste en las retenciones en dicha calidad...implica que debe probarse por la institución acusadora que la persona natural que tiene la calidad de representante legal de una sociedad acordó y ejecutó el hecho acusado, lo cual no se estableció en este caso”.

³³⁹ “Son estas las atribuciones y obligaciones que el sentenciador debió evaluar, para determinar si los acusados cumplieron con sus deberes, y en caso negativo, proceder a examinar si sus inactividades coadyuvaron al resultado delictivo, al omitir una acción debida capaz de obstaculizar previsiblemente la realización del ilícito de Contaminación Ambiental Agravada por Baterías de El Salvador”.

<p>infracción del deber mediante una omisión de la obligación supra penal.</p>	<p>Suprema de Justicia, 2017).³³⁸</p>	<p>Tribunal Segundo de Sentencia de San Miguel, sentencia definitiva, referencia: 199-12-1, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2012).³⁴⁰</p>
<p>Considera que la teoría del actuar por otro solo debe ser utilizado en delitos especiales donde no concurren los elementos especiales del tipo en el sujeto representante o considera en contra que también puede emplearse esta teoría del actuar por otro en los delitos comunes que no requieren elementos especiales.</p>	<p>1. Cámara segunda de lo penal de la primera sección del centro, sentencia definitiva, referencia: 002-2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017). Delito: violación de privilegios de invención. Art. 228 Cp.</p> <p>2. Cámara segunda de lo Penal de la Primera sección del</p>	<p>1. Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia 397C2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018). Delito: Apropiación Indevida De Retenciones O Percepciones Tributarias. Art. 350 Cp.</p> <p>2. Tribunal Cuarto de Sentencia de San Salvador, sentencia definitiva, referencia: 61-2-2016, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016). Delito: Apropiación y retención de cuotas laborales Art. 245 Cp.</p>

³³⁸ “En términos conceptuales y de la manera más general posible, el dominio de la acción es atribuible a aquella persona que “no coaccionada, y sin ser dependiente de modo superior a lo socialmente normal, realiza todos los elementos del tipo de propia mano...por lo que se concluye que quien tenía el dominio del hecho eran los personeros del Ministerio de la Defensa Nacional y no una persona particular; en razón de esta situación al quedarse en el estadio de una probabilidad no se ha podido construir una certeza positiva de que fuera el acusado quien ordenara o mandara hacer Insertar en este documento la recepción total del combustible en referencia”

³⁴⁰ “El comportamiento está orientado al quebrantamiento por parte del sujeto activo de los deberes que se le han encomendado para una correcta administración de bienes ajenos. Y también es importante, averiguar cómo se ha producido la alteración en las cuentas, los precios o condiciones de los contratos, suponiendo operaciones o gastos, aumentando los que hubiere hecho, ocultando o reteniendo valores o empleándolos indebidamente”.

	<p>Centro, sentencia definitiva, 086-2017, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017). Delito: estafa Art. 380 Cp³⁴¹.</p>	<p>3. Sala de lo Penal, sentencia definitiva, Referencia; 355C2019, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020). Delito: evasión de impuestos Art. 249-A Cp.</p>
--	--	---

³⁴¹ “que el imputado “realizó diferentes comportamientos dirigidos a engañar de forma suficiente al personal de Ministerio de la Defensa Nacional, específicamente a la dirección financiero institucional, comportamientos que consistían en: firmar y utiliza las mencionadas actas de recepción, correspondientes al contrato 81-BS-2009, mientras que en lo que respecta a la resolución de emergencia 21-0-2009, la parte fiscal atribuye al Imputado la ESTAFA debido a que “engañó de forma suficiente al personal del MDLDV en vista que presentó oferta el 27NOV2009”.