

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**  
**ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO PENAL.**



**“LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA  
PÚBLICA”**

**CURSO DE ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO PENAL ECONÓMICO  
(CICLO I-2021)**

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

**PRESENTADO POR:**

**CAROLINA STEFANI RICO LEIVA**

**DOCENTE ASESOR:**

**LICDA. LILI VERÓNICA GARCÍA ERAZO.**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, OCTUBRE 2021.**

## **“LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA”.**

**Sumario:** *Resumen. 1.Introducción del enunciado. 2.Definición de su concepto. 2.1- Definición de Hacienda Pública. 2.2-Denominaciones. 2.3- Regulación de la Excusa Absolutoria en la Legislación Penal Salvadoreña. 3- Evolución Legislativa en los delitos contra la Hacienda Pública e incorporación de la excusa absoluta. 4- Análisis de la Teoría del Delito. 4.1- acción u omisión. 4.2- tipicidad. 4.3-antijuricidad. 4.4- imputabilidad. 4.5-culpabilidad. 4.6- punibilidad. 5.- ¿Se extiende la excusa absoluta a los partícipes? 6-Presupuestos básicos para que se configure la excusa absoluta en los delitos contra la Hacienda Pública. 6.1- Importancia y sus efectos de la excusa absoluta en los delitos contra la Hacienda Pública. 6.2- Caso práctico de la excusa absoluta aplicable al Delito de evasión de impuestos regulado en el artículo 249-A. 6.3- Regulación de la Excusa Absolutoria en el Derecho Comparado 7. Conclusiones. 8. Bibliografía.*

**Resumen:** El presente ensayo tiene por objeto de estudio la excusa absoluta, desde los aspectos generales y su regulación en la Legislación Penal Salvadoreña, así como también, en el derecho comparado. A tal fin, se plantean de manera precisa dos criterios, entre los que destaca la excusa absoluta, desde un criterio político criminal y por último, un criterio jurídico-penal, aplicándolos al presente análisis, está determinado en los delitos relativos contra la Hacienda Pública, previsto y sancionado en el artículo 249 del Código Penal Salvadoreño, referente a la defraudación al fisco; bajo el escenario en donde el infractor de manera parcial o total elude el pago de tributos, así como cuando mediante retenciones, reintegro, devoluciones o compensaciones de cantidades indebidas, se obtiene un beneficio indebido en perjuicio a la Hacienda Pública.

### **1. INTRODUCCIÓN**

En el sistema jurídico salvadoreño se regula la excusa absoluta como una excluyente de responsabilidad penal, generando confusión para muchos, debido a que, en el ámbito jurídico de El Salvador, es muy poca la información que se logra obtener, con respecto a ella, así como también, su aplicación es muy reducida en su ordenamiento jurídico. Por tal razón, puede originar la siguiente pregunta ¿Cómo es posible no castigar al sujeto que ha cometido un delito?, y es que, al leer el epígrafe de este ensayo, se identifica que son delitos relativos

a la Hacienda Pública y que, de cierta manera atenta contra el orden socioeconómico, que afectan al buen funcionamiento del Estado, vulnerando el bien jurídico que es la Hacienda Pública.

Asimismo, para dar respuesta a la interrogante se profundizará doctrinariamente para esclarecer y orientar las dudas hacia el lector; en un primer momento se debe definir qué es la “excusa absolutoria”, así también la definición de “los delitos contra la Hacienda Pública”, y en torno a esta que es la “Hacienda Pública”. Del mismo modo, se expondrán las diversas denominaciones que tiene esta figura jurídica, destacando entre ellas la denominación española llevada a cabo por el autor Luis Silvela. Así también, se realizará una descripción general de la regulación de los diferentes delitos que tienen excusa absolutoria en la legislación penal salvadoreña; como segundo punto, se hará énfasis en la evolución legislativa de los delitos contra la Hacienda Pública e incorporación de la excusa absolutoria en El Salvador hasta llegar a la regulación vigente.

En ese sentido, como tercer punto, se abordará los rasgos más específicos, como lo es la teoría del delito con el propósito de analizar cada uno de los elementos y a partir de ello, establecer que, es un hecho típico antijurídico, imputable y culpable al sujeto. A consecuencia de ello, cumpliendo cada uno de los elementos que integran a la teoría del delito y mediante la implementación de la excusa absolutoria regulada en el artículo 252 del código penal que elimina la pena, llevándonos a la idea si forma parte o no el último elemento de esta categoría referente al de “punibilidad”.

Por todo ello, como cuarto punto, se analizarán los presupuestos básicos para que se configure la excusa absolutoria, destacando dos aspectos principales: que el sujeto reconozca de manera voluntaria la deuda y el completo pago incluyendo los accesorios (multa e interés). Asimismo, se desarrollará un caso práctico que despierta interés al respecto por conocer como en la práctica los tribunales resuelven en base a una política criminal, ya que, como se expuso al inicio no se cuenta con la información, muchos menos con jurisprudencia, para conocer más de esta figura, por lo tanto, tomando como base el caso práctico, ayudará a conocer los parámetros que los tribunales toman para resolver, y por último, es importante hacer mención de la regulación de la excusa absolutoria en el derecho comparado, con

especial énfasis en España, ya que, esta figura abarca una gran cantidad de delitos en su ordenamiento jurídico penal a diferencia de lo que sucede en el Salvador.

## **2. Definición de su concepto.**

Surge la interrogante *¿Qué es excusa absolutoria?* y para ello, es necesario entrar al estudio propio del concepto. En su sentido general y obvio, de conformidad al Diccionario de la lengua española... “*Excusa*”, significa la acción de excusar; Motivo o pretexto que se invoca para eludir una obligación o disculpar una omisión; excepción (motivo jurídico que hace ineficaz la acción del demandante). Con respecto al segundo elemento “*absolutoria*”, nos ofrece lo siguiente: dicho de un fallo, de una sentencia, de una declaración, de una actitud, etc.: Que absuelve.

Por lo tanto, si se juntan elementos que componen a la excusa absolutoria se puede apreciar que esta hace que se no se produzca una consecuencia jurídica, la cual debería ser sancionada por un acontecimiento que ha sido perjudicial y por lo que, dicha acción es típica, antijurídica y culpable, sin embargo, con dicha figura, no se da paso a que dicha acción sea sancionada por la conducta ilícita que ha incurrido el sujeto, ya que, con tal beneficio lo exime de una pena.

En la doctrina puede encontrarse interesantes definiciones, entre las que destaca la ofrecida por el jurista Jiménez de Asua, quien considera que “*son causas de impunidad o excusas absolutoria, las que hace que, a un acto típico, antijurídico, imputable a un actor y culpable, no se le asocie pena alguna, por razones de utilidad pública.*”<sup>1</sup>

En atención, a tal concepto una de las cuestiones de suma importancia, es que esta figura jurídica trae aparejada y es en poder enmendar el daño ocasionado por los actos delictivos y que se tenga por ratificada con el respectivo abono de la deuda que se ha defraudado, siendo el entero reconocimiento de lo adeudado, es lo que el jurista Jiménez de Asua, lo encasilla como razones de utilidad pública.

---

<sup>1</sup> Jiménez de Asua, Tratado de Derecho Penal, (Buenos Aires, 1970), 131.

## 2.1. Definición de Hacienda pública.

la Hacienda Pública le pertenece al Estado como ente jurídico-político y a la sociedad como fundamento de la existencia del Estado, su afectación a través del catálogo de delitos relativos contra la hacienda pública tiene un efecto indirecto para toda la política económica del Estado, pues repercute en el financiamiento público en general, afectando el mejor funcionamiento de las instituciones y la ejecución de políticas públicas.

Por lo tanto, de acuerdo al *bien jurídico lesionado*, es la Hacienda Pública, que son esos ingresos o montón pecuniarios que se han dejado de percibir ante hacienda, provecho de ello disminuye la elaboración de actividades que van orientados a satisfacer las necesidades propias de la población.<sup>2</sup> Por lo anteriormente expuesto, la Constitución de la República, determina la función principal que ostenta la hacienda pública que de conformidad al artículo 223, concretamente en el numeral 4 conformada por los fondos y valores líquidos, los créditos activos, bienes muebles y raíces, los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas al impuesto, tasas y demás contribuciones, así como los de cualquier otro título que le corresponden.

En definitiva, también es importante definir qué son los delitos contra la Hacienda Pública y se plantea que *“son delitos socio-económicos que atentan contra el interés patrimonial del Estado, tanto porque implican una reducción del valor del erario público, como a toda una política económica social que inciden en el ahorro, la inversión y la distribución del ingreso nacional”*.<sup>3</sup> Es oportuno aclarar, que los delitos relativos a la Hacienda Pública, estos no buscan proteger específicamente el patrimonio individual, sino más bien, los intereses patrimoniales supra-individuales, es decir que, estos delitos son especialmente de índole estricto por la intervención que tiene directamente en la actividad financiera el Estado cuya afectación es causada en gran medida a toda la sociedad.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Iniciativa Social para la Democracia, *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, (El Salvador: UKN producciones, 2016), 34

<sup>3</sup> Jaime 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), 21.

<sup>4</sup> Norberto J de la Mata Barranco ET AL., *Derecho Penal Económico de la Empresa*, (DYKINSON: Editorial Tirant lo Blanch, 2018), 21.

Por tanto, el Estado impone una serie de normas represivas en los comportamientos desviados de los sujetos económicos que realizan dentro de la sociedad actividades ilícitas que ponen en peligro los bienes jurídicos supra individuales y, por tanto, alteran el orden socioeconómico. Desde luego, los delitos relativos contra la hacienda pública, son denominados de varias maneras como lo es delitos fiscales, delitos tributarios o fraude a la hacienda pública.

## **2.2. Denominaciones.**

Es pertinente que, se conozcan las diferentes expresiones que ostenta tal figura jurídica, ya que, su expresión ha sido denominada de diferentes maneras como es el caso de: “*causas de levantamiento de la pena*”, “*causas de exclusión de la pena*”, “*causas de levantamiento o anulación de la pena*”. Esta última denominación fue aceptada por la doctrina alemana. No obstante, lo anterior son muchas formas bajo las cuales se puede denominar dicha figura jurídica, pero en este ensayo se va a mantener la denominación española de “excusa absolutoria”, por el autor Luis Silvela, que en su obra “El derecho Penal Estudiado en principios y en la legislación vigente en España”. “*cuando afirma que ciertas causas que existen en el Código Penal de 1870, “no tienen denominación especial en nuestro Derecho, (y) pueden ser, con bastante propiedad, designadas bajo el nombre de excusas absolutorias*”.<sup>5</sup> Por lo cual, fue quien introdujo en el Código Penal Español, al definir alguna de las excusas, de las cuales utiliza expresiones tales como “Están exentos de responsabilidad criminal y sujetos únicamente a la civil” (art. 268).

## **2.3. Regulación de la Excusa Absolutoria en la Legislación Penal Salvadoreña.**

En El Salvador, la Excusa Absolutoria ha sido prevista para los siguientes delitos.

En primer lugar, se cuenta con los “*Delitos relativos a las relaciones familiares*”, en el capítulo IV disposición común art. 206 en donde la excusa absolutoria es aplicable únicamente a los artículos 201 referentes al “*Incumplimiento de los deberes de asistencia económica*”. Y, por último, el artículo 203 referente a la “*Inducción al abandono*”.

---

<sup>5</sup> Araceli Manjon Cabeza Olmedo, *Las Excusas Absolutorias en Derecho Español: Doctrina y Jurisprudencia*, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2014), 13.

Así también, en los “*De los delitos relativos a la Hacienda Pública*”. En el capítulo V, la excusa absolutoria se encuentra expresamente contemplada en el artículo 252 redactado en los siguientes términos: “*En los delitos de este capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorio*”.

En la misma línea de composición la excusa absolutoria, es aplicable en los casos descritos en el artículo 249 referente a la defraudación al fisco que se prevé en el código penal en los casos siguientes: a) *evasión de impuestos (Art. 249-A)* , b) *Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (Art. 250)*, c) *Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos (Art.250-A)*, d) *Falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos de los Art. 282, 284 y 287*, y por último, *la proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores (Art. 251)*. Con respecto, a los delitos en este apartado a excepción del literal d), no será aplicable debido a que, en este caso se juzgará de conformidad a los delitos contra la fe pública, siendo así que no será abarcado por esta figura jurídica, debido a que la fe pública no puede ser medida pecuniariamente.

Por último, los “*Delitos relativos a la Naturaleza y al Medio Ambiente*”, en el capítulo II en los casos previstos en este apartado, será aplicable la excusa absolutoria y medidas accesorias tal y como los prevé el artículo 263 en los que fuere posible el pago de la reparación al daño causado. Una vez establecido lo anterior, es factible afirmar que este ensayo va enfocado a la excusa absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Pública.

### ***3.Evolución Legislativa en los delitos contra la Hacienda Pública e incorporación de la excusa absolutoria.***

Tomando como base lo desarrollo en los párrafos precedentes con respecto a la excusa absolutoria y el objeto de estudio en este ensayo que deriva en los delitos contra la hacienda pública, es pertinente conocer su evolución y cómo estos se introdujeron en el Código penal salvadoreño, al igual la incorporación de la disposición de la excusa absolutoria en estos delitos.

En consideración a la evolución legislativa alusiva a los delitos relativos a la hacienda pública, contemplados en el Código Penal Salvadoreño, esto emana del derecho comparado, ya que el Código Español, es considerado como el más influyente en la legislación salvadoreña. En España se reguló por primera vez el delito fiscal, en el Código Penal Español de 1822, denominado delitos contra la sociedad, especialmente en el título VII bajo el epígrafe “De lo que rehúsan al Estado los servicios que le deben” en el capítulo conformado únicamente por los artículos 573, 574 y 575.

En el código penal del año 1904, no se muestra tipificado ningún delito relativo a la hacienda pública, ya que en ese entonces la figura del contrabando era el único delito tributario, dicho delitos se encontraba regulado en la Ley de Contrabando de Mercadería, decretada por el gobierno de Pedro José Escalón, el 23 de marzo de 1904, publicada en el Diario oficial no. 94, tomo 56 del 22 de abril del mismo año. Dicho código penal de 1904 fue aprobado el ocho de abril de ese mismo año, en España el código penal de 1870 aún estaba vigente y en cual se incluye la tipificación del delito de defraudación fiscal, de este fue orientado el código penal salvadoreño de 1881 así como al igual el de 1904.

El código penal de 1973 fue aprobado por Decreto Legislativo No. 270 el 13 de febrero de 1973, publicado en el Diario Oficial No. 63, Tomo 238, de fecha 30 de marzo de ese mismo año. Sin embargo, sigue la misma estructura que su predecesor (Código Penal de 1904), no se regulan los delitos fiscales y no se hace mención de la figura de la excusa absolutoria, no obstante, presentó por primera vez un adelanto significativo dentro del desarrollo en el ámbito de la ciencia penal. Es en este código donde por primera vez se veían indicios como lo es el delito de evasión de impuestos. Este delito se encontraba en la Sección III, bajo el epígrafe “destrucción de bienes económicos de medios de producción”, en el artículo 352<sup>6</sup>, todavía no se contemplan los delitos relativos contra la hacienda pública.

Y así se llega al que es considerado, el primer antecedente del delito fiscal que se encuentra en el Art.249, denominado defraudación al fisco en el Código Penal de 1998, ubicado dentro

---

<sup>6</sup> Código Penal 1973, Sección III “Destrucción de bienes económicos o medios de producción” el Art. 352 que describe lo siguiente: “El que con el fin de evadir el pago de los impuestos directos de renta y vialidad y el indirecto de timbres que está obligado a satisfacer lo no declarare o contabilizar la totalidad o una parte de sus bienes u operaciones en el plazo que señala la ley, será sancionado con veinte a noventa días-multa, según la capacidad económica del infractor y la gravedad y circunstancias del caso”.

del título IX de los delitos relativos al orden socioeconómico, capítulo V: de los delitos contra la hacienda pública y en donde se implementa por primera vez la figura de la excusa absolutoria en el Art. 252. Se creó por Decreto Legislativo No.1030, el día 30 de abril de 1997, publicado en el Diario Oficial No.105 del 10 de junio de 1997 desde su entrada en vigencia el 20 de abril de 1998, se mantiene hasta nuestros días. La figura de la excusa absolutoria no tuvo mayor relevancia después de su creación.<sup>7</sup>

#### ***4.Análisis de la Teoría del Delito.***

Para perfeccionar dicho delito referente a la defraudación al fisco, se analizará cada uno de los elementos que lo componen.

##### ***4.1. Acción u Omisión.***

De lo prescrito por el tipo penal, se establece con lo que respecta a los delitos relativos contra la Hacienda Pública, en lo cual, la conducta del sujeto pueda darse por acción u omisión, es decir, que por acción se debe comprender que el sujeto al momento de declarar un importe y este sea menor al obtenido y dicha cantidad no se asemeje con lo que este ha adquirido, es decir que con lo anterior, corresponde u obtener retenciones o percepciones tributarias u obtenga una devolución, compensación indebida y estas sean mayores. Por último, se tiene que el sujeto que omite en poner en entero conocimiento a la autoridad competente (Administración Tributaria) los ingresos que este ha obtenido legalmente y dicho sujeto, omite en presenta la documentación de la declaración tributaria idónea correspondiente, concurre con el ánimo de defraudar a la hacienda pública.

##### ***4.2. Tipicidad.***

Es la adecuación del acto humano voluntario, ejecutado por el sujeto a la figura descrita por la ley penal como delito. Es la adecuación, el encaje, la subsunción del acto humano voluntario al tipo penal<sup>8</sup>. Por lo general, para que se constituya delito se debe comprender que en la norma se encuentra la descripción del acto de mala fe que el sujeto ha realizado, ya

---

<sup>7</sup> Código Penal de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador,1998).

<sup>8</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana ET AL., *La excusa absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador*, (Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2017), 8.

que, únicamente podrá ser considerada la conducta del sujeto que ha sido tipificada y encasillada como tal, en el código penal, en virtud del ilícito cometido.

De tal manera, que el sujeto cuya intención es causar un agravio a los intereses financieros del Estado y reúne las condiciones descritas en el tipo penal con el único propósito de evadir impuestos, de apropiarse indebidamente de retenciones tributarias, o de un provecho económico con el reintegro, devoluciones indebidas, es responsable del delito contra la hacienda pública.

#### ***4.3. Antijuricidad.***

La antijuricidad, de acuerdo a los delitos relativos a la Hacienda Pública, consiste en acciones que son ilícitas o contrarias a derecho, ya que el sujeto que tiene conocimiento que con sus actos de mala fe pone en peligro la economía del país, y con base, a ello repercute en el sostenimiento del Estado y aun así orienta su voluntad a producir la conducta que se prohíbe en el cuerpo legal.<sup>9</sup>

#### ***4.4. Imputabilidad.***

Con lo que, respecta al elemento de imputabilidad, el sujeto quien comete cualquier ilícito contra la Hacienda Pública, tiene que tener la capacidad de comprender y analizar la ilicitud de la circunstancia de su proceder en estos delitos previstos en el tipo penal, es de tener en consideración que son delitos cometidos por altos funcionarios que tienen el pleno conocimiento, que con las circunstancias de sus malas decisiones afectan el orden económico, al igual afectan al óptimo desarrollo del Estado o programas que van encaminados a la comunidad en sí.<sup>10</sup> En consideración, a lo anterior se puede decir que, este elemento lo que sobresale es la capacidad de analizar las consecuencias que trae aparejada la realización de un acto ilícito y que por tal motivo cumple con las acciones de desestimación que el sujeto pasivo ha llevado a cabo, es decir, que el acto debe ser realizado con discernimiento, intención de defraudar a la Hacienda Pública.

#### ***4.5. Culpabilidad.***

---

<sup>9</sup> Ibid.79.

<sup>10</sup> Ibid.80.

Tomando como base lo desarrollado, se puede observar que se cumplen los elementos, tanto típicos, antijurídicos e imputable para que se constituya la culpabilidad en los delitos relativos contra la hacienda pública. Por lo tanto, la culpabilidad es el juicio de reproche que se hace al autor, por la disposición interna contraria a derecho que este manifiesta cuando pudiendo actuar motivado en la norma y de acuerdo a ella no lo hizo y en cambio optó por el ilícito penal.<sup>11</sup>

#### **4.6 Punibilidad.**

Por último, se ha llegado al elemento más sobresaliente del delito. Sin dejar a un lado los demás elementos que son el de tipicidad, antijurídica, imputabilidad y el de culpabilidad, ya que, son un requisito o un escalón para poder llegar al de punibilidad, siendo de todo ellos el más destacado.

Tomando como punto de partida estas consideraciones en este apartado, se denomina como la parte esencial o mejor dicho en otros términos la “columna vertebral”, de este ensayo, ya que, con la aplicación de la excusa absolutoria como una excluyente de responsabilidad penal, se llega a pensar que no existe delito como tal, pero para ello, es importante dejar establecido en este ensayo que si se configuro el delito, no obstante no se tomara en cuenta el último elemento siendo este el de *punibilidad* en el caso de los delitos referidos a la hacienda pública, por ceder esta figura jurídica.

Con respecto, y en relación con la cuestión aludida anteriormente, cabe señalar que la doctrina y la jurisprudencia española consideran que la categoría de la punibilidad como elemento no perteneciente al delito indicando lo siguiente: *“Si la respuesta fuese positiva la punibilidad es el último elemento del delito, habría que afirmar que, faltando la punibilidad no hay delito, entendimiento que no parece correcto, al menos en todos los casos. Por el contrario, si la respuesta es negativa la punibilidad no es el último elemento del delito, entonces su ausencia no llevaría a negar el delito, ni ninguno de sus elementos, afectando sólo a la pena que no se aplicaría”*.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Ibidem. 16.

<sup>12</sup> Cabeza Olmedo, *Las Excusas Absolutorias en Derecho Español: Doctrina y Jurisprudencia*, 22.

Asimismo, con la aplicación de la excusa absolutoria la Jurisprudencia española considera que “*son un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante están presentes en ellos las notas de antijuricidad, tipicidad y culpabilidad*”.<sup>13</sup>

De este modo, y teniendo a la vista las consideraciones formuladas, es posible afirmar que, en estos delitos relativos contra la hacienda pública, catalogados en el artículo 249 deja subsistente todos aquellos elementos positivos que dan comienzo al delito a excepción del elemento de punibilidad, debido principalmente, porque con la aplicación de la excusa absolutoria sólo excluye la imposición de la pena. En otras palabras, si ha existido un acto delictivo, pero la excusa absolutoria, es de hacer especial énfasis que esta no como elemento del delito ni desapareciendo este, sino que, como excluyente de responsabilidad penal, que solamente descarta el último elemento de punibilidad, por motivos de política criminal ya que, el imputado cumple con ciertos presupuestos que más adelante se analizarán en este ensayo

##### ***5. ¿La excusa absolutoria se extiende a los partícipes?***

Una vez establecido lo anterior, con respecto al análisis de la teoría del delito, se debe abordar el análisis de la excusa absolutoria en la autoría y participación en los delitos contra la hacienda pública, y si dicha figura alcanza a los partícipes quedando exentos de responsabilidad penal. Por lo tanto, en estos casos “son delitos especiales”, o “delitos de propia mano”, es decir, sólo puede cometerlo la persona que reúne determinadas cualidades previstas en el tipo penal.

Por consiguiente, no es aplicable la excusa absolutoria a los partícipes por ser un delito que ostenta de una calidad especial, ya que, el único que puede cometer estos delitos frente a la administración tributaria es el sujeto pasivo, esto nos obliga remitirnos al Código Tributario para determinar quién puede ser autor de un delito contra la hacienda pública. En el Capítulo III del Título I del Código Tributario, bajo el epígrafe sujetos pasivos y responsabilidad, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 30 establece lo siguiente: se considera sujeto pasivo,

---

<sup>13</sup> Tribunal Supremo Español, Recurso de casación, número. 2426, (España, Sentencia 26 de diciembre de 1986).

el obligado del cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. En ese mismo orden de ideas, el autor es el obligado tributario, ya que, este cuenta con la calidad especial para cometer estos delitos, ya sea, dirigido para beneficio propio o también para beneficio de un tercero, en los términos previstos en el artículo 249.

De conformidad, a la entrevista realizada al Licenciado Miguel Recinos Girón, que se desempeña como Colaborador Judicial y Secretario Interino del Juzgado Décimo de Paz de San Salvador, se le realizó la siguiente pregunta *¿La aplicación de la excusa absolutoria se extiende a los partícipes?* Al consultarle manifestó que la excusa absolutoria tiene que ver con requisitos o *circunstancias directamente relacionadas con la persona del autor, y estas tienen un carácter personal*. Lo que significa que sólo en quienes concurra tal calidad se dará la exclusión de la pena. por ejemplo cuando se aplica en los delitos donde el perjudicado es la hacienda pública, se aplicará este beneficio en el caso de la persona natural al contribuyente que haya evadido los impuestos y sus respectivos accesorios, y en el caso de las personas jurídicas sabemos que quien responde es la persona que ostenta la representación legal de la misma ya que en este caso la responsabilidad penal no está determinada por condiciones personales, sino por la realización de actos en los que concurre un tipo penal determinado, eso es lo que puede apreciarse del contenido del artículo ochenta inciso tercero del Código Procesal Penal cuando indica que *si un delito se atribuye a una persona jurídica*, la condición de imputados la ha de tener aquellas personas que acordaron o ejecutaron el hecho delictivo, esto es congruente con el principio penal de “Societas Delinquere non potest”, a partir del cual se rechaza la posibilidad de deducir responsabilidad penal alguna en personas jurídicas.<sup>14</sup>

Con respecto a la responsabilidad civil ¿se excluye con la aplicación de la excusa absolutoria e igual que la pena? De la misma manera, el Licenciado en la entrevista considera que la aplicación de la excusa absolutoria, basada en la regularización de la situación fiscal del imputado, mediante el pago de los impuestos evadidos con sus accesorios, dicho cálculo lo realiza la dirección general de impuestos internos; ello conlleva la exigencia de que se hayan satisfecho debidamente al Fisco tales cantidades indica que debe ser efectivo el

---

<sup>14</sup> Miguel Recinos Girón, entrevista por Carolina Stefani Rico Leiva, 26 de septiembre de 2021.

pago de la totalidad de lo evadido y sus respectivos intereses, en consecuencia considero que si es posible que se extinga la responsabilidad civil.<sup>15</sup>

#### ***6.Presupuestos básicos para que se configure la excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública.***

Por otro lado, se tienen dos presupuestos que son esenciales para que se configure la excusa absolutoria en los delitos contra la hacienda pública. En primer lugar, el legislador exige para ello que cualquiera de los delitos cometidos en el Capítulo V no se le impondrá pena alguna al sujeto que reconozca de manera *voluntaria la deuda tributaria obtenida* y pueda solventar su acción fraudulenta con el pago completo y pueda satisfacer debidamente al fisco los impuestos evadidos.

Asimismo, como segundo supuesto procede que se paguen los respectivos *accesorios, por tanto, intereses y recargos* correspondiente para que el sujeto pueda recurrir a la excusa absolutoria, siendo así entonces que, se tienen que cumplir estos dos presupuestos que son esenciales, la deuda y los accesorios de manera íntegra, debido a que no se establece la oportunidad que la deuda y los accesorios se realicen a pagos parciales; en ese mismo orden de ideas, sé toma lo sentado por la Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, en la cual establece que en cualquier etapa del proceso no se impondrá pena alguna al procesado si satisface al Fisco de la República el pago del impuesto determinado.<sup>16</sup> Por lo tanto, es de suma importancia recalcar también que el sujeto puede hacer uso de esta figura jurídica, en cualquier etapa de proceso penal, por lo tanto, una vez se dicte la sentencia correspondiente, ya no se permite invocar la aplicación de la excusa absolutoria de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 252 del Código Penal.

Por lo tanto, la excusa absolutoria se vincula bajo el cumplimiento de objetivos de política criminal debido a que, *“obstruye la aplicación de la sanción penal y el logro de su finalidad preventiva especial y general, puesto que constituye una vía monetaria fácil para el gran evasor ante la judicialización de su caso”*.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Ibid.

<sup>16</sup> Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Recurso de apelación*, Referencia 427-2018, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

<sup>17</sup> ISD, *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, 137.

Por lo tanto, esto alienta para los que han cometido cualquier delito tipificado en el artículo 249. Es decir, entonces que en base a un fundamento político criminal o también conocida como utilidad pública se puede decir que, a través de la implementación de la excusa absolutoria el Estado ofrece la oportunidad al sujeto a quien se le atribuye la comisión del delito de enmendar el daño causado a la víctima y así poder evitar la imposición de una pena prevista legalmente.

### ***6.1. Importancia y sus efectos de la excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública.***

Tomando como punto de partida lo anterior, es pertinente aclarar cuál es la importancia de la excusa absolutoria en estos delitos contra la hacienda pública y es que, con la implementación de la excusa absolutoria el Estado ve más factible que el sujeto a quien se le atribuye la comisión del delito pueda pagar lo que ha defraudado y así no afectar el buen funcionamiento de las instituciones y la ejecución de las actividades públicas, ya que, si este se le condena por el cometimiento del delito habría una disminución en el desempleo, en la salud, en la educación y en la seguridad. En efecto, lo que le interesa al Estado, es que el imputado pague, ya que, con los tributos es de recalcar que estos representan la mayor fuente de ingresos para el Estado, de acuerdo a su finalidad, que es financiar los gastos públicos o el sostenimiento del funcionamiento estatal.

En efecto, de conformidad al código tributario en el artículo 11 que define a estos tributos *“como las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”*. En otros términos, con lo que respecta a la excusa absolutoria lo que se busca es que, a pesar del cometimiento de un delito, que perjudica los intereses del Estado, el sujeto se libera de una pena con el respectivo pago y el Estado tiene la opción de recuperar el dinero que ha dejado de percibir, por lo tanto, con el pago que se obtiene se dirige en satisfacer esas necesidades que cada persona de la sociedad tiene esto va orientado al ámbito de la educación, salud, así como también, en el financiamiento para la construcción de infraestructura en el caso de carreteras, hospitales, escuelas, puertos, aeropuertos.

En énfasis, la importancia de la excusa absolutoria en los delitos contra la hacienda pública, hace que el sujeto que ha cometido el delito, se le evita la imposición de una pena al que

voluntariamente ha optado por reparar el daño causado al regularizar su situación. Es una opción político criminal que favorece múltiples intereses. Lógicamente y de forma prioritaria, los de la Hacienda Pública que recupera aquellos bienes de los que se la ha privado. Al mismo tiempo alivia a la Administración de Justicia, porque evita llevar adelante todo un procedimiento penal. Y por último favorece a aquel que regulariza, pues le evita sufrir toda la persecución penal.<sup>18</sup>

Sin embargo, partiendo de lo anterior, aquí es relevante aclarar cuál es el efecto de la excusa absolutoria bajo este segundo criterio jurídico-penal, ya que, con la aplicación de esta figura jurídica “*constituye una renuncia del Estado a la protección de un bien jurídico (Hacienda Pública), lo cual, si bien es una facultad estatal en determinados casos, no puede ser ejercida al arbitrio del legislador*”.<sup>19</sup>

En cuanto, a este criterio existen posturas que critican el uso de la excusa absolutoria ya que, hay que recalcar que el sujeto puede seguir cometiendo cualquiera de los ilícito que se configuran en el artículo 249; ya que, el legislador en la redacción dada al precepto en nuestro ordenamiento jurídico con relación a la excusa absolutoria no especifica las veces que se puede recurrir a ella, dejando un vacío legal y permitiendo críticas en la medida en que estos sujetos sigan aprovechándose de ello, en especial los que tienen capacidad económica para seguir cometiéndolos y se siga beneficiando con esta figura, si bien es cierto, para algunos autores implica una clara violación al bien jurídico protegido que establece la Constitución de la Republica que no afecta a una persona, sino que toda la población Salvadoreña.

De este modo, resulta evidente, como lo ha indicado el Licenciado Recinos Girón con respecto a la pregunta realizada: *¿Si la aplicación de la excusa absolutoria se estaría renunciando a la protección del bien jurídico protegido en base a un criterio político criminal y si habría un plano de desigualdad en estos delitos?*

Al respecto considera, que no se estaría renunciando al bien jurídico protegido en base a un criterio político criminal, debido a que, se está resarcido el daño ocasionado con el respectivo pago, lo mismo sucede en los delitos donde opera dicha figura jurídica, en el cual,

---

<sup>18</sup> Juan Carlos Olive Ferre, *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social*, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2018), 295.

<sup>19</sup> ISD, *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, 137.

el imputado a partir de la consumación del delito tiene que haber cancelado el incumplimiento, y haber satisfecho lo adeudado. De la misma manera, considera que no existe un plano de desigualdad en base a este criterio, por lo que, el Estado estima necesario adoptar para hacerle frente a conductas consideradas reprochables o causantes de perjuicio social con el fin de garantizar la protección de los intereses esenciales del Estado y de los derechos de los residentes en el territorio bajo su jurisdicción.<sup>20</sup>

## ***6.2. Caso práctico de la excusa absolutoria aplicable al Delito de evasión de impuestos regulado en el artículo 249-A.***

Por todo lo expuesto, y para dejar claro la temática abordada es importante recalcar un caso en particular de la Sociedad AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, dicho caso se ventiló en el Juzgado Décimo de Paz de San Salvador en el proceso clasificado bajo el número de referencia 159-PCA-14-3 en contra de los imputados JUS en su calidad de Representante Legal y WGU en su carácter personal a quien se les acusó por el delito de defraudación al fisco en la modalidad de delito de Evasión de Impuestos en perjuicio de la hacienda pública contemplado en el artículo 249-A, en los siguientes casos: No.1) Llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exige el Código Tributario No.2) Llevando doble o múltiple contabilidad; No.3) Declarando información falsa o inexacta; y No.5) Ocultamiento de información y documentos. En el cual, se establece que a petición del sobreseimiento definitivo solicitado por la representación fiscal, se establece que conforme a los dictámenes de fiscalización emitidos por la Dirección General de Impuestos internos del Ministerio de Hacienda se determinó que durante el ejercicio impositivo del año dos mil once el imputado WGU que evadió la cantidad de \$50,298.10 y la Sociedad AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE representada por dicho señor la cantidad de ***UN MILLÓN CUARENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS DÓLARES CON VEINTITRÉS CENTAVOS DE DÓLAR*** \$ 1,046,752.23, asimismo el imputado JUS la cantidad de ***TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO DÓLARES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR*** \$38,758.81.

---

<sup>20</sup> Girón, entrevista.

A raíz de ello, los imputados se le aplicó la excusa absolutoria regulada en el artículo 252 del Código Penal y fueron exonerados de responsabilidad penal, ya que, cumplieron con los presupuestos que anteriormente se abordaron en este ensayo para que se configure la excusa absolutoria, siendo estos el pago de manera voluntaria de la totalidad del impuesto evadido con sus respectivos intereses y accesorio, en base a ello, determinó mediante los respectivos recibos que fueron cancelados y con el informe de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, en el cual se determinó que los imputados no adeudaban absolutamente nada con respecto a ese año impositivo.

En relación a lo anterior, es interesante las valoraciones que hizo el Juzgado décimo de Paz con respecto a las excusas absolutorias en el cometimiento de estos delitos bajo un criterio de política criminal, resolvió lo siguiente: *“Que constituyen una serie de causas que por motivos de política criminal y a pesar de la comisión de un hecho típico, antijurídico y culpable, impiden la imposición de la pena; para este tipo de delitos se contempla la aplicación de la excusa absolutoria, basada en la regularización de la situación fiscal del imputado, mediante el pago de los impuestos evadidos con sus accesorios; la exigencia de que se hayan satisfecho debidamente al Fisco tales cantidades indica que debe ser efectivo el pago de la totalidad de lo evadido y sus respectivos intereses, lo cual ha ocurrido como se mencionó anteriormente, en razón de ello existe una excusa absolutoria a favor de los procesados, la cual es aplicable por motivos de política criminal, en donde el legislador ha establecido determinados casos en los cuales no es conveniente imponer una pena si el hecho punible no va acompañado de otras circunstancias personales que justifiquen plenamente esa sanción y la utilidad que ella tiene en relación a la protección del bien jurídico afectado.”*<sup>21</sup>

De tal manera, al ceder una excusa absolutoria en estos delitos no se aplica la respectiva pena, por lo tanto, al no ser punible el delito de evasión de impuestos en este caso, debido a que, los imputados tal y como se comprobó mediante los respectivos abonos los imputados han satisfecho debidamente al Fisco del impuesto evadido con sus respectivos accesorios; por lo que no hay pena que imponer; en virtud de ello este juzgado consideró lo siguiente: que al no cumplirse el último elemento de punibilidad puede concluirse que el hecho imputado no

---

<sup>21</sup> Juzgado Décimo de Paz, Acta de audiencia inicial, Referencia 159-PCA-14-3, (El Salvador, 2015).

constituye delito, circunstancia que está prevista en el número 1 del artículo trescientos cincuenta del Código Procesal Penal, como supuesto que da lugar al pronunciamiento de un sobreseimiento definitivo y por tanto, es esa la decisión que se va a pronunciar, y de conformidad al inciso segundo de dicha disposición el Juez de Paz también podrá decretar un sobreseimiento de esa naturaleza cuando resulte con certeza que el hecho no constituye delito, siempre que lo solicite así el fiscal, lo cual ha ocurrido en el presente caso.

### **6.3. Regulación de la Excusa Absolutoria en el Derecho Comparado.**

Con respecto a la excusa absolutoria, es de suma importancia destacar que en otros países como en España, se encuentra regulado en su ordenamiento jurídico una serie de delitos en donde opera dicha figura jurídica.

Tal es el caso del capítulo III en el cual las excusas absolutorias de la parte especial (I) ampara determinados delitos que se encuentran tipificados en este apartado los cuales son los siguientes: *La explotación de la víctima de trata (Art. 177 bis. 11)*, *La convalidación del matrimonio (Art.218.2)*, y *La comunicación del lugar en el que se encuentra el menor en la sustracción por parte del progenitor (Art. 225 bis.4).*<sup>22</sup> El capítulo IV en este apartado va referido a las excusas absolutorias de la parte especial (II) *del parentesco en los delitos patrimoniales regulado en el artículo 268).*<sup>23</sup>

Seguidamente el capítulo V de las excusas absolutorias de la parte especial (III), se encuentran *la regularización y el reintegro en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social (artículos 305.4, 305 bis 2, 307.3, 307 bis 2, 307 ter 3 y 3008.5)*, y por último, se encuentra el capítulo (VI) de las excusas absolutorias en el cual opera en el delito *de la no propagación del incendio (artículo 354.2)*, *La denuncia del particular en el cohecho (artículo 426)*, *El parentesco en el encubrimiento (artículo 454)*, *La retractación en el falso testimonio (artículo 462)* y *la revelación en la rebelión y en la sedición (artículo 480.1 y 549).*<sup>24</sup> Todos estos delitos se encuentran regulados en el Código Penal Español y en cada uno de ellos opera la excusa absolutoria como una excluyente de responsabilidad penal.

---

<sup>22</sup> Cabezas Olmedo, Las Excusas Absolutoria en Derecho Español: Doctrina y Jurisprudencia, 76.

<sup>23</sup> Ibid. 107.

<sup>24</sup> Ibid. 211-262.

## **7.CONCLUSIÓN:**

Por todo lo vertido, a lo largo de este ensayo es importante concluir que, en los delitos relativos contra la Hacienda Pública, son un grave problema que el Salvador enfrenta en la actualidad, debido principalmente, porque se pone en peligro el financiamiento del Estado que tiene como único objetivo que con los ingresos que este percibe pueda emplearse y distribuirse, para la satisfacción de las necesidades de la población. Por lo tanto, en estos delitos opera una figura jurídica denominada excusa absolutoria, que hace que, la realización de un acto que cumple cada uno de los elementos descritos en el Código Penal (típico, antijurídico, imputable y culpable) al autor no se le asocia lo efectos estrictamente penales del delito por razones de política- criminal.

En cuanto, a la excusa absolutoria como excluyente de responsabilidad penal, es de aclarar que el delito si se configuró como tal, ya que, deja subsistente los demás elementos, sin embargo, no se cumple y no forma parte del delito, siendo este el elemento de punibilidad por objetivos de política criminal, debido a que, no se sanciona al sujeto, ya que, si a este se le atribuye la comisión del delito el más perjudicado sería el Estado, por consiguiente, al Estado le favorece que este pague los altos montos de la deuda juntamente con los accesorios, y en atención a ello, en ningún momento se estaría vulnerando o renunciando al bien jurídico protegido, debido a que, hay un retorno a la legalidad, cuando el sujeto paga, por lo tanto, se le pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido y en relación a ello, hace desaparecer “el injusto penal”.

En definitiva, la aplicación de la excusa absolutoria en el ordenamiento jurídico Salvadoreño, referente a los delitos contra la Hacienda Pública, los que se auxilian de este beneficio son únicamente los grandes contribuyentes que incumplen sus obligaciones y eluden al fisco, y que trascienden en grandes cantidades, debido a que tienen la suficiente capacidad contributiva para cometerlos, y todo ello simplemente por no establecerse una adecuada regulación, con respecto a esta figura jurídica, por lo tanto, estos sujetos abusan de su aplicación, debido a que, en la disposición el legislador no estableció un término de las veces que el sujeto pueda recurrir a la excusa absolutoria. Por lo general, esta figura, se vuelve un problema constantemente en la actualidad, porque el sujeto obligado de velar por el cumplimiento de sus deberes omite hacerlos conforme a derecho, y puede seguir

cometiéndolos sin el temor de ser sancionados penalmente, por el beneficio de esta figura jurídica.

## **8.BIBLIOGRAFÍA.**

### **LIBROS.**

- Cabeza Olmedo, Araceli Manjon. Las excusas absolutorias en Derecho Español: Doctrina y Jurisprudencia. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2014.
- De la Mata Barranco Norbeto J., Gómez- Aller Jacob Dopico, Lascurain Sánchez Juan Antonio, Martin Adán Nieto. Derecho Penal Económico de la Empresa. DYKINSON: Editorial Tirant lo Blanch, 2018.
- Fitor Miro, Juan Carlos. Delito Fiscal: un análisis criminológico. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2018.
- Iniciativa Social para la Democracia. Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador. El Salvador: UKN producciones, 2016.
- Jiménez de Asua. Tratado de Derecho Penal Económico. Buenos Aires, 1970.
- Landera Luri, Mertxe. Excusas Absolutorias Basadas en Conductas Positivas Post-consumativas acciones contra típicas: Regulación fiscal. Reintegro en la malversación, retractación del falso testimonio y liberación de la persona detenida. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2018.

### **TESIS.**

- Cierra Orellana Karen Lizeth, Novoa Duarte Georgina Concepción, Rodríguez Uceda Héctor Leonel. La excusa absoluta como una excluyente de punibilidad a los delitos referente a la defraudación del fisco en El Salvador. Tesis para otorgar el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2017.
- Martínez Ventura, Jaime. Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuesto, en el código penal salvadoreño vigente. Tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017.

## **ENTREVISTA.**

- Recinos Girón, Miguel. Entrevista por Carolina Stefani Rico Leiva, 26 de septiembre de 2021.

## **NORMAS JURÍDICAS.**

- Código Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.

## **SENTENCIAS.**

- Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de apelación. Referencia 427-2018. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018.
- Tribunal Décimo de Paz. Acta de audiencia inicial. Referencia 159-PCA-14-3. El Salvador, 2015.
- Tribunal Supremo Español, Recurso de casación, número. 2426, (España, Sentencia 26 de diciembre de 1986).