

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



**EL ERROR DE PROHIBICIÓN EN LOS EMPLEADOS JERÁRQUICAMENTE
SUBORDINADOS, QUE PARTICIPAN EN LA COMISIÓN DEL DELITO DE
APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O APROPIACIONES
TRIBUTARIAS**

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

**PARA OBTENER EL TÍTULO EN:
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**DOCENTE ASESORA:
LIC. LILI VERÓNICA GARCÍA ERAZO**

**PRESENTADO POR:
FABIÁN LEIVA, BALMORE ALEXANDER**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MARZO 2022

TABLA DE CONTENIDO	
EL ERROR DE PROHIBICIÓN, EN LOS EMPLEADOS JERÁRQUICAMENTE SUBORDINADOS, QUE PARTICIPAN EN LA COMISIÓN DEL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O APROPIACIONES TRIBUTARIAS.	1
RESUMEN.	1
INTRODUCCIÓN.	1
ANTECEDENTES HISTÓRICOS SOBRE EL ERROR DE PROHIBICIÓN.	2
NOCIONES GENERALES SOBRE EL ERROR DE PROHIBICIÓN.	3
El Error de Prohibición.	3
EL ERROR DE PROHIBICIÓN EN LOS EMPLEADOS SUBORDINADOS JERÁRQUICAMENTE	4
Las jerarquías en las estructuras de poder de la empresa	5
Las obligaciones de los empleados y sus responsabilidades penales.	6
ANÁLISIS DEL ERROR DE PROHIBICIÓN EN EL DELITO DE APROPIACIÓN	7
El delito de Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones tributarias como delito contra la Hacienda Pública.	10
Tipificación del delito de Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias, en El Salvador.	10
Bien Jurídico.	11
Patrimonio o Propiedad	12
PRINCIPIO DE LEGALIDAD	13
Antecedentes históricos del Principio de Legalidad en referencia al delito de Apropiación indebida.	14
APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O PERCEPCIONES TRIBUTARIAS	14

Defraudación al Fisco (Defraudación Tributaria)	15
RETENCIONES Y PERCEPCIONES DEL IMPUESTO	16
Retención	16
Agente de retención	16
Retención de impuestos	16
Retención en el ISR	17
Retención indebida	17
Agente de percepción de IVA	17
APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O PERCEPCIONES TRIBUTARIAS EN EL CÓDIGO PENAL	17
Análisis del Delito-Tipo	17
Vía Administrativa	18
Vía Penal	19
CONCLUSIONES	19
FUENTES DE INFORMACIÓN BIBLIOGRÁFICA	20

EL ERROR DE PROHIBICIÓN EN LOS EMPLEADOS JERÁRQUICAMENTE SUBORDINADOS, QUE PARTICIPAN EN LA COMISIÓN DEL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O APROPIACIONES TRIBUTARIAS.

RESUMEN.

Las personas jurídicas por su naturaleza ficticia, requieren de personas naturales para ejecutar sus actos lícitos o ilícitos; por lo que constituyen empresas, dentro de las que se contrata empleados, que sirven como medio para desarrollar sus actividades normalmente económicas. Generan utilidades respecto de las cuáles deben pagar al Estado los tributos que les sean aplicables. Estas se estructuran jerárquicamente, a efecto de organizar las funciones de los empleados que laboran en ella y se dota de capacidad para la toma de decisiones a empleados, que dirigen las actividades de la empresa. Estos emiten órdenes a empleados que se encargan de ejecutarlas, siendo estos últimos empleados subordinados, al ejecutar acciones en virtud de órdenes emanadas de sus superiores. Pueden incurrir en actividad delictiva, sin que su voluntad sea obtener el beneficio económico que percibe la persona jurídica dueña de la empresa. Incluso, puede desconocer el carácter ilícito de su acción u omisión. Por ello, debe hacerse un análisis del Error de Prohibición, como causal de exclusión de la responsabilidad penal, establecida en el art. 28 del Código Penal, y determinar su aplicabilidad a los empleados jerárquicamente subordinados, a quienes se les atribuya participación en la comisión del delito de Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias, previsto y sancionado en el art. 250 del Código Penal.

INTRODUCCIÓN.

El art. 12 de la Constitución de la República, establece como requisito para la imposición de penas, la determinación de culpabilidad del imputado, respecto de los hechos atribuidos, para ello deben considerarse todas las circunstancias que circundan a la persona, dentro de ellas puede existir la creencia errónea de legalidad del acto.

La presente investigación, se desarrolla como un acercamiento y análisis de la institución jurídica penal del Error de Prohibición, que incide en la responsabilidad penal, de las personas que siendo empleados jerárquicamente subordinados dentro de empresas, intervienen en la ejecución del delito de Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias. Previsto y sancionado en el art. 250 del Código Penal. Debido a que su posición laboral no les faculta para tomar decisiones en el ejercicio de sus cargos, y al obedecer órdenes de superiores pueden participar en la comisión de un delito sin ser su voluntad o por desconocimiento de la ilegalidad del acto, que puede ser visto como legítimo por ser órdenes emanadas de sus superiores.

En este orden de ideas, es necesario analizar el ordenamiento jurídico aplicable, la jurisprudencia pertinente y las posiciones dogmáticas expuestas por distintos autores. A efecto de determinar la aplicabilidad de la causal de exclusión de la responsabilidad penal del Error contemplado en el art. 28 del Código Penal, o si la actividad desarrollada por los empleados subordinados conlleva un grado de autoría, respecto de la cual deba enfrentar las consecuencias jurídico penales que se deriven de su actuación.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS SOBRE EL ERROR DE PROHIBICIÓN.

Según José Wilmer Maza Gonza, el error en materia penal, nace el 18 de Marzo de 1952, con la sentencia del Tribunal Federal Alemán,¹ se concibe dentro de la teoría de la culpabilidad, desarrollada dogmáticamente por primera vez por el reconocido penalista Hans Welzel, en su obra que traducida al español se encuentra con el título “El nuevo sistema de derecho penal”, publicada en el año 1952. Dando lugar a la corriente finalista del derecho penal, en la que se da relevancia al elemento volitivo del delincuente, y sus intenciones, respecto del resultado del delito, con lo que se ha apartado de los sistemas penales, la responsabilidad objetiva, que daba lugar a la imposición de penas, por la sola comisión de un hecho delictivo, sin tener en cuenta las intenciones del sujeto activo.

¹ José Wilmer Maza Gonza y José Marcelo Maza Gonza, *La Aplicación del Error de Prohibición según COIP*, Edición primera (Quito, 2019), 12-15.

NOCIONES GENERALES SOBRE EL ERROR DE PROHIBICIÓN.

El Error de Prohibición.

El Artículo 28 del Código Penal habla sobre el tipo de error que existe. Es decir, que partimos del error invencible y el error vencible² dentro del que vemos que el primero busca la exclusión de la responsabilidad penal, mientras que la segunda busca la responsabilidad penal tipificandola como dolosa. Pero cabe recalcar que nos enfocamos en la determinación de la existencia del Error de Prohibición. En donde es necesario que la persona que se le atribuye la conducta, sepa que el actuar de esa forma está prohibido. Pero que a su vez crea que el caso da una causa de justificación que le permita, actuar dentro de los parámetros de la misma. Es preciso mencionar que, el error de prohibición puede ser directo o indirecto. Esto dependerá de cómo actúa la persona, creyendo que el comportamiento que utiliza no es delito o bien que conociendo el delito busca que lo ampare una causa de justificación.

La jurisprudencia establece del artículo 28 del Código Penal y lo que la doctrina establece, *es claro que el error de prohibición es viable de solicitarse en tres supuestos concretos: a) cuando el sujeto desconoce la existencia de la norma prohibitiva (error directo); b) la falsa creencia de ostentar una autorización permisión normativa, y c) el sujeto obra en la creencia errónea de una causa justificación inexistente (error directo estos dos últimos) (Ref.19-CAS-20 del 21/09/2004).*

Más recientemente se dijo *“en principio la teoría del error en el derecho penal distingue entre error de tipo y error de prohibición, el primero excluye el dolo si es invencible, o puede llegar a sancionar la acción como culposos, si concurren los requisitos de este. El ámbito que comprende está referido al desconocimiento, de elementos del correspondiente tipo objetivo, es decir que puede recaer la acción, curso causal, resultando cualidades especiales de autor.*

Mientras que la segunda clase tiene como objeto la prohibición jurídico penal, de ahí que, si está comprometida la conciencia de la antijuridicidad y por esta vía la culpabilidad misma, la que será excluida cuando se trate de un error invencible, o dará lugar a una responsabilidad atenuada especialmente si es vencible. A su vez el error de prohibición

² Código Penal (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 1998), Artículo 28

*puede ser directo o indirecto, según que el sujeto actúa creyendo que su comportamiento no es delito, o bien que, conociendo la prohibición penal en general, supone que en el obrar concreto, le ampara una causa de justificación. Una subclasificación más el error puede estar referido a la causa de justificación (error de permisión) o respecto de los presupuestos de esta.*³ (Ref.441-CAS-2009 del 06/05/2011).

El error de prohibición es una de las causales de exclusión de responsabilidad penal. Debido a la posibilidad que el sujeto activo de un delito se encuentre en una situación de error respecto de la tipicidad y antijurídica de su acción u omisión, ya sea por una errónea interpretación de la ley o su desconocimiento, incluso la presencia de engaño en el sujeto provocado por agentes externos, que le inducen a participar en la comisión del delito.

EL ERROR DE PROHIBICIÓN EN LOS EMPLEADOS SUBORDINADOS JERÁRQUICAMENTE.

Los empleados jerárquicamente subordinados, por la sumisión a la que se encuentran conminados, pueden incurrir en acciones u omisiones, que impliquen participación en la comisión de un delito, por encontrarse atendiendo órdenes emitidas por sus superiores jerárquicos dentro de una empresa. Siendo que su participación puede ser un instrumento utilizado por tercera persona, para conseguir los resultados o beneficios que produce la comisión del delito. Pero la voluntad del empleado se encuentra supervisada a las instrucciones que recibe de sus superiores, lo que puede hacer que el empleado concurra en una falsa idea de legalidad del acto, o que el responsable de las consecuencias será exclusivamente la persona que emitió la orden. Teniendo en cuenta dentro de esta situación, que el empleado puede encontrarse atemorizado de recibir consecuencias laborales negativas por no cumplir con lo encomendado por su superior.

Las sociedades de personas, crean empresas que funcionan como un instrumento de generación de ingresos económicos, en virtud de los cuales se encuentran obligadas al pago de ciertos tributos, y son sujetos de retención de impuestos pagados por sus clientes y por sus empleados. Pero al no ser enterados a la Hacienda Pública, podría incurrir en delito de

³ Sala de lo penal, *Referencia 162-C-2012*, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2012).

Apropiación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias, previsto y sancionado en el art, 250 Código Penal. El que sería cometido por el dueño de la empresa, pero para su ejecución podría usar la participación de sus empleados, especialmente los que se encuentren encargados de administrar las finanzas de la empresa.

Las jerarquías en las estructuras de poder de la empresa.

En el Derecho Penal Económico, la criminalidad de empresa, más que la criminalidad en la empresa, de un tiempo a esta parte, ha acaparado la atención de la doctrina, ya que la materia de imputación de responsabilidad penal ostentan las personas naturales, enseñan que no siempre se satisfacen los sentimientos de prevención, las decisiones las adoptan los órganos de administración y la llevan a cabo empleados subordinados, produciéndose efectos preventivos, se origina en la fungibilidad de los subordinados teniendo cuenta de la particular organización empresarial (*división vertical y horizontal*),⁴ en el desconocimiento del significado de las consecuencias de su acción, debido a la insuficiente información que poseen respecto del funcionamiento global de la empresa; y, a la escasa resistencia que pueden ofrecer, frente a la llamada actitud criminal colectiva, con arreglo a lo interior de una empresa, se manejan valores y mecanismos de presión que pueden determinar que un miembro de la empresa, a consecuencia de su vinculación al establecimiento y a la notoriamente alta disposición, a la obediencia del hombre en el sistema jerárquico actúe, en palabras de Schunemann, de un modo altruista en interés de la renta, cuando objetivamente está realizando una conducta prohibida por el derecho penal.

Asimismo, entran aquí en consideración la obligación de responder respecto de los peligros creados por otras personas que de alguna manera estén dentro del ámbito de influencia del Superior. Deben tomarse en cuenta los peligros causados por los que tienen cargos de menor jerarquía, así como los funcionarios públicos respecto de sus subordinados, de los administradores o empleados jerárquicos privados respecto de los que trabajan a sus órdenes, etc. Estos casos no tienen una respuesta uniforme. En todo caso deberá tenerse presente hasta qué punto puede entenderse que el orden jurídico coloca al emitente en la posición de custodio. Esta posición es indudable en el caso de los funcionarios públicos

⁴ Enrique Bacigalupo, *Tipo y Error*, (Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires 1973)

frente a los bienes e intereses del Estado y de los particulares, pero no siempre es claro respecto a la relación a los daños que puedan provenir de los miembros de la sociedad. *El funcionario o encargado de la administración que no intenta seriamente impedir el exceso de sus subordinados respecto de los bienes o intereses de particulares responde indudablemente como si hubiera causado él mismo esos resultados.*⁵

Las obligaciones de los empleados y sus responsabilidades penales.

El titular de la empresa ostenta un deber de garante que se fundamenta en el hecho de que al iniciar una actividad empresarial, configurando su ámbito de dominio con exclusión de terceros, que desata cursos causales respecto a los cuales tiene que evitar que lesionen bienes jurídicos y, al mismo tiempo, asume el compromiso de intervenir, controlar, los daños causados con anterioridad a que generen lesiones a intereses penalmente relevantes.⁶ La actividad empresarial es una actividad cuyo riesgo radica en la posibilidad de que los acontecimientos que se desarrollan en mérito a ella produzcan lesiones, siendo independientes la rama o giro empresarial que se explote.

La responsabilidad del empresario por los hechos cometidos por sus subordinados a título de comisión por omisión se fundamenta, al igual que cualquier otro delito de comisión por omisión, en el dominio que se tiene respecto a la causa del resultado. Este planteamiento, trasladado al ámbito empresarial, importa un dominio por parte del órgano de dirección sobre las personas, y sobre los procesos y elementos de la empresa. La causalidad hipotética debe ser descartada del ámbito de los delitos omisivos y reemplazada por el criterio de incremento del riesgo⁷.

Los deberes de garante del empresario tienen que ser determinados en función a la concreta situación que se valora, la norma que regula la actividad empresarial ofrece un importante indicio. Del mismo modo, criterios como razonabilidad y prudencia ofrecen parámetros para concretar dichos deberes. La delegación en el ámbito empresarial genera, de cara al

⁵ Enrique Bacigalupo, *Manual de Derecho Penal*, (Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, 1996) 231, 232,770

⁶ Iván Fabio Meini Méndez, "Responsabilidad Penal de los Órganos de Dirección de las Empresas por comportamientos omisivos, El deber del garante frente a los hechos cometidos por sus subordinados", *Revista de Derecho* N° 52 (Lima, Perú 1999) 833-836

⁷ *Ibid.* 885

delegado, la asunción de una nueva posición de garante; y, de cara al delegante, puede generar una responsabilidad in eligiendo e in vigilando al tener que seleccionar a personas idóneas para delegar en ellas funciones materiales y de control, y transforma la originaria posición de garante (posición de garante residual) estando obligado, en consecuencia, a supervisar el correcto desempeño de las funciones por parte del delegado y, llegado el caso, a corregirlo y reemplazar.

ANÁLISIS DEL ERROR DE PROHIBICIÓN EN EL DELITO DE APROPIACIÓN.

El error se da cuando hay una equívoca interpretación de persona que hace la retención, siendo esta, la encargada de informar al Fisco. Uno de los ejemplos sería el regulado en el artículo 154 del Código Tributario, se establece cuales son los sujetos obligados. Por lo que podemos observar que los delitos de la Hacienda Pública son protegido mediante el orden económico, a través de una serie de conductas concretas que no comparten individualmente una lesión o un peligro para el bien económico estatal, puesto que debe hacerse bajo el Principio de Legalidad. Es decir que debe haber sanción en el núcleo esencial de la prohibición, tal como está establecido en las leyes. No puede presumirse que todos los contribuyentes conozcan los términos técnicos del derecho tributario, a esto si le sumamos que la mayoría de las instituciones fiscales creadas por la ley son reglamentos por un poder ejecutivo mediante normas de menor jerarquía. Por ello existe una abundante normativa en el ámbito administrativo fiscal, caracterizada por falta de precisión y es posible que se intrigan principios como el de Certeza y Seguridad jurídica derivados del Principio de Legalidad.

Por ende, para eximir la culpabilidad no basta una simple alegación de error de prohibición, si no, que debe de ir acompañado de su propia prueba. Es decir, que el error debe de ser probado para adquirir relevancia de excusa frente a una imputación cuando el error recae en normas ajenas al derecho penal, no se puede dejar de atender las condiciones penales de quien lo alega. En ese sentido, podrán ponderarse estudios y aptitudes del contribuyente, así como sus antecedentes en el plano fiscal. El Juzgado de Paz, ha optado por el criterio de distinguir la situación de una empresa que cuenta con personal especializado en materia fiscal de la pequeña empresa o del pequeño comerciante que carece de esos medios. *La*

*problemática del error adquiere especial relevancia si se encuentra en juego una norma oscura o insuficiente que incida sobre la obligación fiscal, o si se trata de una norma recientemente dictada, o si hubo modificaciones normativas o cambios de criterio respecto de un mismo concepto necesario para determinar la obligación tributaria.*⁸

También en los casos en que existan criterios doctrinarios y jurisprudenciales controvertidos sobre la cuestión que motiva la controversia. En los casos de pluralidad de interpretaciones acerca de una misma disposición, siendo razonable por el contribuyente afectado debe hacerse lugar al error. Podría considerar que se trató de un comportamiento legítimo, o bien atípico o disculpado por error, la explicación del imputado en cuanto a que las omisiones incurridas en su declaración jurada obedecieron a una diversidad de interpretaciones sobre los alcances de ciertas normas que eximen del pago del impuesto. El Doctor García Berro, ha sostenido que la interpretación de un contribuyente no es manifiestamente irrazonable pues al momento de la presentación de los documentos por éste existía una discusión respecto al ámbito de aplicación de un beneficio fiscal, discrepancia que no ha sido dilucidada en el ámbito administrativo ni en la jurisprudencia del tribunal fiscal.

Cuando el Estado incumple con su deber de advertencia suficiente al contribuyente y cuando se dictan elencos normativos desprovistos de la debida claridad y durabilidad y sin la debida difusión y publicidad adquiere relevancia el error, ya que los hechos mencionados pueden llevar a los administrados, actuando de total buena fe, a adoptar posturas que carecen de dolo de engañar pero que son consideradas perjudiciales para los intereses recaudatorios del fisco. La admisión del error debe operar tanto en los delitos que requieren engaño o ardid como en aquellos que no requieren ese elemento especial debiendo el Juez valorar en cada caso los indicios emergentes de los hechos.

Claramente podemos ver en el caso de la sentencia de referencia INC-APEL-310-SC-2016⁹, en la cual se realiza la fiscalización, a fin de verificar el

⁸ Marcello H. Franco, “Derecho Penal, Delito De Apropiación Indebida Por No Vertimientos De Aportes O Tributos A La Administración Previsional o Tributaria”. Revista Instituto de Derecho Penal Núm. 7 (Uruguay: 2016)

⁹ Cámara Primero De Lo Penal de la Primera Sección del Centro, *referencia INC-APEL310-SC-2016* (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016).

incumplimiento de las obligaciones tributarias por ende se hace la perica con fin de determinar la retención indebida, en donde la sociedad determina al contribuyente, siendo este el representante en el que se determina que es el agente de retención, realizando las retenciones en conceptos de anticipo de impuesto a la transferencia de bienes y prestaciones de servicios, en donde el contribuyente solo se basaba únicamente a las certificaciones en donde aparece como director y presidente de la sociedad, del que no existen pruebas suficientes. Por ello se determina que ha habido una errónea interpretación en la mera existencia o concurrencia de la representación legal del representado, además de no contar en los libros de actas de la junta directiva como agente de retención. Siendo favorable dicha sentencia del error que existe en la persona a quien se le imputa el delito de apropiación indebida de retención o percepción tributaria.

EL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O PERCEPCIONES TRIBUTARIAS, EN EL SALVADOR.

Este delito, que fue llamado por primera vez apropiación indebida en el Código de Zeneradelli, en 1889; se dice que existen tres teorías que explican la Naturaleza Jurídica, de esta figura, la primera de ellas, entiende que la apropiación indebida es un delito por naturaleza, un delito contra la propiedad, la segunda teoría lo entiende como un delito contra el patrimonio y finalmente la tercera teoría lo entiende como un delito de doble naturaleza, entendiéndose este como los delitos de apropiación indebida cuando se vincula en el tipo el verbo apropiado, con el concepto de cosa mueble este último objeto material del delito y de administración desleal del patrimonio ajeno es decir cuando se vincula el verbo del tipo distraer con el concepto de dinero este último como objeto material del delito, para esta teoría la apropiación indebida afecta única y exclusivamente la propiedad, y por su parte la administración desleal afecta el patrimonio¹⁰.

La apropiación indebida, es por esencia un delito de apropiación y, en consecuencia, afecta solo la propiedad, consiste teóricamente en apropiarse de una cosa mueble ajena, que se detenga por un título que genera la obligación de entregar o devolver.

¹⁰ German Cueto Etcheberry, “Delito de Apropiación Indebida en la Jurisprudencia”, (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas; Universidad de Chile, Santiago, 2004)

Ahora bien, entendiendo el delito de apropiación indebida como una modalidad defraudación, la ubicación de este delito se traslada de los delitos contra la propiedad a los delitos contra el patrimonio. Entonces en ese supuesto el delito de apropiación indebida no podrá brindar protección a cosas carentes de valor económico, y además pasará a ser el único delito que tendrá como finalidad proteger la comunidad del patrimonio, sea entendido este en su globalidad o en sus partes individuales.

El delito de Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias como delito contra la Hacienda Pública.

La segunda de las cuestiones que podríamos plantear respecto del levantamiento de la pena es de si la misma sería aplicable solamente en los delitos contra la Hacienda Pública, consumados o si por el contrario se podría aplicar ese efecto cuando nos encontramos frente a un delito en grado de tentativa, atendiendo al criterio expuesto en la STS 89/2019, del 19 de febrero cuando nos encontramos ante la modalidad comisiva derivada de la percepción indebida de devoluciones o beneficios fiscales.

En el primer supuesto en la medida que la práctica totalidad de nuestro sistema impositivo se gestiona a través del sistema de autoliquidación, resultara prácticamente imposible la tentativa de delito, pues antes de la finalización de los plazos de declaración o liquidación, podría hablarse más bien de desistimiento previo a la tentativa de delito. Una vez finalizado el plazo reglamentario de la declaración y liquidación, el delito queda consumado, tanto si se presenta o como si no la declaración, no siendo posible ya la tentativa de delito, teniendo en cuenta el peso cuantitativo de esta conducta en el global de los delitos contra la Hacienda Pública, nos parece que no serían frecuentes los supuestos de tentativa, dado que los mismos quedarían reducidos a los supuestos de percepción indebida de subvenciones y beneficios fiscales.

Tipificación del delito de Apropiación Indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias, en El Salvador.

Este delito lo encontramos en el artículo 250 del Código Penal en el que establece, que el que retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la administración tributaria y no enterándolo al fisco en el plazo legal estipulado, será sancionado con prisión de cuatro a seis años pero se aumentara la pena si el monto excediera de veinticinco mil colones, veamos que la retención no más que el acto de administración en donde los agentes encargados de este acto les descuentan a las personas periódicamente un porcentaje de su salario conforme a lo que la ley emane esta retención deberá ser informado a la Hacienda pública, las retenciones tributarias son la violación al fisco que no solo serán sancionados por la vía administrativa art. 3 C. Tributario¹¹ sino también penalmente.

BIEN JURÍDICO COMPROMETIDO EN EL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA.

Bien Jurídico.

Dicen Octavio de Toledo y Huerta Tosildo, que, como consecuencia de la configuración democrática de Estado, se atribuye al bien jurídico el carácter límite del poder estatal, lo que expresa mediante la formulación, del llamado principio de exclusividad y protección de los bienes jurídicos.¹²

El bien jurídico protegido en el delito de apropiación indebida, ha sido motivo de discusión por parte de la doctrina nacional como internacional, las que han buscado determinar este delito, debido a la poca claridad del tema y la importancia de esta, en que, con esto se incumple con la condición necesaria para criminalizar un comportamiento. Lo cual además de generar inseguridad jurídica va contra el principio de legalidad, ya que, no solo tiene claro que el bien jurídico es que protege, lo que implicaría que el tipo quedaría incompleto, a mayor abundamiento si la doctrina y la jurisprudencia no pueden determinarlo.

Lo que protegería, por lo tanto, la apropiación indebida es la propiedad, respecto de los ataques que importen el incumplimiento de entregar o devolver aquello que

¹¹ Luis Vásquez Lopez, *Recopilación de leyes en Materia Tributaria* (edición 22.,2014) Artículo 3

¹² José Wilmer Maza Gonza y José Marcelo Maza Gonza, " *La Aplicación de del Error de Prohibición según COIP*, (Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2019) 85, 86

específicamente se recibió por el sujeto activo, con el deber de restituirlo, siempre que este sujeto haya sido colocado dolosamente en la imposibilidad de cumplir con esa obligación, al apropiarse previamente de eso que está obligado a entregar. No se estaría de consiguiente ante un abuso de confianza sino ante una acción de apropiación; tampoco el tipo quedaría satisfecho con un perjuicio patrimonial en general, debe lesionarse exactamente un interés específico concreto, que indudablemente, además entrega ese patrimonio.

Partiendo desde el punto de vista en que el bien jurídico va a ser el punto de referencia fundamental para valorar la gravedad del delito, la palabra bien tiene un significado amplio. Por lo que tomamos en cuenta que son cosas y forman parte de nuestro patrimonio, cabe recalcar que todos los bienes son cosas; pero no todas las cosas son bienes.¹³ Es decir que las cosas, es el género y los bienes, serían la especie. Tal como lo establecen ALESSANDRI Y SOMARRIVA. Que para ser bienes estos deben ser útiles si no también susceptibles de apropiación. Como a su vez el jurista BIONDO afirma que el bien jurídico debe ser relevante para la Ley. Es por ello que los bienes jurídicos son las cosas que pueden prestarnos utilidad pero que a su vez tiene un valor económico de los que podemos apropiarnos por medio de ley. Y dentro de la corriente patrimonialista, el autor Martínez-Buján¹⁴ plantea que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, concretamente en obtener recursos públicos tributarios, en la fase de liquidación de los tributos.

Patrimonio o Propiedad.

Según la constitución de 1793¹⁵, la propiedad se definía como el derecho que tiene todo hombre para disfrutar y disponer a su voluntad de sus bienes, de su renta como fruto de su trabajo. Es decir, es el derecho legal que le nace a las personas para disponer de su patrimonio. Y como vemos reflejado en nuestro Código Penal que la persona que le retenga o apropien de manera ilícita, ya sea dinero o cualquier cosa de valor, con la obligación de devolverlos serán castigados penalmente, ya que el bien jurídico en este caso el Código Penal quiere proteger el patrimonio de la persona a quien se le tiene que devolver lo

¹³ Juan Guillermo Betancur Londoño. *Bienes*, (Ediciones Unaula 2007), 18

¹⁴ Martínez Carlos, Buján Perez, *Derecho Penal Económico*, (Tirant lo Blanch, Valencia, 1998) 120

¹⁵ Pierre Joseph Proudhon, *¿Qué es la Propiedad?*, (El cid Editor, 1983) 54

retenido. *El jurista GAYO hace una clasificación del patrimonio en su libro el Patrimonio en donde los divide en: res in patrimonio y res extrapatrimonial*¹⁶, en donde se refiere a los bienes que tienen un régimen jurídico, a su vez se considera como un atributo de la persona ya sean bienes, derechos, deberes y obligaciones susceptibles valuadas en dinero que constituye una universalidad jurídica.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

En nuestro Código Penal nos regula en su artículo 1 el principio de legalidad. En donde establece que no podrán ser sancionados por una acción u omisión que la ley penal no haya establecido. Pero si vemos claro el delito de apropiación indebida de retenciones y percepciones, está regulado en nuestro cuerpo normativo en su artículo 250 cp. Podemos definir según el diccionario jurídico como: *Aquel principio de carácter jurídico en virtud del cual los ciudadanos, y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y el derecho.*¹⁷ El principio de legalidad está reconocido por la doctrina y respetado por los ordenamientos jurídicos como la suprema garantía del derecho penal, y su expresión clásica es Nullum Crimen, Nulla-Poena Sine Lege, lo que se traduce no hay crimen, ni pena sin ley. El fundamento del principio de legalidad es la seguridad jurídica absoluta; por ello este principio se enmarca en las garantías legales, judiciales, constitucionales y penales. *El principio de legalidad aparece básicamente como una consecuencia del principio de culpabilidad que, además, garantiza la objetividad del juicio de los tribunales, pues es solo con base a una ley previa que se hace posible un enjuiciamiento objetivo de los hechos*¹⁸. En palabras de Bacigalupo los comentarios de Von Liszt sobre el principio de legalidad no tienen mayor validez en la actualidad, ni mayor parte de la doctrina. Manifestando que en un estado democrático del derecho, el juez nunca tiene a un delincuente sino a un ciudadano que está amparado a la presunción de inocencia y que es el destinatario de la protección principal del principio de legalidad; en consecuencia este principio debe entenderse como la carta magna del ciudadano y sus derechos fundamentales.

¹⁶ José Joaquín Herrera Villanueva, “El Patrimonio”, Revista Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, (2014)

¹⁷ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

¹⁸ Enrique Bacigalupo, *Manual de derecho penal parte general*, 2ª ed., (España, Madrid: edit., Hammurabi, 1999) 103.

Antecedentes históricos del Principio de Legalidad en referencia al delito de Apropriación indebida.

Es preciso mencionar que este principio viene haciendo apariciones desde la edad antigua y edad media tomando esos puntos para ser introducida a la edad moderna; de esta forma es como el principio de legalidad da su primera aparición en las constituciones de estados federados americanos como por ejemplo en Filadelfia en 1774, en Virginia el 12 de junio de 1776, etc. Que empieza a verse con los inmigrantes ilegales, seguido de ello se plasma en la legislación de Pedro Leopoldo de Toscana en 1786 y en Código Penal Austriaco. Con la declaración de los derechos del hombre universalidad en su art. 8.

En Alemania nacionalista de 1935, el legislador le da otro sentido al principio de legalidad por un texto que declaraba que era ilícito castigar, “*según la idea básica de una ley penal y según el sano sentimiento del pueblo, dando amplio lugar a la analogía*¹⁹” dando lugar el autor a castigar según sea el sentimiento del pueblo, y tras la segunda guerra mundial se estableció inmediatamente que el principio de legalidad iba ser uno de los derechos fundamentales para las personas como un mecanismo de controlar el abuso de poder.

APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O PERCEPCIONES TRIBUTARIAS.

En el Artículo 217 del Código Penal encontramos dicho delito. En donde sanciona al que teniendo en su poder una cosa mueble ajena por un título que produzca obligación de entregar o devolver la cosa, se apropiare de ella o no entregare o restituyere en su debido tiempo será sancionado. La apropiación indebida se da cuando a una persona se le confiere una cosa con la obligación de devolverla y ella se adueña de la cosa causando un daño patrimonial del tercero, es decir de su legítimo propietario. A su vez una percepción es el valor adicional que se le agrega en las facturas de cobros o en compras, y la retención es una quita del monto a pagar que realiza el cliente cuando hace el pago de una cosa.

¹⁹ Véase. Fontan Balestra, *Derecho Penal Introducción y Parte General*. (Ediciones Arayú 1953) 173

Defraudación al Fisco (Defraudación Tributaria).

Lo primero que se observa en la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Código Penal de El Salvador vigente, es que esta categoría de delitos se equipara al supuesto tipo penal de defraudación al Fisco, regulado en el artículo 249, puesto que en el inciso primero de éste se enumera un conjunto de comportamientos delictivos que según el legislador conforman dicho tipo penal. El autor Vicente Oscar Díaz ²⁰ quien cita al autor Mastre Delgado afirma que el fraude equivale a engaño o a una acción contraria a la verdad o a la rectitud. En otras palabras, los delitos relativos a la Hacienda Pública tipificados en el Código Penal están comprendidos en el delito defraudación al Fisco y dentro de esa categoría se agrupan comportamientos que indudablemente lesionan a la hacienda estatal, como la evasión de impuestos, la defraudación constituye un fraude que incide el error al fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o para un tercero así perjudicando el fisco en el derecho de la percepción íntegra de lo que establece el código tributario.

Pero no debemos confundir el pago de impuesto con la defraudación fiscal, ya que, la defraudación va encaminada a la realización de engaños al fisco y de esta forma hacer un pago menor de los impuestos correspondientes, y el contribuyente tiene la mera conciencia y voluntad propia para engañar al fisco, el no pago del impuesto se denomina deuda tributaria que es existente al día siguiente que termina el periodo tributario tal como lo establece el artículo 264 del Código Tributario. ²¹

El tratadista Héctor Villegas dice que la defraudación tributaria es: *Defraudación tributaria es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones sustantivas y formales.*²²

RETENCIONES Y PERCEPCIONES DEL IMPUESTO.

Retención.

²⁰ Vicente Oscar Díaz. *La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal*, (Buenos aires, edición Macchi, 1992). 17-18

²¹ Luis Vásquez López, Recopilación de Leyes en Materia Tributaria, 179

²² Guillermo Fernández, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas*, 2011, 217.

La retención ²³ en materia tributaria es la recaudación de los sujetos que realizan pagos en el caso del impuesto sobre la renta. Lo anterior en atención a la cercanía de la fuente de riqueza, ejemplo de ello son los patrones. En la doctrina jurídica tributaria una retención es entendida como el deber de colaboración del no contribuyente con la hacienda pública. Este deber de colaboración se concreta en retener e ingresar en el tesoro público una cantidad por la realización de determinados pagos.

Agente de retención.

Es agente de retención todo sujeto obligado por la ley a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto, así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria, tal como se regula en el Código Tributario en su artículo 154-162.

El agente de retención ²⁴ está obligado a entregar constancia al sujeto pasivo, al momento de efectuar la retención, por las cantidades retenidas sobre rentas por prestaciones de servicios o por los adelantos que se perciban en la ejecución de contratos, así como por rentas pagadas a sujetos pasivos no domiciliados.

Retención de impuestos.

Es la obligación que tiene el comprador de bienes y servicios, de entregar el valor total de la compra al proveedor si no de guardar o retener, un porcentaje en concepto de impuestos, este valor debe de ser entregado al estado a nombre del contribuyente, para quien esta retención le significa un prepago o anticipo de impuesto ²⁵

Retención en el ISR.

Son las deducciones efectuadas por los agentes de retención ²⁶ a los pagos de salarios, sueldos y otros ingresos en una cantidad determinada por la ley, reglamentos o las normas emitidas por la Administración Tributaria.

²³ Gabriela Ríos Granados, Boletín Mexicano De Derecho Comparado, (revistas del IIJ UNAM)

²⁴ CPA. Johanna Villacreses, ing. Marco Jara, *Las retenciones en la fuente y su impacto en el capital de trabajos Aplicados en los trabajos*, (Universidad Politécnica Salesiana, Ecuador 2011)

²⁵ Vease. Fernández, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*.

²⁶ Guía del contribuyente N° 11 Impuestos Internos, Retención de impuestos sobre la Renta.

Retención indebida.

La retención indebida ²⁷ es la apropiación ilícita de una cosa mueble, dinero o valores ajenos que tiene bajo el poder de custodia, pero con la obligación de entregarla causando con ello un perjuicio a otro.

Agente de percepción de IVA.

Según el autor Pérez Bustamante y Ponce²⁸. Establece que son aquellas personas naturales y jurídicas que habitualmente efectúan ventas de bienes y prestaciones de servicios gravados con una tarifa de IVA, en donde el IVA es un impuesto indirecto cuya recaudación se realiza a través de agentes económicos distintos al servicio de rentas internas, y estos agentes son considerados pasivos que permiten la recaudación del IVA.

APROPIACIÓN INDEBIDA DE RETENCIONES O PERCEPCIONES TRIBUTARIAS EN EL CÓDIGO PENAL.

Análisis del Delito-Tipo.

Claramente podemos observar que las retenciones tributarias es la violación de normas fiscales que conlleva no solo a sanciones administrativas, sino que también llegan a ser sanciones penales, que además no exime la obligación de hacer efectivo el monto de las retenciones apropiadas de forma indebida, si no por otra parte el resarcimiento de interés compensatorio y multas todo esto va a depender de la gravedad del deudor a la privación de libertad.

Vía Administrativa.

En el artículo 165 del Código Tributario²⁹, se detallan las reglas de la notificación, puesto que las actuaciones de la Administración Tributaria deben notificarse, a través de los medios siguientes: personalmente, por medio de esquila, por medio de edicto, por medio de

²⁷ Informe de investigación Cijul, Apropiación Y Retención Indebida

²⁸ Pérez Bustamante Y Ponce (boletín, Agentes de percepción y Retención).

²⁹ *Ibíd.* 19, Artículo 165

correo electrónico certificado, por medios tecnológicos de comunicación que dejen rastros perceptibles, y por medio de publicación en el diario oficial o cualquier periódico de circulación nacional.

Fiscalización, tomando como base el artículo 173 del Código Tributario³⁰, faculta a la administración tributaria para requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad, así como realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica, efectúa las diligencias necesarias para la concreta y oportuna determinación de impuestos, también podrá solicitar a la PGR, al juez correspondiente las medidas precautorias apropiadas a las circunstancias del caso.

Respecto de la Auditoría, los auditores deben formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, que pueden ser ampliados por ellos mismos o por otros diferentes, cuando los mismos sean diminutos o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencia y no le instruyen suficientemente para una injusta liquidación o cuando el informe no esté ajustado a la realidad.

En cuanto al procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, de conformidad a lo establecido en el artículo 186 del Código Tributario³¹, antes de la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas la administración ordenará la iniciación del procedimiento concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días contados a partir de la notificación, entregando una copia de la auditoría para que muestre su conformidad, en el mismo acto se abrirá prueba por el término de diez días que se contarán al día siguiente del vencimiento del plazo concedido para la audiencia. Asimismo, podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho con excepción a la prueba testimonial.

Vía Penal.

³⁰ *Ibíd.* 19, Artículo 173

³¹ Luis Vásquez López, Recopilación de Leyes Tributarias, 22 edición, 2014, 113 -132

Tomando en cuenta el principio de prejudicialidad, cuando la administración tributaria tuviere conocimiento del cometimiento de delitos de Defraudación al Fisco, se abstendrá de continuar con el proceso administrativo, y elaborando el informe respectivo y comunicándolo a la FGR, dicho informe deberá ir debidamente razonado y avalado por el Director General y Subdirector General de impuestos internos la cual debe acompañarse con la documentación e información que haya lugar, donde conste el monto total de los impuestos evadidos de retenciones y percepciones.

El delito de Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias será sancionado con prisión de cuatro a seis años si la apropiación excediera de veinticinco mil colones.

CONCLUSIONES.

La apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias que lo regula el artículo 250, claramente especifica que el sujeto activo es quien retiene o percibe impuestos, estando designado para tal efecto en virtud que la ley lo faculta para cumplir con la obligación, y cuando no lo entera al fisco es donde se produce el delito. Es preciso mencionar que para la acreditación del agente de retención va a bastar con la constancia de la administración tributaria. Porque el solo hecho de ser representante legal no va a implicar que es el agente de retención.

El principio de legalidad es la máxima expresión y garantía a nivel constitucional, y que rige a todo nivel del ordenamiento jurídico, y es a su vez por medio de este, que nadie puede ser juzgado sino es en virtud de una ley previa y con apego al Estado constitucional de derecho.

Entonces la apropiación indebida se genera cuando el sujeto activo actúa con la cosa ajena como si fuera de él es decir de su propiedad y le daña el patrimonio a un tercero siendo esta persona activa la que comete el delito, teniendo la posesión del título ajeno a él que se le entregó de forma voluntaria con la finalidad de la devolución.

Podemos concluir que la evasión de impuesto se genera cuando el contribuyente no informa el fisco, en donde sabemos que la declaración a la hacienda pública es obligatoriamente

para el contribuyente que esto deriva del generador de un tributo, para este poder cuantificar la devolución de este por la prestación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA.

Bacigalupo Enrique, *Manual de Derecho Penal*, Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, 1996.

Bacigalupo, Enrique, *Tipo y Error*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1973.

Balestra, Fontan, *Derecho Penal Introducción y Parte General*, Ediciones Arayú, 1953

Betancur Londoño, Juan Guillermo. *Bienes*, Ediciones Únala.

Código Penal, El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998.

Cueto Etcheberry, German “Delito de Apropiación Indevida en la Jurisprudencia”, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de Chile. Santiago, 2004.

Conde Muñoz, Francisco, García Arán, Mercedes, *Derecho Penal, P.G., 8ª edición*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.

Fernández Guillermo, Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas.

Guillermo Fernández, Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal

Hans, Welzel, *Derecho Penal, P.G.*, Depalma, Buenos Aires, 1956.

Hans, Welzel, *Teoría de la Acción Finalista*, Depalma, Buenos Aires, 1951

Lascano, Carlos Julio, *Derecho Penal, P.G.* 1ª edición, Advocatus, Córdoba, 2005.

Maza Gonza, José Wilmer y José Marcelo Maza Gonza, “La Aplicación de del Error de Prohibición según COIP”, Edición primera (Quito, 2019)

Meini Méndez, Iván Fabio, Responsabilidad Penal de los Órganos de Dirección de las Empresas por comportamientos omisivos, El deber del garante frente a los hechos cometidos por sus subordinados, Revista de Derecho N° 52 (Lima, Perú 1999).

Pérez Bustamante Y Ponce (boletín, Agentes de percepción y Retención).

Pierre Joseph Proudhon, ¿Que es la Propiedad?, El Cid Editor.2009

Ríos Granados, Gabriela, “Boletín Mexicano De Derecho Comparado”, Revista del IJ, UNAM, número 100.

Recopilación de leyes en Materia Tributaria edición 22. Lic. Luis Vásquez López

Ríos Granados, Gabriela, Boletín Mexicano De Derecho Comparado, (revista del IJ UNAM)

Sala de lo penal de la Corte Suprema de Justicia, 162-C-2012, del 14/01/2013

Vicente Oscar Díaz. La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal.

Villacreses. Johanna Villacreses, ing. Marco Jara, CPA. Las retenciones en la fuente y su impacto en el capital de trabajos Aplicados en los trabajos.