

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO PENAL ECONÓMICO



ANÁLISIS DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA APLICABLE A LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA
PÚBLICA REGULADOS EN EL CÓDIGO PENAL DE EL SALVADOR DESDE UNA PERSPECTIVA
POLÍTICO CRIMINAL.

TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE:
MÁSTER EN DERECHO PENAL ECONÓMICO

PRESENTADO POR:
LIC. ERICK ALEXANDER GAVIDIA RIVERA
ASESOR
DOCTOR ARMANDO ANTONIO SERRANO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, 03 DE ENERO DE 2022.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS

RECTOR

PHD. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO

ING. JUAN JOSÉ QUINTANILLA

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

MSC. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL

SECRETARIO GENERAL

LIC. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

DECANA

MSC. DIGNA REINA CONTRERAS DE CORNEJO

SECRETARIA

DOCTOR ARMANDO ANTONIO SERRANO

COORDINADOR UNIDAD DE POSGRADOS

DEDICATORIA

A Dios, por permitirme contar con la vida, salud y energía para culminar de manera satisfactoria con la empresa trazada al optar por iniciar con mis estudios de maestría en Derecho penal económico; a mis padres, José Gilberto Gavidia Rivas y Miriam del Carmen Rivera de Gavidia, por brindarme un amor incondicional, consejos y la sabiduría necesaria para saber guiarme en mi vida.

A mí amada esposa Niria Beatriz Sales de Gavidia, por todo su apoyo y paciencia durante este importante proceso de formación académica, especialmente debido a los sacrificios de tiempo que conllevó.

AGRADECIMIENTOS

Al Doctor Armando Antonio Serrano, por todos los aportes realizados durante el proceso de investigación, propios de un auténtico Maestro, especialmente al sistematizar todos los conocimientos adquiridos en las distintas materias cursadas durante mis estudios de postgrado, aspecto que me permitió dimensionar de mejor manera la trascendencia y actualidad del Derecho penal económico y su relación con las distintas áreas del Derecho.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
LISTADO DE ABREVIATURAS	vi
CAPÍTULO I	1
APROXIMACIÓN A LAS EXCUSAS ABSOLUTORIAS	1
Sumario	1
Resumen	1
1. Ubicación de la excusa absolutoria dentro de las categorías que integran la teoría del delito	2
1.1 Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría finalista de la acción	3
1.2. Introducción a las teorías funcionalistas	15
1.2.1 Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría funcionalista teleológico-valorativa propuesta por Claus Roxin	16
1.2.2 Un acercamiento al modelo de funcionalismo sistémico-normativo propuesto por Günther Jakobs y la imposibilidad técnica de invocar las excusas absolutorias.	20
2. Definición de la excusa absolutoria	32
3. Origen de la excusa absolutoria	34
4. La excusa absolutoria como aspecto negativo de la punibilidad	36
5. Fundamento dogmático	37
6. Denominaciones de las excusas absolutorias	39
7. Tipologías de excusas absolutorias frecuentemente reconocidas por la dogmática penal	39
8. Distinción con otras figuras	42
CAPÍTULO II	45
REGULACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA APLICABLE A LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN COSTA RICA, ARGENTINA, ALEMANIA Y ESPAÑA	45
Sumario	45
Resumen	45
1. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Costa Rica	45
2. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Argentina	58

3. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Alemania	66
4. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en España	74
CAPÍTULO III	88
REGULACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA APLICABLE A LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA PREVISTOS EN EL CÓDIGO PENAL DE EL SALVADOR	88
Sumario	88
Resumen	88
1. Antecedente histórico inmediato de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Cpn de El Salvador (derogado)	89
2. Regulación actual de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Código penal de El Salvador	108
3. Momento procesal de invocación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador	114
4. Cantidad de oportunidades en que un mismo imputado puede avocarse a la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador	115
5. Sujetos favorecidos con esta modalidad de excluyente de punibilidad	116
6. Efectos jurídicos de la aplicación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador	117
7. Fundamento político criminal de la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Código penal salvadoreño	121
CAPÍTULO IV	136
ESTABLECER DE QUÉ MANERA INFORMA LA POLÍTICA CRIMINAL AL ANÁLISIS JURÍDICO DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA APLICABLE A LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA PREVISTOS EN EL CÓDIGO PENAL DE EL SALVADOR	136
Sumario	136
Resumen	136
1. Integración de la dogmática penal y la política criminal	137
2. Funciones de la política criminal	139
3. Los principios fundamentales del derecho penal como límites de la política criminal	140
4. El programa penal de la Constitución de El Salvador	158

5. Modelos de política criminal	162
6. Falta de correspondencia del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, con el valor justicia	166
7. Falta de correspondencia del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, con los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, que integran la política criminal	169
8. Ausencia de correspondencia del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, con las funciones de la política criminal	167
CAPÍTULO V.....	169
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	169
BIBLIOGRAFÍA	178

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado “Análisis de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública regulados en el código penal de El Salvador desde una perspectiva político criminal”, pretende determinar si la excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Código penal salvadoreño, respeta el contenido axiológico que el legislador constituyente estableció en la Carta Magna, concretamente el valor justicia.

Lo anterior en virtud que la incorporación de una figura de derecho sustantivo como la precitada, permite prescindir de la pena que correspondería imponer por la comisión de cualquiera de los delitos contra el bien jurídico hacienda pública, aspecto que necesariamente debe hacernos reflexionar acerca de los efectos que produce la aplicación de la excusa absolutoria de la manera en que se encuentra regulada, en la moral de los contribuyentes que cumplen oportunamente con sus obligaciones tributarias.

Además, la presente investigación tiene por finalidad establecer si la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública resulta ser respetuosa del derecho de igualdad, en razón que el ordenamiento jurídico penal salvadoreño permite prescindir de la pena que correspondería imponer ante la comisión de cualquiera de los delitos contra el aludido bien jurídico pese a que la conducta atribuida al sujeto activo del delito, atendiendo al monto de las cantidades dinerarias evadidas, suponen una grave afectación al bien jurídico “hacienda pública”.

Sin embargo, el ordenamiento jurídico salvadoreño carece de una figura similar a favor de los obligados tributarios que al no haber cumplido con sus compromisos con la hacienda, su conducta es constitutiva tan solo de una infracción administrativa y como tal, presupone una afectación sustancialmente inferior al bien jurídico hacienda pública.

Por otra parte, la investigación pretende determinar si la actual regulación de la excusa absolutoria en referencia resulta ser compatible con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, debido a que el legislador secundario al promulgar el vigente Código penal de El Salvador, estableció una regulación sumamente flexible que permite a toda persona procesada por cualquiera de los delitos contra la hacienda pública, invocar la excusa absolutoria en cualquier momento del proceso sin establecer límite alguno de oportunidades.

Asimismo, el presente trabajo de investigación tiene por cometido determinar el modelo político criminal que fundamenta la actual regulación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador y a su vez, establecer si su regulación guarda correspondencia con las funciones, principios rectores y modelos de política criminal y con los fines preventivo generales y especiales de la pena.

Así, con la presente investigación se pretende determinar si la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública desmotiva a potenciales delincuentes o bien, a los delincuentes sometidos a proceso penal, a cometer cualquiera de los delitos contra el referido bien jurídico o sí por el contrario, con la actual regulación el Estado salvadoreño promueve la comisión de este tipo de delitos al priorizar la potestad recaudatoria de los impuestos evadidos en detrimento de las funciones, principios rectores y modelos de política criminal.

La problemática de esta investigación será abordada utilizando el método deductivo en la mayor de la misma, cuyo objeto consiste en la sistematización de la información a través de la formulación de enunciados generales, tal es el caso de los aportes teóricos realizados la dogmática jurídica penal, la política criminal y las regulaciones jurídicas en materia penal propias de los ordenamientos jurídicos de Costa Rica, Argentina, Alemania y España, con el propósito de realizar un análisis crítico de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador, aplicable a los delitos contra la hacienda pública.

El método inductivo fue empleado en menor medida, concretamente al momento de realizar el análisis de la jurisprudencia nacional y extranjera —emitida por los tribunales y/o Cortes de Justicia de Costa Rica, Argentina, Alemania y España— para determinar a partir del estudio de casos concretos, el tratamiento efectuado en los referidos países, respecto de los principios rectores de la política criminal y de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública.

A partir del referido problema de investigación cada capítulo abordará aspectos parciales que contribuirán a esclarecer el tema de estudio, iniciando el Capítulo I con una “Aproximación a las excusas absolutorias”, el cual permitirá identificar la ubicación sistémica de la excusa absolutoria tanto en la teoría finalista de la acción como en la teoría funcionalista teleológico valorativa propuesta por Claus Roxin. Asimismo, permitirá establecer que no es posible invocar la excusa absolutoria en la propuesta de funcionalismo sistémico-normativo propuesto por Günther Jakobs.

Una vez determinada la ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría del delito, se efectúa una aproximación a lo que debe entenderse por excusa absolutoria,

así como, conocer su origen, fundamentos y sus notas distintivas, las denominaciones que recibe en la dogmática penal, las tipologías habituales de excusas absolutorias que reconocen los expositores del Derecho penal y su distinción con otras instituciones jurídicas que surten efectos en la categoría jurídica denominada punibilidad.

En el segundo capítulo nombrado “Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Costa Rica, Argentina, Alemania y España”, se establecerán las regulaciones específicas y los presupuestos de invocación de las excusas absolutorias previstas en cada uno de los ordenamientos jurídicos antes aludidos, bien se trate de un antecedente histórico o de una normativa vigente. Como corolario de lo expuesto se establecerán las políticas estatales utilizadas para su implementación, colocando especial énfasis en las políticas de índole político criminal y de política fiscal, sin perder de perspectiva los factores de carácter político *estricto sensu*.

El tercer capítulo se titula “Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos relativos a la hacienda pública previstos en el Código penal de El Salvador” y tiene por finalidad, establecer la forma en que se encontró regulado su antecedente inmediato previsto en el artículo 347 – Bis del Código penal de El Salvador de 1973 —actualmente derogado—, sus notas características y los criterios de política gubernamental utilizados por el legislador secundario mientras se encontró vigente.

Además, se expresará la manera en que actualmente se encuentra regulada la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, las notas distintivas y los criterios de política criminal utilizados por el legisferante penal al momento de acontecer la sucesión de normas regulatorias de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, a fin de determinar los principales

cambios relativos al momento procesal de invocación, la cantidad de oportunidades en las que podrá ser utilizada y los sujetos beneficiados con la actual regulación normativa.

Finalmente, en el cuarto capítulo que se denomina “Establecer de qué manera informa la política criminal al análisis jurídico de la excusa absolutoria aplicable a los delitos relativos a la hacienda pública previstos en el Código Penal de El Salvador”, se determinará como punto de partida que la dogmática penal y la política criminal son dos campos del conocimiento estrechamente vinculados, en consecuencia, tanto el análisis como la aplicación de la excusa absolutoria, se encuentra condicionada por las funciones, principios rectores y modelos de la política criminal, muchos de estos incorporados en el programa penal de la Constitución de El Salvador.

De esta forma, a partir de los fundamentos dogmáticos y político criminales antes relacionados se establecerá que la actual regulación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, carece de correspondencia con el valor justicia, con los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, que integran la política criminal, así como con las funciones encomendadas a esta última.

LISTADO DE ABREVIATURAS

ARENA	Alianza Republicana Nacionalista.
CAT	Certificado de Abono Tributario.
Cn.	Constitución de la República de El Salvador.
Cpn.	Código penal de la República de El Salvador.
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
Cf.	Confrontar (comparar, indica que se debe consultar algo).
Ctrib.	Código Tributario de la República de El Salvador.
D.L.	Decreto Legislativo.
D.O.	Diario Oficial.
FUNDE	Fundación Nacional para el Desarrollo.
FUSADES	Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social.
L.O.	Ley Orgánica.
PDC	Partido Demócrata Cristiano.
PIB	Producto Interno Bruto.
Ibíd.	Ibídem (en el mismo lugar).
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Vid. Véase (indica que se deben consultar otras fuentes).

CAPÍTULO I

APROXIMACIÓN A LAS EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Sumario: 1. Ubicación de la excusa absolutoria dentro las categorías que integran la teoría del delito. 1.1 Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría finalista de la acción; 1.2 Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en las teorías funcionalistas. 1.2.1 Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría funcionalista teleológico-valorativa propuesta por Claus Roxin. 1.2.2 Un acercamiento al modelo de funcionalismo sistémico-normativo propuesto por Günther Jakobs y la imposibilidad técnica de invocar las excusas absolutorias. 2. Definición de excusa absolutoria. 3. Origen de la excusa absolutoria. 4. La excusa absolutoria como aspecto negativo de la punibilidad. 5. Fundamento dogmático. 6. Denominaciones de las excusas absolutorias. 7. Tipologías de las excusas absolutorias frecuentemente reconocidas por la dogmática penal. 8. Distinción de otras figuras que inciden en la punibilidad.

Resumen: El propósito de este capítulo consiste en realizar un desarrollo dogmático jurídico relativo a la excusa absolutoria, como tal, tiene por finalidad establecer una propuesta de definición acerca de qué debe entenderse por excusa absolutoria; identificar su ubicación sistémica dentro de las principales teorías jurídicas del delito; conocer su origen, fundamentos y notas distintivas, así como identificar las distintas denominaciones que recibe por parte de los expositores del derecho penal. Además, tiene como objetivo identificar las tipologías de excusas absolutorias frecuentemente reconocidas y distinguirlas de otras instituciones jurídicas que inciden en la punibilidad.

1. Ubicación de la excusa absoluta dentro de las categorías que integran la teoría del delito.

En este apartado se realiza un abordaje dogmático de la excusa absoluta, que tendrá por finalidad determinar su ubicación sistémica en la teoría del delito¹², para tal efecto, se realizará una exposición de la concepción mayoritariamente aceptada por los autores del derecho penal, que no contemplan la punibilidad como categoría autónoma de la teoría jurídica del delito tanto en la tesis finalista de la acción como en las tesis funcionalistas, así como de la concepción minoritariamente reconocida en la dogmática penal, que incluye una última categoría en la referida teoría, trátase de la punibilidad.

Definir la ubicación sistémica de la excusa absoluta en la estructura jurídica de la teoría del delito, requiere en primer lugar, referir que la teoría en comento es un sistema³⁴ categorial clasificatorio y secuencial, en el que, a partir del concepto básico de acción, etapa tras etapa, se van elaborando los diferentes elementos comunes a todas las formas de aparición del delito⁵, en consecuencia, se encarga de estudiar las

¹ Al respecto, es oportuno referir que la teoría jurídica del delito se encarga de estudiar las características comunes que deben concurrir en cualquier conducta humana efectuada por acción u omisión, para poder ser considerada como delito. Vid. Francisco Muñoz Conde y Mercedes García Arán, *Derecho penal parte general* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2010), 201.

² En similar sentido se pronunció Roxin, al expresar: “*Un sistema de la teoría general del delito pretende un orden lógico que abarque todas las categorías del delito relacionadas con el comportamiento punible (...) La ventaja de la sistematización de los presupuestos generales del delito se puede apreciar, particularmente, cuando los fundamentos en que se basa una sentencia se observan claramente, siendo expuestos y relacionados de forma racional y llena de sentido*”. Claus Roxin, *Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania*. Revista electrónica conceptos, n. 92 (2018), 86, <http://www.umsa.edu.ar/wp-content/uploads/2019/03/L-0653.pdf>.

³ Al respecto, es oportuno destacar como hiciera Muñoz Conde, que este sistema —refiriéndose a la teoría jurídica del delito—, se ha desarrollado en los últimos cien años principalmente debido a los aportes de la dogmática jurídico penal alemana cuyos principales exponentes han realizado durante ese tiempo un importante influjo en los penalistas españoles y latinoamericanos, entre los que destacó a Von Liszt y Bealing a principios del siglo XX hasta Roxin y Jackobs, a finales del mismo siglo, transitado por los importantes aportes efectuados por Mezger, Welzel y Maurach. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 207 (véase cap. 1, n.1).

⁴ En similar sentido se pronunció Bacigalupo. Cf. Enrique Bacigalupo, *¿Subsistirá la teoría del delito actual?*, Revista electrónica conceptos, n. 92 (2018), 40-42, <http://www.umsa.edu.ar/wp-content/uploads/2019/03/L-0653.pdf>.

⁵ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 206-207 (véase cap. 1, n.1).

características comunes que deben concurrir en cualquier conducta humana efectuada por acción u omisión, para poder ser considerada como tal⁶⁷⁸.

En segundo lugar, presupone realizar una aproximación a las principales teorías del delito que son reconocidas por la dogmática penal. En ese orden de ideas, es oportuno hacer referencia a la teoría finalista de la acción y las teorías funcionalistas, a efecto precisar las categorías jurídicas que las integran y consecuentemente, determinar la categoría concreta en la que corresponde efectuar el análisis de la excusa absolutoria — cuando resulte procedente—.

1.1. Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría finalista de la acción.

En opinión de Hans Welzel, creador de la teoría finalista de la acción⁹¹⁰¹¹, la teoría del delito es una estructura objetiva de la acción¹². Conforme a esta concepción, una acción se convierte en delito toda vez que infrinja el orden establecido por una comunidad de un modo previsto en uno de los tipos legales y puede ser reprochada al autor en concepto de culpabilidad, por ende, debe ser típica y antijurídica. Además, debe ser reprochable a un autor como persona responsable, quien, en consecuencia, debe ser culpable, de ahí

⁶ Cf. Juan Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malarée, *Lecciones de derecho penal, volumen I* (Madrid: Editorial Trotta, 1997), 127.

⁷ Vid. Enrique Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general* (Madrid: Akal Ediciones, 1997), 132.

⁸ Cf. Vid. Hans Heinrich Jescheck, *Tratado de derecho penal, parte general* (Barcelona: Bosch, Casa Editorial, S.A., 1981), 264.

⁹ Calidad que reconoció Roxin. Cf. Claus Roxin, *La teoría del delito en la discusión actual* (Lima: Editora Jurídica Grijley, 2006), 95.

¹⁰ En similar sentido se pronunció Jescheck, al manifestar que el concepto de delito del finalismo fue elaborado principalmente por Welzel. Jescheck, *Tratado de derecho penal, parte general*, 282 (véase cap. 1, n. 8).

¹¹ Roxin, *Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania*, 93 (véase cap. 1, n. 2).

¹² Vid. Hans Welzel, *El nuevo sistema del derecho penal* (Montevideo-Argentina: Editorial B de F limitada, 2002), 66.

que reconozca expresamente que los tres elementos para que conviertan a una acción en delito, son: la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad¹³¹⁴.

El reconocimiento de las tres categorías integrantes de la teoría jurídica del delito antes relacionadas¹⁵, es el resultado de su evolución a partir de los aportes de la dogmática jurídica penal, que se ha encontrado sujeta a una continua discusión y polémica¹⁶; reflejo de esa circunstancia es el hecho que en las tesis actuales no se incluya la acción como una categoría autónoma de la teoría jurídico penal del delito¹⁷¹⁸.

En la concepción mayoritaria de la teoría de la acción final, ese esquema tripartito se ocupa de los presupuestos jurídicos generales de la punibilidad¹⁹. En ese sentido, en la

¹³ *Ibíd.* 69.

¹⁴ En similar sentido se pronunció Roxin, al referir que las tradicionales categorías del delito son: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Cf. Claus Roxin, *Política criminal y sistema de derecho penal* (Buenos Aires: Editorial Hamurabi, 2002), 19 y 58.

¹⁵ En este sentido, es oportuno destacar como lo apuntara Bacigalupo, que la actual teoría del delito está integrada por las mismas categorías que encuentran su origen en el último cuarto de siglo XIX, siendo estas: acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, que al momento de expresar el autor, contaban con casi un siglo de ser catalogadas como categorías básicas del sistema del delito —ciertamente incrementado a más de un siglo si consideramos el tiempo transcurrido desde que el autor difundió sus aportes a la fecha en que se publica la presente investigación—. Además, destacó, que no se discute el orden de las categorías, en virtud que este procede del fundamento lógico normativo de los problemas generados por la aplicación de la ley penal. Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general*, 133 (véase cap. 1, n.7).

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ Evidencia de la continua evolución y polémica del derecho penal especialmente en lo que se debe entender como delito, la encontramos en los aportes efectuados por Jescheck, quien al realizar un análisis sobre el concepto de acción expresó: “Existen dos posibilidades al iniciar la estructura del delito. Por una parte, la dogmática puede prescindir de la construcción de un especial concepto de acción y empezar directamente por la tipicidad, por entender que no es posible una definición general de acción previa a las categorías jurídicas o, por lo menos, que, aun siendo posible, carecería de todo valor sistemático por su excesiva generalidad. Pero, por otra parte, la ciencia puede también intentar dilucidar con carácter general, y antes de discutir los propios elementos del delito, qué deba entenderse por acción en *Derecho Penal*”. Aspecto sobre el cual el citado autor tomó postura, al sostener: “El camino correcto sigue siendo el segundo, pues, aun cuando deba admitirse que sólo en el tipo, en la antijuridicidad y en la culpabilidad se decide la “suerte de la dogmática jurídico-penal, es necesario un concepto de acción al que puedan referirse estos elementos como características suyas, y ello no sólo por razones gramático – constructivas”. Jescheck, *Tratado de derecho penal, parte general*, 290-291 (véase cap. 1, n. 8).

¹⁸ Acerca de la acción o comportamiento como categoría autónoma del delito, resultan ilustrativas las palabras expuestas por Mir Puig, al expresar: “Según la definición de delito, ampliamente admitida en su estructura central por la doctrina dominante que von Liszt inició hace cerca de un siglo, el primer requisito de dicho concepto es la concurrencia de una acción o comportamiento. La necesidad de este requisito parece tan elemental en nuestro momento histórico, al menos en los delitos de actividad positiva, que con frecuencia deja de razonarse suficientemente. Tal actitud puede dificultar la solución de la cuestión en discusión, del sentido autónomo o no, de la categoría dogmática de acción. En favor de su consideración autónoma dogmática concurriría la naturaleza prejurídica de la acción”. Cf. Santiago Mir Puig, *Estado, pena y delito* (Montevideo-Argentina: Editorial B de F limitada, 2006), 123-124.

¹⁹ Jescheck, *Tratado de derecho penal, parte general*, 263 (véase cap. 1, n. 8).

categoría jurídica de tipicidad se realiza una labor intelectual de subsunción o adecuación de una conducta humana atribuida al sujeto activo de delito, a efecto de determinar si guarda correspondencia con la acción prohibida por la norma penal²⁰, consecuentemente la afirmación de que la tipicidad supone la constatación de la diferenciación valorativa de una acción para el derecho penal, inclusive como señalara Welzel, es un indicio de la antijuridicidad de la acción²²²³²⁴.

La categoría de antijuridicidad presupone al decir de Welzel, un juicio desvalorativo “objetivo”²⁵, al recaer sobre la conducta típica y realizarse con arreglo a un criterio general, trátase del ordenamiento jurídico, de esta forma, el objeto que es considerado antijurídico, —la conducta típica realizada por el sujeto activo del delito— constituye una unidad de elementos del mundo exterior —objetivos— y anímicos —subjetivos—²⁶.

Por su parte, Bacigalupo expresó que la teoría de la antijuridicidad tiene por objeto establecer en qué condiciones y en qué casos la realización de un tipo penal —ya sea en forma dolosa o no; activa u omisiva— no es contrario a derecho, es decir que el hecho no merece una desaprobación del ordenamiento jurídico, por lo que la antijuridicidad es

²⁰ En palabras de Bacigalupo que una acción sea “típica” o “adecuada a un tipo penal” implica: “[...] que esa acción es la acción prohibida por la norma [...]”, es decir, “La acción ejecutada por el autor es la acción prohibida por la norma cuando se subsume en el tipo penal”. Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general*, 146 (véase cap. 1, n.7).

²¹ Que una acción sea típica implica que ha de coincidir con una de las descripciones de los delitos. Claus Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito* (Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1997), 194.

²² Welzel, *El nuevo sistema del derecho penal*, 79 (véase cap. 1, n. 12).

²³ En similar sentido se pronunció Bacigalupo, al expresar: “Una acción típica, por tanto, será también antijurídica si no interviene en favor del autor una causa o fundamento de justificación. La tipicidad de una acción es, consecuentemente, un indicio de antijuridicidad”. Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general*, 251 (véase cap. 1, n.7).

²⁴ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 195 (véase, cap. 1, n. 21).

²⁵ Sobre el carácter objetivo del juicio desvalorativo de la antijuridicidad, Welzel afirmó: “Debido a la variedad de sentidos del concepto “objetivo”, ha surgido la creencia errónea de que la antijuridicidad puede solo referirse al lado objetivo (del mundo exterior) de la acción, por ser un juicio desvalorativo “objetivo”. En realidad la palabra “objetivo” está utilizada aquí en dos sentidos distintos. La antijuridicidad es sólo objetiva en el sentido de un juicio valorativo general; su objeto, la acción, es, en cambio, una unidad de elementos objetivos (del mundo exterior) y subjetivos. Welzel, *El nuevo sistema del derecho penal*, 76 (véase cap. 1, n. 12).

²⁶ *Ibid.* 76.

una teoría referida a las autorizaciones para la realización de un comportamiento típico. En otras palabras, sostener que un comportamiento típico se encuentra justificado equivale a afirmar que el autor de la acción típica dispuso de un permiso del orden jurídico para obrar como lo hizo²⁷²⁸.

En este punto, es imperioso destacar como lo hiciera Roxin, que la relevancia de las causas de justificación o “causas de exclusión del injusto” o “proposiciones permisivas”²⁹, al afirmar que una conducta típica es antijurídica en caso de que no concorra una causa de justificación como la legítima defensa, estado de necesidad o derecho de corrección paterno, que excluya la antijuridicidad³⁰. En este sentido, es oportuno destacar que la comprobación de la antijuridicidad de una conducta tiene carácter negativo³¹.

El fundamento de la exclusión de la antijuridicidad de acciones típicas encuentra su génesis en el hecho que el ordenamiento jurídico no sólo consta de prohibiciones sino también de autorizaciones que levantan la prohibición bajo determinados presupuestos. Las autorizaciones toman la forma de proposiciones permisivas que se contraponen a los tipos de justificación, de tal forma que cuando concurre una causa de justificación

²⁷ Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general*, 251 (véase cap. 1, n.7).

²⁸ Resultan clarificadoras las palabras de Mir Puig, al afirmar: “*Para la presencia de un delito es preciso [...], un comportamiento humano subsumible en un “tipo” de conducta previsto en principio en la Parte Especial del Código penal. Pero ello no basta, pues puede suceder que tal comportamiento típico se halle justificado por la concurrencia de una **casusa de justificación**. Faltará entonces la antijuridicidad de la conducta y desaparecerá la posibilidad de considerar que la misma constituya delito*”. Cf. Santiago Mir Puig, *Derecho penal parte general* (Barcelona: Editorial Reppertor, 2002), 409.

²⁹ Vid. Claus Roxin, *Teoría del tipo penal. Tipos abiertos y elementos del bien jurídico* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979), 4.

³⁰ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 557 (véase, cap. 1, n. 21).

³¹ Mir Puig al referirse al carácter negativo de la antijuridicidad manifestó: “...la comprobación de la antijuridicidad de una conducta tiene **carácter negativo**. Primero se trataba de determinar si concurrían positivamente los elementos fundamentales del injusto —esto es, si se realizaban los elementos específicos de un tipo de injusto penal—. Ahora, en cambio, importa averiguar a continuación si concurre alguna causa que excluya la antijuridicidad. Si no concurre ninguna causa de justificación, el hecho será sin más antijurídico”. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 409 (véase cap. 1, n.28).

pierde su virtualidad de deber jurídico en el caso concreto la norma prohibitiva contenida en el tipo de injusto³²³³.

Esta sola circunstancia —encontrarnos en presencia de una conducta de la que pueda predicarse que es típica y antijurídica—, no conlleva en forma automática la imposición de la pena correspondiente al ilícito cometido, en tanto principal consecuencia jurídico penal del delito, en virtud que la dogmática jurídico penal reconoce la posibilidad que en casos específicos, el autor de un hecho catalogado como típico y antijurídico, quede exento de responsabilidad penal, motivo por el cual, junto a las categorías antes referidas, los expositores del derecho penal, incluyen una tercera categoría de la teoría jurídica del delito, trátase de la culpabilidad³⁴³⁵.

El término culpabilidad fue acogido por la doctrina absolutamente dominante desde la época de von Liszt³⁶, el cual se encuentra referido a la posibilidad de imputación del injusto a su autor; sin embargo, una parte de los expositores del derecho penal cuestionaron la utilización del contenido de esta categoría y defendieron la creación de una categoría intermedia entre antijuridicidad y culpabilidad, a la que denominaron “responsabilidad por el hecho”³⁷³⁸. En más de un siglo que ha sucedido desde los aportes

³² Jescheck, *Tratado de derecho penal, parte general*, 441 (véase cap. 1, n. 8).

³³ El término injusto penal engloba a las categorías de tipicidad y antijuridicidad, de esta forma quien incurre en una acción típica sin estar amparado por una causa de justificación se ha comportado en forma ilegal. Por el contrario, el comportamiento típico amparado por una causa de justificación es legal. Roxin, *Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania*, 88 (véase cap. 1, n. 2).

³⁴ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 349 (véase cap. 1, n.1).

³⁵ Roxin, *Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania*, 88 (véase cap. 1, n. 2).

³⁶ Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 516-517 (véase cap. 1, n.28).

³⁷ Así, Maurach expresó: “*La teoría de la responsabilidad por el hecho en cuanto etapa previa de la culpabilidad, desarrollada en este lugar, no ha podido imponerse, hasta ahora, en su estructura dogmática fundamental [...]*”. Cf. Reinhart Maurach, *Derecho penal. Parte general* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1994), 544.

³⁸ Por otra parte, es oportuno destacar que la expresión “culpabilidad” para referirse a la tercera categoría de la teoría jurídica del delito, no se ha encontrado exenta de críticas en virtud de su carga moralizante, inclusive religiosa que conlleva, razón por la cual se han utilizado otros términos para referirse a ella, verbigracia: imputación subjetiva, imputación personal, atribuibilidad, motivabilidad, etc. Vid. Margarita Martínez Escamilla *et. al.*, *Derecho penal. Introducción. Teoría jurídica del delito* (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2012), 320.

de von Liszt relativos a la concepción de la culpabilidad, pueden identificarse claramente tres concepciones³⁹, a saber:

1) La concepción psicológica de la culpabilidad: se fundamentó en el concepto causal – naturalista de delito propuesto por von Liszt y Beling⁴⁰. A partir de sus aportes, la culpabilidad era comprendida como una relación psicológica entre el hecho y su autor. Esta concepción fue influenciada por el ambiente positivista de fines del siglo XIX, el cual se plasmó en una construcción de la teoría del delito que partía, por un lado, de la división de este en las dos partes que se manifiestan separadas ante la percepción de los sentidos: la parte externa y la parte interna; y por otro lado, atendía como elemento definidor fundamental a la idea de causalidad⁴¹.

Así, la parte externa del hecho se identificó con el objeto de la antijuridicidad; mientras que la parte interna se atribuyó a la culpabilidad⁴²⁴³. Conforme a esta tesis, la culpabilidad fue comprendida como una relación de causalidad psíquica, es decir, el nexo que explica el resultado como producto de la mente del sujeto activo del delito, en la que el dolo y la culpa fueron catalogados como las dos formas posibles de esta conexión psíquica entre el autor y su hecho⁴⁴.

³⁹ Mir Puig, Derecho penal parte general, 517-520 (véase cap. 1, n.28).

⁴⁰ Muñoz Conde al hacer referencia a los aportes de Von Liszt y Beling, destacó que ambos autores sentaron las bases para una discusión y evaluación de la teoría del delito que aún se encuentra vigente. Vid. Francisco Muñoz Conde, Introducción al derecho penal (Montevideo-Argentina: Editorial B de F limitada, 2001), 259.

⁴¹ Mir Puig, Derecho penal parte general, 517 (véase cap. 1, n.28).

⁴² *Ibíd.*

⁴³ En similar sentido se pronunciaron Bustos Ramírez y Hormazábal Malareé, al manifestar lo siguiente: “*La historia de la teoría del delito pone de manifiesto que tradicionalmente el injusto ha sido el continente de todo lo objetivo, descriptivo y valorativo y la culpabilidad de todo lo subjetivo. Así aparece claramente en los planteamientos del causalismo naturalista y su teoría psicológica de la culpabilidad...*”. Vid. Juan J. Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malareé, Lecciones de derecho penal. Volumen II, (Valladolid: Editorial Trotta, 1999), 311.

⁴⁴ Mir Puig, Derecho penal parte general, 517 (véase cap. 1, n.28).

En definitiva, el delito fue concebido como el resultado de una doble vinculación causal: la relación de causalidad material, que da lugar a la antijuridicidad, y la conexión de causalidad psíquica, en que consiste la culpabilidad⁴⁵; sin embargo, esta concepción fracasó ante su incapacidad de ser aplicada a los comportamientos imprudentes en los que no existe ninguna conexión psíquica entre el autor y la lesión. Además, ante la existencia de causas de exculpación en las que subsiste el dolo, *verbigratia*: en el estado de necesidad exculpante o en el miedo insuperable⁴⁶.

2) La concepción normativa de la culpabilidad: las críticas efectuadas a la concepción psicológica de la culpabilidad provocaron que esta fuera sustituida por la concepción normativa de la culpabilidad⁴⁷, que basada en los aportes de Goldschmidt y Freudenthal realizados a inicios del siglo XX, permitió que la culpabilidad pasara a ser comprendida como un juicio de valor, más concretamente, como un juicio de reproche por la realización del hecho antijurídico cuando era exigible obrar apegado a derecho⁴⁸.

Conforme a esta tesis el dolo y la culpa continúan analizándose en la categoría jurídica de la culpabilidad; sin embargo, dejaron de ser concebidas como las tipologías de culpabilidad para constituir elementos necesarios, pero no suficientes para establecer la culpabilidad. Así, concebida la culpabilidad —como reprochabilidad por la voluntad

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ *Ibíd.* 518.

⁴⁷ Así, resultan ejemplificativas las palabras de Bernd Shünemann al expresar: “Desde luego, la culpabilidad ya no se concibe en el sentido de concepto psicológico de culpabilidad, es decir, como relación subjetiva del autor con el resultado antijurídico, sino de acuerdo al concepto normativo de culpabilidad...”. Bernd Shünemann, *La culpabilidad: estado de la cuestión. Sobre el estado de la teoría del delito* (Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2000), 94.

⁴⁸ Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 519 (véase cap. 1, n.28).

defectuosa— requería la concurrencia de los siguientes aspectos: a) la imputabilidad⁴⁹; b) el dolo o culpa como voluntad defectuosa⁵⁰; y, c) ausencia de causas de exculpación⁵¹.

3) La concepción puramente normativista del finalismo: la teoría finalista de la acción propuesta por Welzel trasladó la finalidad al centro del injusto, provocando con ello que tanto el dolo como el deber objetivo de cuidado exigible a los delitos imprudentes, fuese sustraído de la categoría jurídica de la culpabilidad, con lo que se abandonó totalmente el contenido psicológico de la culpabilidad y consecuentemente, se convirtió la concepción normativa del causalismo en una concepción puramente normativa⁵².

Así, para el finalismo la culpabilidad se limita a reunir aquellas circunstancias que condicionan la reprochabilidad del hecho antijurídico, esto implica que todo el objeto del reproche se encuentra en el injusto, mientras que en la culpabilidad se analizan las condiciones de su atribución al autor⁵³. Desde esta perspectiva, la culpabilidad se encuentra conformada por los siguientes elementos: a) la imputabilidad⁵⁴; b) la

⁴⁹ La imputabilidad era concebida en esta tesis como capacidad de culpabilidad, es decir como presupuesto de una voluntad defectuosa reprochable. *Ibíd.*

⁵⁰ Al decir de Mir Puig, el dolo o la culpa como voluntad defectuosa implicaba: *“El conocimiento propio del dolo, o su posibilidad en la imprudencia, para ser defectuosos han de referirse tanto a los hechos como a su significación antijurídica”*. *Ibíd.*

⁵¹ En este sentido, Mir Puig ejemplificó que son causas de exculpación el estado de necesidad exculpante, cuya presencia impediría la reprochabilidad de la voluntad defectuosa por inexigibilidad de adoptar una decisión conforme a derecho. *Ibíd.* 520.

⁵² *Ibíd.*

⁵³ Con razón apuntó Mir Puig que la culpabilidad dejó de continuar cobijando la parte subjetiva del hecho. *Ibíd.*

⁵⁴ Refirió Mir Puig, que en la teoría finalista de la acción, la imputabilidad deja de ser considerada como presupuesto previo de la culpabilidad; en su lugar se erige como en condición central de reprochabilidad debido a que no se atiende a la voluntad defectuosa sino en las condiciones de atribuibilidad del injusto que gravitan en torno a la idea de “poder actuar de otro modo”. *Ibíd.* 521.

posibilidad de conocimiento de la antijuridicidad del hecho⁵⁵; y, c) la usencia de causas de exculpación⁵⁶.

Es a partir de la última concepción aludida —concepción puramente normativa— que la teoría finalista de la acción establece el contenido de la categoría jurídica de culpabilidad, que se justifica en el hecho que la acción típica y antijurídica ha de ser culpable, es decir como lo señalara Roxin, ha de poder atribuirse o reprochar a su autor⁵⁷⁵⁸. Esta categoría —culpabilidad— tiene por función acoger aquellos elementos referidos al autor del delito que sin pertenecer al tipo ni a la antijuridicidad, son necesarios para la imposición de una pena.

En este sentido, Roxin destacó que los presupuestos de la culpabilidad son la imputabilidad o capacidad de culpabilidad y la ausencia de causas de exculpación⁵⁹. Por su parte, Bacigalupo expresó que la culpabilidad se encuentra conformada por tres los elementos, siendo estos: a) capacidad de culpabilidad o imputabilidad: comprendido como capacidad de comprender la ilicitud y de comportarse de acuerdo con ella; b) posibilidad de conocimiento de la ilicitud: conciencia potencial de la antijuridicidad y del

⁵⁵ Uno de los cambios que supuso la teoría finalista de la acción consistió en trasladar el dolo al injusto, acotando que este fue entendido como un “dolo natural”; en consecuencia, no incluía el conocimiento de la prohibición, debido a que el examen de este tópico se encontraba reservado para la culpabilidad, no como un contenido psicológico sino más bien, como posibilidad normativamente determinable de dicho comportamiento. En este sentido, en la culpabilidad se pregunta si el sujeto activo del delito podría conocer la prohibición del hecho como presupuesto del poder adecuar la conducta a la norma. Desde esta perspectiva, la falta de dicha posibilidad no excluye el dolo en su modalidad natural sino que excluye la culpabilidad a través de la figura del error de prohibición invencible, que en caso de concurrir, conllevará una atenuación de la culpabilidad. *Ibíd.*

⁵⁶ Al respecto, es oportuno destacar que las causas de exculpación no excluyen por completo la posibilidad de actuar de otro modo, por tanto, no excluyen la culpabilidad sino que la disminuyen de forma suficiente como para disculpar al sujeto activo del delito y eximirle del reproche de la culpabilidad. *Ibíd.*

⁵⁷ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 195 (véase, cap. 1, n. 21).

⁵⁸ Refiere Muñoz Conde, que para la imposición de una pena, no es suficiente la comisión de un hecho típico y antijurídico, pues esta sola circunstancia no acarrea automáticamente la imposición de una pena al autor del delito, en virtud que existen casos específicos en los que el autor de un delito queda exento de responsabilidad penal, por lo que es necesaria la concurrencia de una tercera categoría en la teoría jurídica del delito para de esta forma, imponer una pena, siendo esta la culpabilidad. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 349 (véase cap. 1, n.1).

⁵⁹ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 195 (véase, cap. 1, n. 21).

error de prohibición—; y, c) exigibilidad: circunstancias que excluyen el reproche de culpabilidad⁶⁰.

Conforme a los postulados expuestos en los párrafos que anteceden, culpable es el autor de un ilícito si ha podido comprender la ilicitud y comportarse de acuerdo con esa comprensión, si ha podido saber de la ilicitud y si no ha obrado en un contexto en el que se excluye su reprochabilidad⁶¹.

Cabe aclarar que si bien en la dogmática penal se acepta mayoritariamente que la teoría final de la acción se encuentra conformada por las tres categorías aludidas en los párrafos que anteceden —tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad—, consecuentemente, conforme a esta concepción por delito se comprende una conducta típica, antijurídica y culpable, bastando la concurrencia de estas para comprender que la conducta es punible o merecedora de pena; sin embargo, existen otras propuestas dogmáticas que propugnan la incorporación de otra categoría autónoma de la teoría jurídica del delito, tratase de la punibilidad⁶²⁶³⁶⁴⁶⁵.

⁶⁰ Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general*, 306 (véase cap. 1, n.7).

⁶¹ *Ibíd.*

⁶² Al respecto, Zaffaroni expresó: “*Las dudas sobre la posibilidad de delito sin coerción penal provienen del sector doctrinario que denomina punibilidad a la posibilidad de coerción penal, incluyéndola como categoría dentro del concepto de delito*”. Vid. Eugenio Raúl Zaffaroni, *Derecho penal parte general* (Buenos Aires: Editorial Ediar, 2002), 876.

⁶³ Acerca del estado de la discusión dogmática respecto de la incorporación de una categoría adicional en la teoría del delito, resultan clarificadoras las palabras de García Pérez, al expresar: “*Como es sabido, se ha discutido hasta la saciedad un elemento del delito que se situaría tras la culpabilidad, donde pese a la rotundidad de algunas conclusiones de los detractores de la admisión de una nueva categoría, lo cierto es que el debate está más vivo que nunca y hasta donde alcanzo a ver cada vez son más los partidarios de asumir su existencia, al menos en nuestro país*”. Cf. Octavio García Pérez, “*Sobre el estado actual del debate en torno a la punibilidad*”, *Revista estudios penales y criminológicos*, no. 39 (2019), 710, <https://revistas.usc.gal/index.php/epc/article/view/6279>.

⁶⁴ En este grupo de autores que consideran a la punibilidad como categoría autónoma dentro de la teoría jurídica del delito se encuentra Díez Ripollés, quien sostiene que la punibilidad constituye la última categoría de la infracción penal, a verificar una vez comprobado la concurrencia de las tres categorías precedentes. En ese sentido, es una categoría más de la infracción penal, de rango similar a las restantes, con un contenido propio y diferenciado. Cf. José Luís Díez Ripollés, “*La categoría de la punibilidad en el derecho penal español*”, *Cuadernos de derecho penal*, no. 18 (2017), 13, https://revistas.usergioarboleda.edu.co/index.php/cuadernos_de_derecho_penal/issue/view/97.

⁶⁵ Bustos Rubio tiene una opinión divergente al afirmar que la punibilidad no es parte estructural del delito sino una consecuencia de este, aspecto que sustenta en el hecho que el delito es perfecto y por tanto, existe desde que se

Esta propuesta teórica tiene como fundamento el concepto de delito como conducta punible⁶⁶, afirmando en este sentido, que si bien el delito por regla general es una conducta típica, antijurídica y culpable; excepcionalmente, en algunos tipos penales concretos, de estas características no se infiere por sí misma la punibilidad sino que es necesario agregar otros presupuestos para desencadenarla, siendo estos las condiciones objetivas de punibilidad y las causas de exclusión de la punibilidad⁶⁷. Por tanto, conforme a esta propuesta tan solo podrá catalogarse como delito aquel comportamiento humano que resulte ser típico, antijurídico, culpable y punible.

Llegados a este punto, se vuelve necesario destacar que la incorporación de la punibilidad como una categoría jurídica autónoma de la teoría del delito, no se ha encontrado exenta de críticas por los expositores de derecho penal, así Mir Puig y Zaffaroni, cuestionaron su incorporación, el primero por considerarla innecesaria⁶⁸; mientras que el

constata un comportamiento típico, antijurídico y culpable. La punibilidad así considerada, se establece como una categoría propia existente, pero en todo caso ajena al delito comprensiva de un conjunto de elementos que juegan su papel tras la existencia de este. En definitiva, concluyó que la culpabilidad no se mueve en el seno de la teoría tradicional del delito, sino que se encuentra más próxima a la teoría de la pena. Miguel Bustos Rubio, *“Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”*, Revista estudios penales y criminológicos, no. 35 (2015), 197-199, <https://revistas.usc.es/index.php/epc/article/view/2425>.

⁶⁶ Díez Ripollés, *“La categoría de la punibilidad en el derecho penal español”*, 12-13 (véase cap. 1, n. 64).

⁶⁷ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 195 (véase, cap. 1, n. 21).

⁶⁸ En ese sentido, expresó Mir Puig, que el aporte doctrinario antes expuesto, no ha estado exento de críticas, así, fue cuestionada la implementación de una categoría adicional de la teoría jurídica del delito, como es la punibilidad por resultar innecesaria. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 143 (véase cap. 1, n.28).

segundo la consideró formal y tautológica⁶⁹, aspecto que se ha sometido a contra críticas⁷⁰ y refutaciones en el ámbito doctrinario⁷².

Pese a las críticas reseñadas por algunos expositores del derecho, para los efectos de la presente investigación, es necesario acotar que la teoría jurídica del delito y consecuentemente, la definición que de éste corresponderá utilizar, tal como lo expresara Roxin, se encontrará integrada por las tres categorías clásicas de la teoría jurídica del delito —tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad—; y solo en algunos tipos penales específicos, se encontrará conformada por las cuatro categorías jurídicas antes referidas —tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad—, en consecuencia, se considerará delito a toda conducta típica, antijurídica, culpable y punible.

Lo expuesto en los parágrafos que anteceden adquiere especial trascendencia en virtud que las excusas absolutorias en general y la aplicable a los delitos tributarios en

⁶⁹ Zaffaroni, Derecho penal parte general, 876 (véase cap. 1, n. 62).

⁷⁰ Frente a las críticas a la condición de que la punibilidad es tautológica, el mismo Zaffaroni expresó que los defensores de esa teoría cuestionaron tal afirmación —ser tautológica—, por considerar que la misma no es cierta, en virtud que puede estar ausente pese a la presencia de las restantes características dadas en la definición. *Ibíd* 876-877.

⁷¹ Por su parte, Díez Ripollés al referirse a las críticas formuladas a la punibilidad como categoría autónoma del delito manifestó que esta “...no constituye un corolario de la concurrencia del conjunto de categorías previas constitutivas de la infracción penal, de modo que se limite a expresar que, presente una acción u omisión típica, antijurídica y culpable, el comportamiento realizado ya permitiría imponer una pena a su autor, es decir, sería punible. Eso supondría en el fondo una tautología, pues las categorías constituyentes de la infracción penal pretenden justamente determinar los presupuestos de responsabilidad por un comportamiento que abren la puerta a la imposición de una reacción penal. La punibilidad sería bajo este punto de vista criticado algo así como la etiqueta final a adherir al comportamiento, mero resultante de la averiguación precedente...” [...] añadiendo que “...los elementos de la punibilidad expresan un componente específico del juicio de responsabilidad que no es reconducible a categorías anteriores de la infracción penal. Es más, a semejanza de algunas de esas categorías, esos elementos se estructuran de modo que en ocasiones fundamentan esa categoría, otras la excluyen y a veces la gradúan...”. Díez Ripollés, “La categoría de la punibilidad en el derecho penal español”, 14-15 (véase cap. 1, n. 64).

⁷² Respecto a la contra crítica antes expuesta, Zaffaroni expresó que el argumento que pretende que no hay tautología en la definición de delito que abarca la punibilidad, parte de un equívoco que tiene su origen en una dualidad de sentido que hay en la expresión punibilidad, debido a que no puede haber duda de que el delito es una conducta punible, lo que parece contradecirse irreductiblemente con la afirmación de que hay delitos que no son punibles. Esta contradicción proviene de que para unos el delito es una conducta punible, mientras que para otros la punibilidad puede depender de otros requisitos adicionales a la existencia del delito. Añadiendo, que si bien en un primer momento ambas perspectivas parecen incompatibles, su distinción obedece a que la expresión punibilidad en unos casos se utiliza para referirse al merecimiento de pena y en otros casos se utiliza para aludir a la efectiva posibilidad jurídica de aplicar una pena, términos que son perfectamente distinguibles en el idioma alemán, así: con la expresión *Strafwürdigkeit*, se alude al merecimiento de pena, a diferencia de la expresión alemana *Strafbarkeit*, con la que se refiere a la posibilidad concreta de aplicación de pena. *Ibíd.* 878-879.

particular, se ubican en la categoría de punibilidad, en atención a la elección del legislador de prever una excusa absoluta para los delitos contra la hacienda pública, que se encuentra regulada en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador⁷³.

Roxin destacó que pese a los aportes que supuso la implementación de la teoría final de la acción propuesta principalmente por Welzel⁷⁴⁷⁵ y desarrollada por sus discípulos como Maurach⁷⁶, no logró imponerse como teoría dominante en Alemania, más aún, actualmente no supone ser un tema de discusión sino que simplemente forma parte de la historia de la dogmática penal⁷⁷⁷⁸. Así, las concepciones actualmente dominantes en la doctrina del derecho penal alemán no orientan su sistema a realidades ontológicas previas sino a cometidos y finalidades del derecho penal, a los que se alude como proyectos funcionalistas del sistema⁷⁹, que serán analizados a continuación.

1.2 Introducción a las teorías funcionalistas.

⁷³ El artículo 252 del Código penal de El Salvador, literalmente prevé: “En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios”. Vid. Código penal vigente de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

⁷⁴ Roxin, al referirse a los aportes realizados por la teoría en comento, expresó: “...la doctrina final de la acción ha dejado tras de sí hondas y perdurables huellas en la Dogmática jurídico-penal. En este sentido, supuso en contraposición con la precedente de la época del pensamiento sistemático del Derecho penal en Alemania, la así llamada teoría causal de la acción, un avance esencial, en la medida en que, en vez de un mero nexo lógico-causal —la condicio sine qua non—, recurrió a una categoría antropológica para la fundamentación de la responsabilidad penal: el poder configurador de los acontecimientos mediante la finalidad humana” Vid. Claus Roxin, “El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania”, InDret, Revista para el análisis del derecho, no. 4 (2012), 3, <https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/955.2.pdf>.

⁷⁵ Acerca de la relevancia de la teoría final de la acción, Roxin refirió que sigue teniéndolo debido a que en algunos puntos importantes ha ejercido una influencia en la ciencia penal alemana que posiblemente nunca desaparecerá. Cf. Claus Roxin, *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2000), 42-43.

⁷⁶ *Ibíd.* 38.

⁷⁷ Tal es el desplazamiento de la teoría finalista de la acción, que en palabras de Roxin: “Hoy en día, ningún joven penalista alemán se describiría a sí mismo como Finalista”. Roxin, “El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania”, 3 (véase cap. 1, n. 74).

⁷⁸ Roxin destacó que en Alemania la teoría final de la acción tiene unos pocos defensores. Roxin, *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal*, 42 (véase cap. 1, n. 75).

⁷⁹ Roxin, “El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania”, 4 (véase cap. 1, n. 74).

La teoría del delito predominante en Alemania se fundamenta en las teorías funcionalistas⁸⁰ que si bien coinciden en su punto de partida normativo, fuera de este aspecto adquieren derroteros adyacentes⁸¹. En atención a su relevancia y predominio en la dogmática jurídica internacional, se dedicarán los párrafos que siguen para adentrarnos en su análisis.

Pese a las diferencias existentes entre las teorías funcionalistas que de manera predominante fundamentan la teoría del delito en la actualidad, concurren elementos comunes que pueden ser definidas como aquellas orientaciones de la dogmática jurídico-penal que intentan construir las categorías del sistema a partir de los fines del derecho penal⁸². Así entendido, el funcionalismo se orienta a los fines sociales y se opone a las dogmáticas antologístas, especialmente a los aportes efectuados por Welzel y sus partidarios⁸³.

1.2.1 Ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría funcionalista teleológico-valorativa propuesta por Claus Roxin.

⁸⁰ Montoro Ballesteros expresó que el funcionalismo es una corriente metodológica que se desarrolló en la segunda mitad del siglo XX, cuyo influjo abarca distintos ámbitos como la antropología, la sociología, la psicología, la política y al derecho. Asimismo, afirmó que el método funcionalista plantea como objetivo la comprensión y explicación de las estructuras sociales; sin embargo, tal cometido no pretende hacerlo desde su origen histórico y de sus particulares geográficas y temporales sino tomando como punto de partida la observación, análisis y estudio de las funciones que realizan las estructuras sociales dentro de la sociedad o en parte de ella. Vid. Alberto Montoro Ballesteros, *El funcionalismo en el derecho: notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs*, Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época, no. 8 (2007), 365-366, <https://revistas.ucm.es/index.php/ANDH/article/view/ANDH0707110365A/20789>.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² Conceptualización efectuada por Enrique Peñaranda Ramos, citando a Silva Sánchez. Cf. Enrique Peñaranda Ramos, Sobre la influencia del funcionalismo y las teorías del sistema en las actuales concepciones de la pena y del concepto de delito, *Revista Doxa*, no. 23 (2011), 289, <https://doi.org/10.14198/DOXA2000.23.11>.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ En similar sentido se pronunció Roxin, al expresar: “*Por consiguiente, las concepciones actualmente dominantes en la doctrina del derecho penal alemán no orientan su sistema a realidades ontológicas previas como la causalidad o la finalidad, sino a cometidos o finalidades del derecho penal [...] Mientras que el causalismo y el finalismo compartían una base común consistente en fundamentos ontológicos, las teorías funcionalistas coinciden en su punto de partida normativo*”. Roxin, “*El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania*”, 4 (véase cap. 1, n. 74).

En la dogmática penal se reconocen dos modelos de funcionalismo: por una parte, el sistema fundamentado político-criminalmente⁸⁵⁸⁶⁸⁷ también denominado funcionalismo moderado⁸⁸ o teleológico-valorativo⁸⁹, cuya autoría corresponde a Claus Roxin⁹⁰⁹¹, quien propugna como punto de partida que el injusto penal debe derivarse de la función del derecho penal; mientras que la culpabilidad debe derivarse del concreto fin de la pena que se impone⁹².

Esto nos conduce inexorablemente a precisar cuál es la función del derecho penal, que en opinión de Roxin consiste en garantizar una vida común pacífica y libre, con la protección de todos los derechos reconocidos internacionalmente, a los que define como bienes jurídicos⁹³, acotando que su protección a través del derecho penal, al ser el mecanismo de mayor sanción que posee el Estado, debe intervenir únicamente en aquellos casos en los que otros mecanismos de protección estatal menos rigurosos, verbigracia: las sanciones jurídico-civiles, las prohibiciones de derecho público y las sanciones administrativas, no sean suficientes para garantizar una vida pacífica⁹⁴.

⁸⁵ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 217 (véase, cap. 1, n. 21).

⁸⁶ Roxin, *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal*, 44 (véase cap. 1, n. 75).

⁸⁷ Bernd Schünemann al referirse a las tipologías de funcionalismo que se reconocen en la dogmática penal, expresó que: "...unos autores (paradigmáticamente, ROXIN) sintieron la necesidad de orientar el Derecho Penal a la política criminal, separándose abiertamente del método deductivo-axiomático del finalismo, al que objetaba de los problemas jurídicos como cuestiones básicamente lógico-abstractas". Cf. Bernd Schünemann, *El sistema moderno del derecho penal: cuestiones fundamentales* (Madrid: Editorial Tecnos, S. A., 1991), 19.

⁸⁸ Vid. Oscar Peña González y Frank Almanza Altamirano, *Teoría del delito. Manual práctico para su aplicación en la teoría del caso* (Lima: Editorial Nomos & Thesis E.I.R.L., 2010) 44.

⁸⁹ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 217 (véase, cap. 1, n. 21).

⁹⁰ Roxin reconoció su autoría de la teoría funcionalista fundamentado político – criminalmente. Roxin, *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal*, 45 (véase cap. 1, n. 75).

⁹¹ Roxin, "El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania", 4 (véase cap. 1, n. 74).

⁹² *Ibíd.* 4.

⁹³ Aspectos que Roxin deduce de los principios establecidos en la Constitución y de los fundamentos estatales de la democracia que se remontan al período de la Ilustración europea, así como a la noción de contrato social que se desarrolló durante ese período, en el que los ciudadanos como portadores del poder estatal instituyen un gobierno al que le transfieren el monopolio de la violencia en la medida que es necesario para su seguridad y libertad. *Ibíd.* 5.

⁹⁴ Aludiendo con ello, al carácter subsidiario del derecho penal que él se encarga de destacar. *Ibíd.* 5-6.

La protección de bienes jurídicos de acuerdo con esta concepción se logra con la prohibición de crear riesgos no permitidos para tales estos e imputar al autor de la acción típica, la creación de un riesgo no permitido, en este sentido, adquiere especial relevancia la teoría de la imputación objetiva⁹⁵. Por otra parte, es significativo acotar que la concepción de funcionalismo propuesta por Roxin pretende sistematizar, desarrollar y reconstruir las categorías dogmáticas de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, desde una orientación político criminal a los fines del derecho penal⁹⁶⁹⁷⁹⁸.

La propuesta realizada por Roxin se encuentra conformada por las siguientes categorías:

a) Acción: es el resultado de la valoración del contenido consistente en que ha de poderse imputar como una conducta propia del sujeto activo del delito, un suceso que parte de un hacer de este o de un no hacer. Lo anterior supone una modificación respecto de la concepción efectuada por la teoría finalista de la acción.

El cambio advertido supone que la unidad de acción no es definida por un algo empíricamente preexistente —la causalidad, la conducta voluntaria o la finalidad— y que estaría por igual en la base de todas las manifestaciones de una conducta punible sino por la identidad del aspecto valorativo. De esta forma una persona habrá actuado si

⁹⁵ A la que Roxin catalogó como un elemento fundamental de la teoría general jurídico penal. *Ibíd.* 6.

⁹⁶ Peña González y Almanza Altamirano, *Teoría del delito. Manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*, 44 (véase cap. 1, n.88).

⁹⁷ Aspecto que reconoció Roxin, al expresar: “Sistematizar la teoría del delito del modo que se ha expuesto no significa una renuncia a las categorías delictivas tradicionales, sino sólo una estructuración distinta de las mismas (aunque al entender la culpabilidad como “responsabilidad” también se extraen consecuencias terminológicas de la ampliación del aspecto valorativo a toda la teoría de los fines de la pena). Por eso es en principio certera la afirmación de Welzel: “En la división del delito en los tres elementos tipo, antijuridicidad y culpabilidad es donde veo yo el progreso dogmático más importante de las últimas dos o tres generaciones”. Un sistema teleológico-políticocriminal tampoco es más que un ulterior desarrollo de la síntesis neoclásico-finalista y no se desvincula del contexto de la tradición histórica dogmática”. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 227 (véase, cap. 1, n. 21).

⁹⁸ *Ibíd.* Claus Roxin, *Política criminal y sistema de derecho penal*, 58.

determinados efectos procedentes o no del mismo le pueden ser atribuidos como persona⁹⁹¹⁰⁰.

b) El Tipo: En esta segunda categoría se valora la acción desde el punto de vista de la necesidad abstracta de pena sin tomar en consideración la persona del sujeto concreto y la específica situación de la actuación. El fin político criminal de la pena considerado en abstracto está orientado a la prevención general¹⁰¹, esto implica que al regularse una determinada conducta en el tipo penal se pretende que el sujeto omita la conducta descrita en el mismo. Por el contrario, en los delitos de omisión se pretende que realice la conducta ordenada por la norma¹⁰².

c) El Injusto: constituye la tercera categoría del delito en el esquema propuesto por Roxin¹⁰³, que tiene por cometido enjuiciar la acción típica concreta, incluyendo todos los elementos reales de la respectiva situación, conforme a los criterios de permisión o prohibición. Ahora bien, el injusto así concebido, en el aspecto político criminal cumple tres funciones, a saber: 1) soluciona colisiones de intereses de forma relevante para la punibilidad de uno o varios intervinientes¹⁰⁴; 2) sirve de enlace para las medidas de

⁹⁹ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 218 y 250 (véase, cap. 1, n. 21).

¹⁰⁰ Roxin destacó que la existencia de una acción típica no depende de la causalidad ni de la finalidad sino de la realización de un riesgo no permitido. Roxin, *“El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania”*, 6 (véase cap. 1, n. 74).

¹⁰¹ Es importante destacar que la propuesta efectuada por Roxin, implica que *“...todo tipo ha de ser interpretado según el fin de la ley (teleológicamente), es decir, de tal manera que abarquen completamente las conductas desaprobadas legalmente y por tanto de lagunas el efecto motivador preventivo general. Pero por otra parte, una prevención general eficaz presupone una precisión de la ley lo más exacta y fiel a su tenor que sea posible, como lo exige el principio nulla crimen sine lege...”*. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 219 (véase, cap. 1, n. 21).

¹⁰² *Ibíd.* 218.

¹⁰³ En opinión de Roxin, la tercera categoría del delito de la teoría funcionalista por él propuesta se denomina “injusto” y no “antijuridicidad”, debido a que el tipo acoge dentro de sí la acción; mientras que el injusto contiene la acción y el tipo, aspecto que deviene del hecho que solo las acciones típicas pueden ser injusto penal. En ese sentido destacó que la antijuridicidad no es una categoría especial del derecho penal sino de todo el ordenamiento jurídico, destacando que existen conductas que pueden ser antijurídicas para el derecho civil y resultar irrelevantes a efectos penales; mientras que las causas de justificación proceden en todos los ámbitos del derecho, aspecto que no deja de ser importante para los efectos del injusto. *Ibíd.*

¹⁰⁴ Roxin destaca que el injusto desliga el hecho de la regulación abstracta prevista en el tipo penal, de manera tal que sitúa el hecho en un contexto social y contiene desde el punto de vista de lo que está prohibido o permitido —en este

seguridad y otras consecuencias jurídicas¹⁰⁵; y, 3) vincula el derecho penal con todo el ordenamiento jurídico e integra sus valoraciones decisivas¹⁰⁶.

d) La responsabilidad: en esta categoría de la teoría del delito, se trata de determinar si el sujeto activo del delito merece una pena por el injusto realizado, para tal efecto el presupuesto preponderante es culpabilidad del sujeto; sin embargo, este no es el único componente de la categoría jurídica en comento pues requiere que concurra la necesidad preventiva de punición. En esta categoría la concepción básica político criminal no se aplica al hecho comprendido a partir de la necesidad abstracta de pena o de su prohibición concreta sino al delincuente, al priorizar su necesidad individual de pena¹⁰⁷.

Roxin reconoce en su modelo teórico la posibilidad de que en casos excepcionales pueda no existir punibilidad pese a que la conducta atribuida pueda ser catalogada como una acción injusta responsable, reservando para tales circunstancias las causas de exclusión de punibilidad —en las que se encuentran insertas las excusas absolutorias—, así como las condiciones objetivas de punibilidad; sin embargo, acotó que estas se fundamentan no en razones jurídico penales sino en ponderaciones de intereses extrapenales¹⁰⁸.

1.2.2 Un acercamiento al modelo de funcionalismo sistémico-normativo propuesto por Günther Jakobs y la imposibilidad técnica de invocar las excusas absolutorias.

caso como exclusión del injusto—, una valoración de los conflictos de intereses que se derivan de la interacción social. *Ibíd.* 220.

¹⁰⁵ De acuerdo con lo expuesto por Roxin, el injusto es político criminalmente importante como presupuesto fundamental de todas las medidas de seguridad. *Ibíd.* 220.

¹⁰⁶ Es oportuno destacar que la propuesta teórica efectuada por Roxin implica que el derecho penal, en tanto que reconoce en la valoración del injusto, causas de justificación de todo tipo y procedentes de todos los sectores del ordenamiento jurídico, tiene en cuenta los intereses de otros campos del derecho y garantiza así la unidad y falta de contradicción del ordenamiento jurídico. *Ibíd.* 221.

¹⁰⁷ *Ibíd.* 222-223.

¹⁰⁸ *Ibíd.* 792.

Frente a esta modalidad de funcionalismo propuesto por Roxin, se erigen los aportes efectuados por el autor alemán Günter Jakobs¹⁰⁹¹¹⁰¹¹¹¹¹², conocido como funcionalismo sistémico¹¹³ o funcionalismo normativo sistémico¹¹⁴¹¹⁵. El planteamiento de Jakobs parte distinguiéndose de la conceptualización efectuada por el finalismo propuesto por Hans Welzel¹¹⁶, es decir que los fenómenos relevantes de los que se ocupa el ordenamiento jurídico no se caracterizan por ser simples cuestiones ontológicas sino que se trata de situaciones con significación expresiva o comunicativa, en atención a su naturaleza social¹¹⁷.

La idea central del funcionalismo propuesto por Jakobs consiste en que el sistema social funcione adecuadamente y cuente con los medios necesarios para su autoconservación y autodefensa, para alcanzar la tarea antes referida, el derecho en general y el derecho

¹⁰⁹ Roxin destacó que el pensamiento de Günter Jakobs fue inspirado en los conceptos y categorías de la teoría de los sistemas sociales, principalmente por Niklas Luhmann. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 204-205 (véase, cap. 1, n. 21).

¹¹⁰ Por su parte, Martínez Osorio destacó que el influjo de Günter Jakobs encuentra su génesis en las concepciones filosóficas de Hegel y los aportes sociológicos de Niklas Luhmann. Vid. Martín Alexander Martínez Osorio, *Introducción a la ciencia de derecho penal y a la teoría del delito*, Ventana jurídica No. 5 (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2005), 33.

¹¹¹ El mismo Jakobs reconoció que sus aportes se encontraron influenciados por el pensamiento de Niklas Luhmann. Vid. Günter Jakobs, *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional* (Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2000), 15.

¹¹² Por su parte, Ferrajoli cuestionó la novedad de los aportes de Jakobs, debido a que el funcionalismo propuesto por el último autor precitado encuentra su fundamento en las doctrinas “expresivas” o “denunciatorias” de la pena de James F. Stephen y Lord Devlin, especialmente en la doctrina “realista” de Gabriel Tarde, que a finales del siglo XIX fundamentó el utilitarismo penal en el valor que socialmente se atribuye a los factores irracionales de la indignación y el odio provocados por el delito y satisfechos por la pena. Vid. Luigi Ferrajoli, *Derecho y razón: Teoría del garantismo penal* (Madrid: Editorial Trotta, 1995), 275.

¹¹³ Martínez Osorio, *Introducción a la ciencia de derecho penal y a la teoría del delito*, 32 (véase cap. 1, n. 110).

¹¹⁴ Vid. Alonso Salazar, El funcionalismo normativo sistémico observaciones sobre su utilidad en la teoría de la pena y la teoría de las funciones en el derecho penal, *Revista jurídica ius doctrina*, no. 14 (2016), 3, <https://www.revistas.ucr.ac.cr/index.php/iusdoctrina/article/view/25244/25503>.

¹¹⁵ El mismo Jakobs se encargó de delimitar su propuesta teórica al expresar: “Desde la perspectiva de la que aquí se parte, el funcionalismo jurídico-penal se concibe como aquella teoría según la cual el Derecho penal está orientado a garantizar la identidad normativa, la Constitución y la sociedad”. Jakobs, *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, 15 (véase cap. 1, n.111).

¹¹⁶ Al respecto, destacó Martínez Osorio que Günter Jakobs parte junto a Han Welzel en la formulación de su planteamiento en considerar que la misión del derecho penal consiste en salvaguardar los valores de acción ético-sociales; sin embargo, en lo sucesivo de su planteamiento se separan. Martínez Osorio, *Introducción a la ciencia de derecho penal y a la teoría del delito*, 33 (véase cap. 1, n. 110).

¹¹⁷ *Ibíd.*

penal¹¹⁸ en particular desempeñan un rol preponderante, en virtud que al formar parte del sistema social, cuenta con la misión fundamental del mantenimiento y defensa del sistema social vigente, dotándolo de cohesión y resolviendo cualquier problema que pueda afectar su normal funcionamiento¹¹⁹.

De esta manera, la contribución que realiza el derecho penal al mantenimiento de la configuración social y estatal reside en garantizar las normas. En opinión de Jakobs, la garantía de la norma consiste en que las expectativas imprescindibles para el funcionamiento de la vida social, en la forma establecida en un lugar y momento histórico determinado, no se den por perdidas en caso de que resulten defraudadas por el incumplimiento de estas por alguno o algunos de sus miembros¹²⁰.

En la noción funcionalista de Jakobs la comprensión comunicativa del delito adquiere un rol fundamental¹²¹, debido a que en los diferentes contactos sociales que se generan entre el conjunto de personas que la integran, se espera que cada uno de sus miembros cumpla las expectativas consistentes en actuar conforme a derecho, lo que conlleva la satisfacción de las referidas expectativas generadas¹²²; sin embargo, habrá casos en los que uno o varios de sus integrantes incumplan con las expectativas trazadas¹²³, al cometer alguno de los delitos previstos en el ordenamiento jurídico penal por el derecho,

¹¹⁸ En opinión de Jakobs, la legitimación formal del derecho penal se efectúa mediante la aprobación de las leyes penales conforme a la Constitución; mientras que la legitimación material del derecho penal se alcanza en virtud que las leyes penales son necesarias para el mantenimiento de la forma de sociedad y del Estado. Cf. Günter Jakobs, *Derecho penal. Parte general* (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1997), 44.

¹¹⁹ Montoro Ballesteros, *El funcionalismo en el derecho*, 371 (véase cap. 1, n. 80).

¹²⁰ Jakobs, *Derecho penal. Parte general*, 45 (véase cap. 1, n. 118).

¹²¹ Jakobs, *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, 17-18 (véase cap. 1, n. 111).

¹²² En opinión de Jakobs, la satisfacción o la insatisfacción de las expectativas, se traduce en el interés de la producción de un acontecimiento o en su ausencia. Vid. Günter Jakobs, *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal* (Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2003), 15.

¹²³ Jakobs, *Derecho penal. Parte general*, 10 (véase cap. 1, n. 118).

en este sentido, el delito presupone la exteriorización por parte del sujeto activo de una afirmación que contradice la norma¹²⁴¹²⁵.

Ahora bien, la imposición de la pena es entendida como una respuesta que confirma la norma que previamente fue contradicha por el sujeto activo del delito¹²⁶¹²⁷¹²⁸¹²⁹, con lo que el derecho penal confirma su identidad social. Llegados a este estadio, es importante expresar que en la tesis funcionalista propuesta por Jakobs no se acepta la tesis predominante consistente en que el derecho penal tiene por cometido la protección de bienes jurídicos¹³⁰, más bien propugna que la pena asegura la vigencia de la norma. El modelo que establece el citado autor para responder ante las defraudaciones cometidas

¹²⁴ Jakobs, *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*, 18 (véase cap. 1, n. 111).

¹²⁵ Sobre este tópico resultan clarificadoras las palabras de Polaino – Orts, quien al referirse a la dinámica entre el delito y la pena, expresó: “[...] todo delito infringe una expectativa socialmente garantizada y consiste en el quebrantamiento de una norma jurídico-penal, esto es, en el no reconocimiento de una norma. Por ello, toda acción delictiva conlleva una carga de expresividad comunicativa y de simbolismo que expresa que, para el autor de tal conducta desaprobada, no rige la máxima contenida en la misma: ese autor proclama, con su acción, un mundo alternativo, contrario o diferente al esbozado por la norma jurídico-penal y, en ese sentido, ese mensaje contrario a la norma supone un cuestionamiento de su vigencia por parte del autor, es decir, una desautorización de la vigencia de la norma”. Cf. Miguel Polaino -Orts, *Vigencia de la norma: potencial de sentido de un concepto. Libro homenaje al profesor Günter Jakobs. El funcionalismo en derecho penal, tomo II* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia: 2003), 64-65.

¹²⁶ En opinión de Jakobs “*La prestación que realiza el Derecho penal consiste en contradecir a su vez la contradicción de las normas determinantes de la identidad de la sociedad*”. *Ibíd.*

¹²⁷ En similar sentido se pronunció Cancio Meliá, citando a Jakobs, al decir: “*La pena es entendida como respuesta frente al quebrantamiento de la norma*”. Vid. Manuel Cancio Meliá, *Dogmática y política criminal en una teoría funcional del delito* (Buenos Aires: Buzinza – Culzoni Editores, 2000), 141.

¹²⁸ En efecto, Jakobs adopta la teoría de la prevención general positiva de la pena. Martínez Osorio, *Introducción a la ciencia de derecho penal y a la teoría del delito*, 33 (véase cap. 1, n. 110).

¹²⁹ En similar sentido se pronunció Peñaranda Ramos, al expresar que Jakobs manifestó que la función estatal para garantizar las expectativas sociales esenciales se resume en producir “*prevención general a través del ejercicio en el reconocimiento de la norma*”. Peñaranda Ramos, *Sobre la influencia del funcionalismo y las teorías del sistema en las actuales concepciones de la pena y del concepto de delito*, 295 (véase cap. 1, n. 82).

¹³⁰ Jakobs destaca que la pena no asegura bienes jurídicos y mucho menos los repara, más bien la pena procura asegurar la vigencia de la norma, añadiendo que cuando más, la protección de bienes jurídicos se obtendrá como resultado mediato. Además, cuestionó la existencia de bienes jurídicos previos al derecho penal o que sean constituidos por éste, debido a que la mayoría de estos son lesionados por procesos que carecen de relevancia jurídico penal, incluso, expresó que en muchos casos carecen de relevancia jurídica. Jakobs, *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, 60 (véase cap. 1, n. 121).

por el sujeto es la teoría de la imputación objetiva¹³¹¹³²¹³³, que parte de la noción de persona en tanto portador de un rol social¹³⁴.

Una vez establecidos los aspectos característicos del funcionalismo propuesto por Jakobs, se aludirá a los presupuestos de imputación, acotando que en opinión del citado autor, la acción no constituye un presupuesto autónomo del delito¹³⁵, así: a) Tipo de injusto: consiste en el conjunto de elementos con los cuales se define un comportamiento, que cuando más es tolerable en un concepto de justificación¹³⁶¹³⁷, por ello en opinión de Jakobs, tipo e injusto —formalmente antijuridicidad¹³⁸— tan solo podrán ser niveles o escalones separados si la antijuridicidad añade algo al tipo, tal como sucede en los supuestos en que concurre una causa de justificación¹³⁹.

¹³¹ Marcelo Ferrarte definió de la siguiente forma: “[...] por imputación objetiva se entiende un conjunto de principios y reglas sistemáticos —o cuya sistematicidad se pretende lograr— mediante los que se normativizan las descripciones típicas puramente causales”. Vid. Marcelo Ferrarte, *Una introducción a la teoría de la imputación objetiva*. Estudios sobre la teoría de la imputación objetiva (Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L., 1998) 17.

¹³² En opinión de López Díaz la imputación en su actual configuración constituye un mecanismo para determinar el comportamiento prohibido y por ende es una teoría general de la conducta típica, en virtud que explica los fundamentos del delito de acción, de omisión, la teoría de la tentativa, de la participación delictiva, así como el tipo objetivo del delito doloso y culposo; todo esto lo efectúa con base en un sistema coherente de interpretación que se infiere de la función que desempeña el derecho penal en la sociedad y su finalidad es analizar el sentido social de un comportamiento, a efecto de determinar si se encuentra o no socialmente prohibido y si tal prohibición es relevante para el tipo penal. Cf. Claudia López Díaz, *Introducción a la imputación objetiva* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000), 55-56.

¹³³ Jakobs expresó que en la imputación objetiva del comportamiento se atribuyen las desviaciones respecto de aquellas expectativas que se refieren al portador de un rol. Cf. Günter Jakobs, *La imputación objetiva en derecho penal* (Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2002), 21.

¹³⁴ Jakobs expresó que los seres humanos se encuentran en el mundo social en condición de portadores de un rol, como personas que han de administrar un determinado segmento del acontecer social conforme a un determinado estándar. *Ibid.* 25.

¹³⁵ Jakobs afirmó que en la imputación jurídico-penal no se sigue consecuencia alguna de la circunstancia de que algo sea una acción, más bien en la imputación al sujeto actuante interesa únicamente la acción penal típica. Jakobs, *Derecho penal. Parte general*, 187 (véase cap. 1, n. 118).

¹³⁶ *Ibid.* 191.

¹³⁷ Es oportuno destacar que Jakobs reconoció junto al tipo de injusto, el denominado tipo de justificación —que a pesar de ser tautológica su explicación, comprende los presupuestos de una justificación—; a la unión de ambos lo denominó tipo total de injusto. En ese sentido, estaremos en presencia de un tipo de injusto toda vez se encuentre presente el tipo de injusto y ausente el tipo de justificación. *Ibid.*

¹³⁸ Si bien Jakobs reconoció en diferentes partes de su obra que el delito es una acción típica, antijurídica y culpable; también lo es que, reconoció en forma complementaria, que la ausencia de justificación no constituye un escalón autónomo. *Ibid.* 195.

¹³⁹ *Ibid.*

En este punto adquiere especial relevancia destacar que en opinión del citado autor, en este apartado corresponde realizar el análisis relativo a la imputación objetiva, como parte del tipo objetivo¹⁴⁰; b) La justificación: en este presupuesto del delito se agrupa el conjunto de motivos fundados para ejecutar el comportamiento prohibido, que, en caso de concurrir, estaríamos en presencia de un comportamiento soportable socialmente atendiendo desde luego, a su contexto —trátase de la justificación—.

Al respecto, conviene tener presente que en forma coincidente a la advertencia efectuada Roxin, Jakobs indicó que tanto el Código penal como las leyes especiales, no regulan la mayor parte de las causas de justificación, pues estas se encuentran tanto en el derecho escrito como en el derecho no escrito de distintos ámbitos del derecho privado y público¹⁴¹.

Ante la situación descrita, Jakobs reconoció que el concepto unitario de antijuridicidad aceptado por la doctrina mayoritaria, plantea la aplicación universal de las causas de justificación como consecuencia de la unidad del ordenamiento jurídico; y, c) La culpabilidad: abarca los elementos positivos de la culpabilidad y además, un tipo de exculpación que reúna los elementos de las causas de exculpación¹⁴². De esta forma, puede afirmarse que el autor de un hecho antijurídico tiene culpabilidad toda vez que la acción antijurídica no solo externe una falta de motivación jurídica dominante sino además requiere que el autor sea responsable de ese comportamiento contrario a la norma.

¹⁴⁰ Al respecto, Jakobs destacó que la imputación objetiva se ocupa de la determinación de las propiedades objetivas y generales del comportamiento imputable. *Ibíd.* 224.

¹⁴¹ *Ibíd.* 422.

¹⁴² *Ibíd.* 191-192.

En opinión de Jakobs la culpabilidad constituye una falta de fidelidad al derecho o infidelidad al derecho¹⁴³. Así concebido el delito en la tesis funcionalista propuesta por el citado autor, no es posible aceptar como válida la existencia de una excusa absolutoria, debido a que el incumplimiento del rol asignado al sujeto activo de delito ya fue ocasionado y con ello se generó la infidelidad al derecho, consecuentemente, la única forma de confirmar la vigencia de la norma contradicha por este, es con la imposición de la pena.

Una vez fueron delimitados los presupuestos que en opinión de Jakobs deben concurrir para considerar que una conducta es constitutiva delito, es menester realizar una breve referencia a una propuesta doctrinaria efectuada por el citado autor, que fue sometida a férreas críticas en el ámbito doctrinario —que aún se mantienen vigentes en la actualidad—. Así, los aportes efectuados por Jakobs parten de una concepción bipartita de derecho penal, en la que se distinguen perfectamente los denominados “ciudadanos”, contra quien reacciona el Estado hasta que ha exteriorizado su hecho, con el propósito de confirmar la estructura normativa de la sociedad¹⁴⁴¹⁴⁵.

¹⁴³ *Ibíd.* 566.

¹⁴⁴ Cf. Günter Jakobs y Manuel Canció Meliá, *Derecho penal del enemigo* (Madrid: Civitas Ediciones, S. L., 2003), 42.

¹⁴⁵ Con mucha claridad expresó Gracia Martín que en la concepción de Jakobs, el derecho penal de ciudadano define y sanciona delitos o infracciones a normas que realizan los ciudadanos de modo incidental, que en su mayoría son el resultado del abuso de estos de las relaciones sociales en las que participan en su calidad de ciudadanos, su actuar es concebido como deslíz reparable, pues este es visto como autor de un hecho “normal” —con lo impreciso de la expresión—, el cual conserva su calidad de ciudadano y no adquiere la condición de enemigo. Vid. Luis Gracia Martín, *Consideraciones críticas sobre el actualmente denominado “derecho penal del enemigo”*, Revista electrónica de ciencia penal y criminología, no. 7 (2005), 5, <http://criminet.ugr.es/recpc/07/recpc07.html>.

Frente a la anterior categoría de sujetos, Jakobs propuso la creación de un segundo grupo al que denominó “enemigos”¹⁴⁶¹⁴⁷. Contra esta última categoría el Estado interviene en un estadio previo en atención a su peligrosidad¹⁴⁸¹⁴⁹, quienes en atención a su actuar ilícito pierden la condición de personas¹⁵⁰. La conceptualización propuesta por Jakobs¹⁵¹ presenta las siguientes características:

a) Conllevan un amplio adelantamiento de la punibilidad especialmente traducido en una amplia anticipación penal, que al decir de Silva Sánchez consiste en el cambio de perspectiva de un hecho pasado a uno venidero¹⁵²; b) ausencia de disminución de la pena en proporción al adelantamiento de la punibilidad; c) tránsito de la legislación de

¹⁴⁶ Sobre esta concepción efectuada por Jakobs resultan clarificadores los aportes efectuados por Sanz Mulas, al expresar que esta concepción surgió en el año 2000. Esta corriente de pensamiento propugna que el derecho penal común se reserva para los ciudadanos y son considerados como tales los delincuentes ocasionales que pueden contar con múltiples motivos para delinquir; sin embargo, lo determinante es que en ningún momento pretenden acabar con la estructura política del poder legalmente establecido. Por el contrario, se considerarán enemigos los sujetos que con su actuar delictivo pretenden destruir el sistema político, jurídico e institucional de Estado o acabar con toda la civilización. Vid. Nieves Sanz Mulas, *Política Criminal* (Nicaragua: Instituto de estudio e investigación jurídica, 2019), 70.

¹⁴⁷ En similar sentido se refirió Silva Sánchez a la noción de enemigo, al expresar que con este término se alude a un individuo que mediante su comportamiento, su ocupación profesional o principalmente mediante su vinculación a una organización, ha abandonado el derecho de modo duradero y no solo de manera incidental. Jesús María Silva Sánchez, *La expansión del derecho penal* (Montevideo-Buenos Aires: Euro Editores S. R. L. y B de F Ltda., 2006), 184.

¹⁴⁸ Jakobs y Cancio Meliá, *Derecho penal del enemigo*, 42-43 (véase cap. 1, n. 144).

¹⁴⁹ Frente a la condición de ciudadanos se encuentran los enemigos, que se caracterizan por ser individuos que en su actitud, en su vida económica o por su incorporación a una organización delictiva, se han apartado del derecho de un modo duradero y no garantizan la mínima seguridad cognitiva de su comportamiento personal. Gracia Martín, *Consideraciones críticas sobre el actualmente denominado “derecho penal del enemigo”*, 6 (véase cap. 1, n. 145).

¹⁵⁰ Aspecto criticado por García Amado al expresar que Jakobs parte de una errónea analogía para justificar la pérdida de la calidad de persona por incumplir en cierta medida determinados deberes —al menos los penales—, principalmente derivados en la comisión de delitos de manera reiterada, con la pérdida de validez jurídica de una norma cuando esta es incumplida, pues esta afirmación en el fondo se sustenta en un injustificado paralelismo al comparar las propiedades de una norma o sistema con una característica de los sujetos del sistema —se compara la ineficacia normativa con la desobediencia subjetiva—, lo que supone en definitiva que la configuración del sujeto depende de la acción del mismo y no de la adscripción genérica por el derecho. Vid. Juan Antonio García Amado, *El obediente, el enemigo, el derecho penal y Jakobs*, Nuevo foro penal, no. 69 (2006), 103, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/294940>.

¹⁵¹ El mismo Jakobs se cuestionó si su propuesta teórica constituye verdaderamente derecho. Cf. Günter Jakobs, *Dogmática de derecho penal y la configuración normativa de la sociedad* (Madrid: Civitas Ediciones, S. L., 2004), 42-43.

¹⁵² Silva Sánchez, *La expansión del derecho penal*, 185 (véase cap. 1, n. 147).

derecho penal a la legislación de lucha contra la delincuencia¹⁵³; d) supresión de las garantías procesales¹⁵⁴.

La propuesta teórica efectuada por Jakobs es una manifestación de la actual tendencia expansiva de un derecho penal eficiente¹⁵⁵, que pese a sus críticas¹⁵⁶ en el ámbito doctrinario, es propensa a ser incorporada a los diferentes ordenamientos jurídicos y que tienen como fundamento las concepciones del derecho penal moderno¹⁵⁷¹⁵⁸, que son altamente aceptadas especialmente en el ámbito latinoamericano¹⁵⁹.

¹⁵³ Muestra de estas prácticas son las torturas calificadas oficialmente como “abusos” y que son practicadas en diferentes prisiones de los Estados Unidos de América, ubicadas en distintos países, que justificadas con el concepto de “seguridad ciudadana”, se procura generar terror en todo aquel que se encuentre vinculado a una organización terrorista y a su vez, humillar al enemigo al margen del derecho al catalogarlo como no persona, consecuentemente, no es merecedor de las garantías ordinarias del debido proceso ni de las regulaciones para los prisioneros de guerra. Cf. Luigi Ferrajoli, *El derecho penal del enemigo y la disolución del derecho penal*, Nuevo foro Penal, no. 69 (2006), 19, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/294940>.

¹⁵⁴ Silva Sánchez, *La expansión del derecho penal*, 185 (véase cap. 1, n. 147).

¹⁵⁵ Sobre este tópico, Cafferata Nores expresó que la idea de eficacia no puede hacernos incurrir en una suerte de concepción bélica de la persecución penal, es decir en un arma para enfrentar y ganar de cualquier forma la “guerra” contra manifestaciones delictivas que generan especial inquietud y reprobación social, respecto de las cuales se tolera complacientemente la violación de la Constitución mientras sea útil a tal empeño. Vid. José I. Cafferata Nores, *Prevención y castigo del delito y seguridad ciudadana. Justicia penal y seguridad ciudadana* (Córdoba: Editorial Mediterránea, 2000), 34.

¹⁵⁶ Ferrajoli al referirse al paradigma del enemigo en el derecho penal, expresó con absoluta firmeza que esta terminología conlleva imbuído una contradicción debido a que implica una negación del derecho penal, la disolución de su papel y su íntima esencia, debido a que la noción del enemigo pertenece a la lógica de la guerra, que es la negación del derecho y viceversa. De esta forma agregó el citado autor, que la noción del delincuente como enemigo tiene las aptitudes para arrollar todas las garantías del derecho penal desde el principio de legalidad al de culpabilidad, desde la presunción de inocencia hasta la carga de la prueba y los derechos de defensa. Ferrajoli, *El derecho penal del enemigo y la disolución del derecho penal*, 16 (véase cap. 1, n. 153).

¹⁵⁷ Dentro de estas corrientes podemos aludir al derecho de la seguridad ciudadana que se fundamenta en la percepción de inseguridad pública de la población, fundamentada en la existencia de nuevos riesgos, promueve la idea de un derecho penal que sirve a la política criminal en busca de efectividad en el corto plazo. Cf. José Luis Díez Ripollés, *De la sociedad del riesgo a la seguridad ciudadana*, Revista electrónica de ciencia penal y criminología, no. 7. (2005): 29, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/119782>.

¹⁵⁸ Hassemer al referirse al derecho penal moderno, de manera contundente afirmó: “Las experiencias con los “déficit de ejecución” del derecho penal moderno, y con el “derecho penal simbólico” enseñan que el agravamiento del instrumental derecho penal (*more of the same*) no siempre mejoran su idoneidad para la solución de los problemas; esto puede originarse en que la subsidiariedad del derecho penal en relación con otras estrategias de solución jurídicas, o en su caso, estatales o sociales, no es solamente un principio normativo, sino que, además, está bien fundamentado empíricamente: los medios del derecho penal sirven solamente para algunas pocas situaciones problemáticas”. Concluyendo, en definitiva, que “Vivimos actualmente una dramatización de la violencia y la amenaza. A esto no es ajena la política criminal, por medio de agravaciones del derecho penal y su conversión en un instrumento de conducción estatal. En las horas de necesidad, los principios que caracterizan nuestra cultura jurídica ya no deben regir. La ganancia es escasa, los costos son altos...”. Vid. Winfried Hassemer, *Crítica al derecho penal de hoy* (Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2003), 65-66.

¹⁵⁹ Al respecto, Alessandro Baratta destacó que junto al fenómeno de las dictaduras militares latinoamericanas, la región fue receptiva al lanzamiento de la “doctrina de la seguridad nacional”, que constituye el marco tecnocrático e ideológico de la nueva política penal que se traducen en una máquina represiva dirigida inmediatamente a la aniquilación del adversario. Asimismo, esta doctrina consagra la aplicación del principio del amigo-enemigo en las

En este sentido, es oportuno destacar que Latinoamérica es sometida constantemente al influjo de los Estados Unidos de América¹⁶⁰¹⁶¹ del cual no se ha encontrado exento nuestro país, en virtud que la Sala de lo Constitucional en la sentencia de inconstitucionalidad número 22-2007AC¹⁶², validó la vigencia de la Ley especial contra actos de terrorismo, por lo que la alusión de esta temática resulta ser un aspecto de actualidad.

En esa ocasión la Sala de lo Constitucional consideró que no concurrían los motivos de inconstitucionalidad alegados por los demandantes, pese a que la normativa en comento presentó las siguientes características:

- 1) Influjo de corrientes dogmáticas como la seguridad ciudadana: que fueron validadas por el máximo intérprete de la Constitución, al utilizar expresiones referidas a la generación de temor o miedo en la población.
- 2) Relajación del principio de legalidad: al hacer uso de una serie términos carentes de un contenido preciso, disminuyendo en consecuencia el mandato de precisión inherente al principio de legalidad¹⁶³.

relaciones internas de la sociedad, la apelación ideológica dirigida al aparato represivo y a las clases dominantes para sostener la represión punitiva como "guerra" contra el enemigo interno. Vid. Alessandro Baratta, *Viejas y nuevas estrategias del derecho penal. Prevención y teoría de la pena* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica ConoSur, Ltd., 1995), 87.

¹⁶⁰ En el que se ha desarrollado sin comprobar la eficacia y efectividad del modelo de la seguridad ciudadana. Díez Ripollés, *De la sociedad del riesgo a la seguridad ciudadana*, 29 (Véase cap. 1, n. 158).

¹⁶¹ Una concreción del derecho penal del enemigo la encontramos en la denominada Ley Patriota, que como expresó Barrientos Ramírez, faculta al gobierno federal para vigilar, detener o interrogar sin procesamiento a cualquier ciudadano, norteamericano o extranjero, sospechoso de ser terrorista o de apoyar a alguna organización terrorista. Vid. Franklin Barrientos Ramírez, *La política antiterrorista de Estados Unidos*, Revista política y estrategia, no. 110 (2008), 42, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/436779>.

¹⁶² Vid. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 22-2007AC. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

¹⁶³ *Ibíd.* 37-39 y 68.

3) Amplió el uso de la técnica legislativa de las normas penales en blanco otrora reservadas para que el legislador completara la norma penal con normas propias del derecho administrativo, en este caso ampliadas a la posibilidad de utilizar como normas de remisión aquellas disposiciones que encuentra su génesis en el derecho penal internacional¹⁶⁴.

4) Supuso un adelantamiento de las barreras de protección: al incluir en el referido cuerpo normativo la protección de bienes jurídicos de peligro tal es el caso —como se indicó en la sentencia— de las tomas y ocupaciones armadas, ya sean totales o parciales, de ciudades, poblados, edificios e instalaciones públicas o privadas, aspecto que supone un peligro abstracto para la seguridad de quienes se reúnen o asisten en tales centros¹⁶⁵. Además, sancionó los actos preparatorios¹⁶⁶.

5) La sentencia destacó la preponderancia que dota a la protección del sistema: con ello la Sala de lo Constitucional validó la protección de las personas internacionalmente protegidas¹⁶⁷.

6) Reconocimiento expreso de la Sala de lo Constitucional de la posibilidad de aplicar la categoría única de autor¹⁶⁸.

7) Flexibilización del principio de culpabilidad: al validar el incremento de la pena en atención a la aplicación de delitos cualificados por el resultado, bastando para ello la

¹⁶⁴ *Ibíd.* 55.

¹⁶⁵ *Ibíd.* 65 y 68.

¹⁶⁶ En esa oportunidad la Sala de lo Constitucional declaró la inconstitucionalidad diferida del artículo 31 de la Ley especial en referencia, por considerar que si bien este tipo de comportamientos podrían ser sancionados, la docimetría de la pena debe guardar plena correspondencia con el principio de proporcionalidad, aspecto que no efectuó en esa oportunidad el legisferante penal. *Ibíd.* 72.

¹⁶⁷ *Ibíd.* 67.

¹⁶⁸ *Ibíd.* 69.

mera representación o conciencia del riesgo antijurídico de producción de cualquiera de los resultados previstos en los artículos 15 inciso final, 18 inciso final, 19 inciso final, 20 inciso final y 21 inciso final de la ley especial en comento, por parte del sujeto activo del delito¹⁶⁹.

8) Convalidación del incremento sustancial del máximo de la pena de prisión en nuestro ordenamiento jurídico: que asciende a 60 años, a la que deberán adecuarse las penas previstas para los delitos regulados en la ley especial, aspecto que la Sala de lo Constitucional sostuvo haciendo uso de una interpretación conforme que pretendió equiparar los fines preventivo-generales a los fines preventivo-especiales que el constituyente originario reguló en el artículo 27 de la Cn¹⁷⁰, aspecto que supuso un radical cambio jurisprudencial respecto del criterio establecido en la sentencia de inconstitucionalidad 5-2001 acumulada¹⁷¹¹⁷².

La receptividad de este tipo de criterios por parte de la Sala de lo Constitucional como máximo intérprete de la Constitución y las constantes reformas al Código penal, Código procesal penal y otras leyes penales especiales —verbigracia: la recién citada Ley especial contra actos de terrorismo¹⁷³—, en las que se encuentran reguladas distintas disposiciones marcadas por el influjo de las corrientes modernas del derecho penal, que

¹⁶⁹ *Ibíd.* 76.

¹⁷⁰ *Ibíd.* 79.

¹⁷¹ En esa oportunidad la Sala de lo Constitucional declaró la inconstitucionalidad parcial de los artículos 45 no. 1, 71 y 129 *in fine* del Código Penal de El Salvador, en virtud que el rango máximo de la pena a imponer volvía nugatoria la función resocializadora prevista en los ordinales 2° y 3° del artículo 27 de la Constitución. Vid. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 5-2001/10-2001/24-2001/25-2001/34-2002/40-2002/3-2003/ 10-2003/11-2003/12-2003/14-2003/16-2003/19-2003/22-2003/7-2004. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010.

¹⁷² El límite a los sesenta años de prisión también será aplicable al incremento de las penas hasta en una tercera parte de su máximo. *Ibíd.* 80.

¹⁷³ Vid. Ley especial contra actos de terrorismo. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2006.

apelan por un derecho penal eficaz, vuelven el análisis de este tipo de aportes, un tema de actualidad.

1.2. Definición de la excusa absolutoria.

En la dogmática jurídica existen una multiplicidad de definiciones de las excusas absolutorias por lo que sin un afán de agotar la totalidad de las mismas, es pertinente aludir a las siguientes acepciones: 1) causas que dejan subsistente el carácter delictivo del acto, excluyendo únicamente la pena¹⁷⁴; 2) son las circunstancias que a pesar de subsistir la antijuridicidad y culpabilidad, hacen que quede impedida la imposición de pena al autor del delito¹⁷⁵; 3) causas personales que excluyen la pena¹⁷⁶. 4) son hechos determinados por la ley que sin suprimir el carácter delictivo de un acto, sin eliminar la culpabilidad del autor, producen una excepción a la penalidad que correspondería ante comisión de una infracción¹⁷⁷.

5) causas mediante las cuales no se impone pena quedando subsistente la antijuridicidad y culpabilidad¹⁷⁸. Sin embargo, cada una de las acepciones antes relacionadas resultan ser limitadas y por tanto, insuficientes para definir adecuadamente lo que debe entenderse por excusa absolutoria, en virtud que si bien hacen referencia a una conducta que es constitutiva de delito, es decir un comportamiento típico, antijurídico y culpable,

¹⁷⁴ Terminología utilizada por Marx Ernst Mayer, tal como lo expresó García Puente Llamas. Cf. José García Puente Llamas, *Nuestra concepción de excusas absolutorias*, Anuario de derecho penal y ciencias penales, no. 1 (1981), 81, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46186>.

¹⁷⁵ Así lo hizo Augusto Köhler, demostrando mayor precisión técnica. *Ibíd.*

¹⁷⁶ Esta propuesta fue realizada por los siguientes autores: R. Von Hippel, Listz Schmidt, Mezguer, Karl Peters, entre otros. Es oportuno destacar como lo hiciera García Puente Llamas, que a esta aproximación se le criticó que confundía la ausencia personal de inculpabilidad con la causa personal que exime de pena. *Ibíd.*

¹⁷⁷ Aproximación que se asemeja en el fondo y en las formas a los aportes realizados por Max Ernst Mayer, previamente citados. *Ibíd.*

¹⁷⁸ Refiere García Puente Llamas que esta acepción fue aceptada por la mayoría de los autores de derecho penal en España. *Ibíd.*

no expresan las razones que llevaron al legisferante penal a prescindir de la imposición de la pena con la que se encuentra sancionado¹⁷⁹.

En un esfuerzo por comprender las razones que llevan al legislador secundario a prescindir de la pena con la que se encuentra sancionada una conducta constitutiva de delito, se proponen los aportes doctrinarios siguientes: 1) Alfredo Etcheverry, define las excusas legales absolutorias como los supuestos en que la ley atendiendo a la situación especial en la que se encuentra el autor de un delito, considera más conveniente no imponer la pena por razones de convivencia social —porque las desventajas que de ello derivarían podrían ser mayores que las ventajas—¹⁸⁰.

2) Francisco Muñoz Conde al referirse a las excusas absolutorias y las razones de su implementación, expresó lo siguiente: *“La penalidad también puede ser excluida en algunos casos en los que el legislador ha considerado conveniente no imponer una pena, a pesar de darse una acción típica, antijurídica y culpable”*¹⁸¹; y 3) D. Pino Pascucci, S. y Rosa María Pascucci Peña concibieron a las denominadas causas de impunidad de la siguiente forma: *“[...] son las que impiden que se aplique la pena prevista en la ley al individuo imputable que ha realizado un acto típicamente antijurídico y culpable, por razones de Política Criminal, de conveniencia práctica”*¹⁸².

Ante tal escenario, resultan más adecuadas las aproximaciones efectuadas tanto por Muñoz Conde como por D. Pino Pascucci, y Pascucci Peña, debido a que con algunas

¹⁷⁹ En este sentido resultan clarificadoras las palabras de Alfredo Etcheverry, al referir que la consecuencia normal y ordinaria del delito, es la responsabilidad penal, entendida como la situación en la que se encuentra la persona obligada por ley a someterse a la pena en ella prevista que los órganos del Estado reciben la orden de imponerle. Cf. Alfredo Etcheverry, *Derecho penal. Tomo II. Parte General* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999), 9.

¹⁸⁰ *Ibíd.*

¹⁸¹ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 401 (véase cap. 1, n.1).

¹⁸² Cf. D. Pino Pascucci, S. y Rosa María Pascucci Peña, *Acerca de la impunidad*, Revista electrónica conocimiento libre y licenciamiento, n. 18 (2018), 88. <https://convite.cenditel.gob.ve/revistaclac/index.php/revistaclac/article/view/945>.

variantes, sus aproximaciones a la noción de excusa absolutoria hacen referencia a las causas que impiden la aplicación de la pena prevista en la ley al individuo que ha realizado una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, siendo estas razones de política criminal.

De lo antes expuesto puede colegirse que esta noción presenta como ventaja el hecho de no limitarse a referir que las excusas absolutorias son las causas por las que el legislador penal decidió prescindir de la pena a imponer por una conducta constitutiva de delito —lo que presupone que es un hecho que cumple con cada una de las categorías jurídicas de las teorías del delito antes expuestas—, pues aluden a la existencia de razones —en este caso de índole político criminal— que vuelven inconveniente la imposición de la pena con la que se encuentra sancionada la conducta delictiva previamente regulada por la norma penal.

En contra de esta concepción que es mayoritariamente aceptada en la dogmática jurídico penal, se encuentra la propuesta teórica que sugiere denominarlas como “circunstancias que impiden el castigo”¹⁸³, que a su vez se encontraría conformada por las excusas absolutorias en sentido estricto y por las causas de anulación o levantamiento de la pena¹⁸⁴¹⁸⁵.

1.3. Origen de la excusa absolutoria.

¹⁸³ Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 218 (véase cap. 1, n. 65).

¹⁸⁴ En efecto, en opinión de Bustos Rubio el término excusas absolutorias resulta ser equívoco, motivo por el cual sugiere reservar esa terminología —excusa absolutoria— para referirse a los supuestos que hacen referencia a una cualidad interna del autor del hecho, circunstancia que desde el inicio determinaría la imposibilidad de imponer pena alguna; mientras que con el término causas de exclusión, anulación o levantamiento de pena, se hace referencia a un comportamiento postdelictivo positivo del sujeto activo del delito que tiende a disminuir los efectos derivados de este y eliminar con su actuación la pena que cabría imponer. *Ibíd.*, 217.

¹⁸⁵ A favor de la utilización de esta terminología se encuentra Faraldo Cabana. Vid. Patricia Faraldo Cabana, *Las causas de levantamiento de la pena* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2000), 23 y 42.

Diversos autores de derecho penal expresan que el término “excusas absolutorias”, acuñado por la doctrina tradicional o mayoritaria —indicado en los párrafos que anteceden—, con el que se hacía referencia a razones de liberación de responsabilidad penal a las personas que cometieron algunos tipos de delitos previstos en una norma penal, encuentra su origen en el derecho francés, así se expresaron Miguel Bustos Rubio¹⁸⁶, Aracely Majón Cabeza Olmeda¹⁸⁷ y Patricia Faraldo Cabana¹⁸⁸.

Este término fue luego retomado por primera vez en España por el autor Luis Silvela¹⁸⁹, quien definía las excusas absolutorias como aquellas causas que no se apoyan en que el acto sea legítimo —como sucede en las causas de justificación— ni en la existencia de un sujeto capaz o incapaz —como acontece con las causas de inimputabilidad— sino en determinados motivos transitorios, políticos o de conveniencia, que hacen considerar al legislador que es más útil tolerar el delito que castigarlo, pese a que existe un hecho delictivo y un sujeto responsable¹⁹⁰.

Sin embargo, es oportuno destacar que esta conceptualización de la excusa absoluta, no es pacífica en la dogmática penal en virtud que existe una corriente minoritaria de autores cuestionan el empleo del término “excusas absolutorias” por considerarlo equívoco, proponiendo en su lugar realizar una distinción entre las excusas absolutorias

¹⁸⁶ Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 219-227 (véase cap. 1, n. 65).

¹⁸⁷ Cf. Aracely Majón Cabeza Olmeda, *Las excusas absolutorias en derecho penal español* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2014), 18-19.

¹⁸⁸ Faraldo Cabana, *Las causas de levantamiento de la pena*, 23 y 42 (véase cap. 1, n. 185).

¹⁸⁹ Al respecto, Cabeza Olmeda, expresó: “La denominación “excusa absoluta” aparece en la obra de SILVELA, 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”. Cabeza Olmeda, *Las excusas absolutorias en derecho penal español*, 17 (véase cap. 1, n. 187).

¹⁹⁰ En similar sentido se pronunció Bustos Rubio. Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 219 (véase cap. 1, n. 65).

en sentido estricto y las causas de anulación o levantamiento de la pena, atendiendo los influjos de las corrientes de pensamiento de derecho penal alemán¹⁹¹.

1.4. La excusa absolutoria como aspecto negativo de la punibilidad.

Expuesto lo anterior, es necesario establecer que la categoría jurídica de la punibilidad —pese a sus críticas no solo relativas a su denominación sino a su necesidad—, se encuentra integrada por dos grupos perfectamente distinguibles, adquiriendo trascendencia en el presente apartado las tradicionalmente denominadas “excusas absolutorias”, que los autores de derecho penal catalogan como aspectos¹⁹², condiciones¹⁹³ o elementos negativos¹⁹⁴ de la punibilidad.

Indistintamente de la expresión que se utilice para referirse a las excusas absolutorias —aspectos, condiciones o elemento—, su carácter negativo deviene del hecho que para imponer la pena derivada del delito atribuido al sujeto activo de este, no deben concurrir y en caso de hacerlo, no impedirá considerar que la conducta sea catalogada como delito conforme a las teorías del delito previamente analizadas —finalismo y funcionalismo teleológico valorativo—, excluyen la imposición de la pena con que se encuentra sancionada atendiendo a razones de política criminal distintas de la gravedad de esta¹⁹⁵¹⁹⁶¹⁹⁷.

¹⁹¹ En este grupo de autores pueden incluirse a Miguel Bustos Rubio, Aracely Majón Cabeza Olmeda y Patricia Faraldo Cabana, tal como se expresó en los párrafos que anteceden.

¹⁹² En opinión de Pino Pascucci y Pascucci Peña la excusa absolutoria constituye un aspecto negativo de la punibilidad. Pascucci, S. y Pascucci Peña, *Acerca de la impunidad*, 88 (cap. 1, n.182).

¹⁹³ Por su parte, Mir Puig utiliza el término condiciones negativas que afectan la punibilidad. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 146 (véase cap. 1, n.28).

¹⁹⁴ Bustos Rubio consideró que las excusas absolutorias constituyen elementos negativos que afectan la punibilidad. Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 216 (véase cap. 1, n. 65).

¹⁹⁵ Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 146 (véase cap. 1, n.28).

¹⁹⁶ Díez Ripollés, “*La categoría de la punibilidad en el derecho penal español*”, 20 (véase cap. 1, n. 64).

¹⁹⁷ Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 216 (véase cap. 1, n. 65).

En este sentido, resultan clarificadores los aportes de García Pérez al expresar que el delito no desaparece por el hecho de haber prescindido de la imposición de pena en aplicación de una excusa absolutoria, entre otras cosas porque se mantiene la responsabilidad penal por ese hecho para otros intervinientes que participaron en su comisión que no fueron favorecidos por la excusa absolutoria. En efecto, los no favorecidos continúan siendo intervinientes en un delito que no ha desaparecido para nadie, pese a que unos reciban pena por no existir oportunidad alguna que permita prescindir de esta y otros queden impunes¹⁹⁸.

1.5. Fundamento dogmático.

Una vez establecida la ubicación sistémica de la excusa absolutoria en la teoría jurídica del delito, realizada una aproximación a lo que la doctrina mayoritaria comprende por excusa absolutoria y su origen, corresponde identificar el fundamento dogmático de la misma, para tal efecto se toma como punto de partida la definición de excusa absolutoria trazada en los apartados precedentes¹⁹⁹, que en síntesis alude a la causas o supuestos que impiden la aplicación de la pena prevista en una norma jurídico penal a una conducta constitutiva de delito atendiendo a razones de política criminal.

Este último aspecto es relevante para comprender el fundamento dogmático de las excusas absolutorias, en virtud que las razones de política criminal con las que cuenta el legisferante penal para definir qué comportamientos humanos son constitutivos de delito y cuáles no, así como para establecer en cuáles comportamientos aun siendo constitutivos de delito, se prescinde de la pena pese a que un bien jurídico fue lesionado

¹⁹⁸ García Pérez, “*Sobre el estado actual del debate en torno a la culpabilidad*”, 712 (véase cap. 1, n. 63).

¹⁹⁹ Particularmente los aportes efectuados por Francisco Muñoz Conde y D. Pino Pascucci S. y Rosa María Pascucci Peña.

o puesto en peligro —atendiendo a la teoría del bien jurídico²⁰⁰²⁰¹— o bien, porque conllevó el incumplimiento del rol asignado al sujeto activo del delito —conforme a la corriente del funcionalismo sistémico normativo propuesto por Günther Jakobs²⁰²—.

Ahora bien, la política criminal atendiendo a un sentido político —como destacó Sanz Mulas— puede ser definida como la medida o conjunto de medidas de índole jurídica, sociales, educativas, económica, etc., que adopta una sociedad para reaccionar frente al delito a fin de mantenerlo en unas cuotas tolerables²⁰³²⁰⁴, esto implica tomar decisiones frente al delito, el delincuente, la pena, el proceso y la víctima. Desde esta perspectiva, los fundamentos que el legisferante penal debe utilizar para decidir los supuestos en los que se aplicarán las penas previamente establecidas y cuando no deberá hacerlo, son los fines preventivo-generales²⁰⁵²⁰⁶ y especiales²⁰⁷²⁰⁸ de la pena.

²⁰⁰ En su concepción del funcionalismo teleológico valorativo, Roxin conservó la noción del bien jurídico como límite al poder del Estado. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 219, 220 y 221 (véase, cap. 1, n. 21).

²⁰¹ Por su parte, Jakobs se muestra en contra de la teoría del bien jurídico. Jakobs, *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, 59-60 (véase cap. 1, n. 121).

²⁰² Vid. Günther Jakobs y Eberhard Struensee, *Problemas capitales de derecho penal moderno* (Buenos Aires: Editorial Hammurabi S.R.L., 1998), 57.

²⁰³ Sanz Mulas distingue entre política criminal en sentido político respecto de la política criminal como disciplina. Sanz Mulas, *Política Criminal*, 19 (véase cap. 1 n. 146).

²⁰⁴ En similar sentido se pronunció Borja Jiménez al distinguir la política criminal desde una perspectiva eminentemente política, respecto de la política criminal como disciplina o rama del saber. Vid. Emiliano Borja Jiménez, *Sobre el concepto de política criminal. Una aproximación a su significado desde la obra de Claus Roxin*, Anuario de derecho penal y ciencias penales, no. 1 (2003), 130-131, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1217111>.

²⁰⁵ Apuntó Roxin que la modalidad más eficaz de la teoría de la prevención general fue desarrollada por Paul Johann Anselm v. Feuerbach. Conforme a los fundamentos de esta teoría el fin de la pena no radica en la retribución al autor del delito ni en su influencia sobre este; más bien su finalidad está dirigida a influir en la comunidad que mediante las amenazas penales y la ejecución de la pena debe ser instruida sobre las prohibiciones legales y apartada de su violación. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 89 (véase, cap. 1, n. 21).

²⁰⁶ Por su parte, Mir Puig expresó que los autores más influyentes junto a Feuerbach fueron Filangieri y Bentham, quienes concibieron la pena como un medio para evitar que surjan delincuentes en la comunidad. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 87 (véase cap. 1, n.28).

²⁰⁷ Tal como lo expresó Roxin la teoría preventivo especial de la pena corresponde a la categoría de teoría relativa y surgió en oposición a la teoría retributiva de la pena caracterizadas por ser absoluta. Esta concepción de la pena si bien es de antigua data —pues se remonta al origen mismo del derecho penal— encontró un nuevo impulso en el siglo XIX a partir de los aportes de la escuela jurídico penal sociológica, particularmente a través de los aportes de Franz Von Liszt. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 85 (véase, cap. 1, n. 21).

²⁰⁸ En referencia a la teoría de la prevención especial, Mir Puig expresó que a diferencia de la prevención general, que se dirige a la colectividad, la prevención especial tiende a prevenir los delitos que puedan proceder de una persona determinada, tratase de una persona que ya ha delinquido, caso en el que la pena tiene por cometido evitar que quien la sufra vuelva a delinquir. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 90 (véase cap. 1, n.28).

Es importante acotar que la política criminal es tan solo un componente de la política gubernamental, como tal se encuentra condicionada a los influjos que otros ámbitos de la política ejerzan sobre la primera, adquiriendo especial relevancia las políticas fiscales, específicamente el interés del Estado en incrementar su capacidad recaudatoria; este no es un argumentó baladí pues así ocurrió en otras latitudes, en las que el legislador secundario priorizó incrementar la capacidad recaudatoria pese que esa decisión conllevó prescindir de la pena a imponer a las personas procesadas por la comisión de delitos tributarios²⁰⁹.

1.6. Denominaciones de las excusas absolutorias.

En la doctrina se identifican distintas denominaciones para aludir a las excusas absolutorias, a saber: 1) autores como Max Ernst Mayer y Augusto Kholer, si bien coinciden en su aproximación a la noción actual de excusas absolutorias, les denominaban “causas personales de exclusión de pena”²¹⁰; 2) Pino Pascucci y Pascucci Peña utilizan el término “causas de impunidad” para referirse a las excusas absolutorias²¹¹; 3) Vasalli les denomina como “causas de no punibilidad”²¹².

Debe reiterarse que la utilización del término excusa absoluta en el sentido tradicional, si bien cuenta con una aceptación mayoritaria en la dogmática del derecho penal, existen autores que proponen la utilización del término “circunstancias que impiden el castigo”,

²⁰⁹ Cordero González destacó que conforme a los trabajos parlamentarios dos fueron las finalidades del artículo 371 de la Ordenanza Tributaria alemana, que regula una excusa absoluta, siendo estas: a) responder a la dificultad que debe enfrentar la administración pública para el descubrimiento de esta modalidad de delitos; y b) atender el interés recaudatorio que tiene la administración pública en recuperar las sumas no declaradas y pagadas por los contribuyentes, aspecto sobre el que se profundizará en el capítulo siguiente. Cf. Eva María Cordero González, “*El delito fiscal en el ordenamiento alemán*”, Revista crónica tributaria, no. 123 (2007): 88, https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/123_Cordero.pdf.

²¹⁰ García Puente Llamas, *Nuestra concepción de excusas absolutorias*, 81 (véase cap. 1, n. 174).

²¹¹ Pascucci, S. y Pascucci Peña, *Acerca de la impunidad*, 88 (cap. 1, n.182).

²¹² Destacó Puente Llamas que en Italia, Vasalli utiliza el término causas de no punibilidad. *Ibíd.* José García Puente Llamas, *Nuestra concepción de excusas absolutorias*, 82.

el cual se encuentra integrado por las denominadas causas de exclusión de pena y por las causas de levantamiento de la pena²¹³, aspecto que permite afirmar que la dogmática del derecho se mantiene en una constante evolución.

1.7. Tipologías de excusas absolutorias frecuentemente reconocidas por la dogmática penal.

En la dogmática penal se reconocen —sin pretensión de agotar la casuística— los siguientes supuestos de excusas absolutorias:

1. Un supuesto de excusa absoluta frecuentemente regulado en distintos ordenamientos jurídicos es el parentesco entre el sujeto activo del delito y el sujeto pasivo del delito²¹⁴²¹⁵²¹⁶²¹⁷.

²¹³ Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 219-220 (véase cap. 1, n. 65).

²¹⁴ El artículo 268 numeral 1 del Código Penal de España, prevé: “*Están exentos de responsabilidad criminal y sujetos únicamente a la civil los cónyuges que no estuvieren separados legalmente o de hecho o en proceso judicial de separación, divorcio o nulidad de su matrimonio y los ascendientes, descendientes y hermanos por naturaleza o por adopción, así como los afines en primer grado si viviesen juntos, por los delitos patrimoniales que se causaren entre sí, siempre que no concurra violencia o intimidación, o abuso de la vulnerabilidad de la víctima, ya sea por razón de edad, o por tratarse de una persona con discapacidad*”. Cf. L.O. 10/1995. España: Cortes Generales, 1995.

²¹⁵ Santiago Mir citó como ejemplo de excusa absoluta el parentesco muy próximo como el que concurre entre los padres y los hijos, circunstancia que hace impune los hurtos entre ellos. Cf. Santiago Mir Puig, “*Revisión de la teoría del delito en un Estado social y democrático de derecho*”, Revista crimen y castigo, no. 1 (2001), 155.

²¹⁶ Por su parte, Donna se pronunció de manera más amplia acerca del parentesco como causal de excusa absoluta en el ordenamiento jurídico penal argentino, al referir que se encuentran exentos de responsabilidad penal por los hurtos, defraudaciones o daños que recíprocamente se causaren, los cónyuges, ascendientes, descendientes y afines en línea recta, así como el consorte viudo, respecto de las cosas de la pertenencia de su difunto cónyuge mientras no hayan pasado a poder otro y los hermanos y cuñados, si viviesen juntos. Vid. Edgardo Alberto Donna, *Delitos contra la propiedad* (Buenos Aires: Editorial Rubinzal – Culzoni, 2001), 773-774.

²¹⁷ Bustos Rubio citó como ejemplo de excusa absoluta el artículo 268 numeral 1 del Código Penal español, que declara la exención de responsabilidad penal a ciertas personas atendiendo al parentesco con el sujeto pasivo de determinados delitos contra el patrimonio. Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 216 (véase cap. 1, n. 65).

2. Además, se reconoce como otro supuesto de excusa absolutoria el desistimiento voluntario en la tentativa²¹⁸²¹⁹.
3. También constituye una causa de excusa absolutoria reiterado en la doctrina, el desistimiento voluntariamente de la consumación del delito²²⁰²²¹.
4. Otro supuesto de excusa absolutoria reconocido en la dogmática penal es la excepción de decir verdad²²²²²³ aplicable a los delitos contra el honor²²⁴²²⁵.
5. La regularización en el delito contra la seguridad social²²⁶.

²¹⁸ El artículo 16 numeral 2 del Código Penal de España, regula: “Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la consumación ya intentada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos ya fueran constitutivos de otro delito”. Cortes Generales, España. L.O.10/1995 (véase cap. 1, n. 214).

²¹⁹ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 402 (véase cap. 1, n.1).

²²⁰ Refiere Muñoz Conde que: “Es un principio generalmente admitido que, en la tentativa, tanto si ya se han realizado todos los actos de ejecución del delito, como si sólo ha realizado una parte de ellos, el desistir voluntariamente de la consumación del delito produzca, por razones político-criminales y preventivas evidentes «a enemigo que huye, puente de plata», la impunidad del que desiste. Esta impunidad se configura como una causal personal de exclusión de la pena o excusa absolutoria”. *Ibid.* 424.

²²¹ En similar sentido se pronunció Mir Puig al referirse a la regulación española del desistimiento voluntario en los supuestos de tentativa. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 349-350 (véase cap. 1, n.28).

²²² El artículo 207 del Código Penal español, prevé: “El acusado por delito de calumnia quedará exento de toda pena probando el hecho criminal que hubiere imputado”. Cortes Generales, España. L.O. 10/1995 (véase cap. 1, n. 214).

²²³ El artículo 210 del Código Penal de España, establece: “El acusado de injuria quedará exento de responsabilidad probando la veracidad de las imputaciones cuando estas se dirijan contra funcionarios públicos sobre hechos concernientes al ejercicio de sus cargos o referidos a la comisión de infracciones administrativas”. *Ibid.*

²²⁴ Así se refirió Bustos Rubio citando a Armendá Riz León, limitado en este caso al delito de calumnia regulado en el artículo 207 del Código Penal de España. Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 216 (véase cap. 1, n. 65).

²²⁵ Sobre este tópico resultan ser clarificadores los aportes de Fernández Pinós y De Frutos Gómez, al pronunciarse acerca de la excepción de decir verdad aplicable al delito de calumnia regulado en el artículo 207 del Código Penal español, debido a que la concibe como una causa de exclusión de la penalidad, que el legislador previó a efecto de justificar la imputación de un delito siempre que se hubiere cometido, priorizando que no permaneciera en secreto para la sociedad la comisión de hechos delictivos en atención al interés público innegable al referido comportamiento. Acotando a su vez, que la excepción de decir verdad aplicable al delito de injuria regulado en el artículo 210 del Código Penal español, a diferencia de lo que ocurre con el delito de calumnia, tiene una aplicación sumamente limitada a supuestos específicos. Vid. José Ernesto Fernández Pinós y Carmen De Frutos Gómez, *Delitos contra el honor. Delitos contra las relaciones, derechos y obligaciones familiares* (Barcelona: Bosch, Casa Editorial, S.A., 1998, 117-119).

²²⁶ Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 216 (véase cap. 1, n. 65).

6. La autodeclaración y pago de los tributos evadidos al fisco con sus accesorios²²⁷²²⁸²²⁹²³⁰.

Para los efectos de la presente investigación, adquiere especial relevancia la última tipología de excusa absoluta previamente relacionada, en atención a que el Código Penal de El Salvador, regula en el artículo 252 una excusa absoluta para los delitos contra la hacienda pública —aspecto sobre el que se profundizará en los capítulos que siguen—.

En ese sentido, basta por este momento expresar que conforme a esta disposición toda persona sometida a un proceso penal por la imputación de cualquiera de los delitos contra la hacienda pública puede pagar los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios en cualquier fase del proceso con las monedas de curso legal aplicables al momento de hacer uso de la excusa absoluta, es decir, con el Dólar de los Estados Unidos de América²³¹ o con Bitcoin²³².

1.8. Distinción con otras figuras.

Tal como se expuso en los párrafos que anteceden, las excusas absolutas se encuentran insertas en la categoría jurídica de la punibilidad —pese a sus críticas no

²²⁷ *Ibíd.*

²²⁸ En similar sentido se pronunciaron De la Mata Barranco y otros, quienes al realizar un análisis sobre los distintos tipos de delitos que corresponden al Derecho penal económico se refirieron a los delitos tributarios y dentro de este apartado aludieron al artículo 305 del Código Penal español, que prevé la figura de la regularización tributaria como una modalidad de excusa absoluta. Vid. Norberto J. De la Mata Barranco et al, *Derecho penal económico y de la empresa* (Madrid: Editorial Dykinson, 2018), 554-558.

²²⁹ En similar sentido se pronunció Martínez Buján Pérez. Cf. Carlos Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2015), 557.

²³⁰ Vid. Dino Carlos Caro Coria y Luis Miguel Reyna Alfaro, *Derecho penal económico parte general, tomo I* (Lima: Jurista editores E.I.R.L., 2016), 1461.

²³¹ Conforme al artículo 3 de la Ley de Integración Monetaria, que prevé: “*El dólar tendrá curso legal irrestricto con poder liberatorio ilimitado para el pago de obligaciones en dinero en el territorio nacional*”. Cf. Ley de Integración Monetaria: El Salvador, 2000.

²³² Que noventa días después de la publicación de la Ley Bitcoin en el Diario Oficial, permitirá que el Bitcoin sea utilizado como moneda de curso legal, de conformidad a lo establecido en los artículos 1 y 16 de la referida ley. Vid. Ley Bitcoin: El Salvador, 2021.

solo relativas a su denominación sino a su necesidad— y constituye un elemento negativo de esta última. Ahora bien, es necesario aludir que conforme a la doctrina mayoritaria de los expositores del derecho penal, no es el único grupo que se incluye en la punibilidad, pues junto a las excusas absolutorias se incluyen en la categoría de punibilidad las denominadas “condiciones objetivas de punibilidad”²³³²³⁴.

Las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias que sin pertenecer al injusto ni a la culpabilidad, condicionan en algunos delitos específicos la imposición de pena²³⁵²³⁶ y se caracterizan por consistir en condiciones positivas²³⁷, esto presupone que para poder imponer la pena con la que se encuentra sancionada la conducta típica, deben concurrir los supuestos que condicionan la imposición de la pena.

De esta forma, no podrían ser válidamente aplicadas —siendo esta la nota diferenciadora respecto de la excusa absoluta—, pues al ser un elemento negativo de la punibilidad, permite imponer la pena al sujeto activo del delito en caso de que no concurra un supuesto de excusa absoluta. En sentido inverso, su concurrencia impedirá imponer la pena con la que se encuentra sancionada la conducta típica.

Llegados a este estadio, es preciso realizar una última distinción, pues junto a las condiciones objetivas de punibilidad coexisten en la punibilidad las denominadas

²³³ Al respecto, Mir Puig expresó que con frecuencia las definiciones de delito añaden a las notas de un comportamiento humano típico, antijurídico y culpable, la de ser punible. Esta característica pese a ser muy discutida agruparía a las condiciones objetivas de punibilidad y a las causas personales de exclusión de pena o excusas absolutorias. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 146 (véase cap. 1, n.28).

²³⁴ Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 207 (véase cap. 1, n. 65).

²³⁵ Así se refirió Muñoz Conde al definir las condiciones objetivas de punibilidad. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 401 (véase cap. 1, n.1).

²³⁶ Bustos Rubio al referirse a las condiciones objetivas de punibilidad expresó que son causas que fundamentan la imposición de pena sin pertenecer al injusto ni a la culpabilidad. Bustos Rubio, *Más allá del injusto culpable*, 207 (véase cap. 1, n. 65).

²³⁷ *Ibíd.*

“circunstancias que impiden el castigo”²³⁸, que a su vez se encontraría conformada por las excusas absolutorias en sentido estricto: conforme a esta propuesta, el derecho confiere impunidad por el hecho constitutivo de delito sin necesidad de exigir de este una conducta positiva exteriorizada²³⁹; y por las causas de anulación o levantamiento de la pena: que se caracterizan porque el derecho confiere impunidad al sujeto activo, condicionándola a la realización de un comportamiento postdelictivo positivo²⁴⁰.

²³⁸ *Ibíd.* 218.

²³⁹ *Ibíd.* 223.

²⁴⁰ *Ibíd.*

CAPÍTULO II

REGULACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA APLICABLE A LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN COSTA RICA, ARGENTINA, ALEMANIA Y ESPAÑA.

Sumario: 1. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Costa Rica. 2. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Argentina. 3. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Alemania. 4. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en España.

Resumen: El propósito de este capítulo consiste en constatar el tratamiento jurídico de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública en los ordenamientos jurídico penales de Costa Rica, Argentina, Alemania y España, para tal efecto se realizará una exposición de los delitos en los que resultan aplicables en cada uno de los países antes referidos; se expondrán las regulaciones específicas en cada uno de los ordenamientos jurídicos en comento, así como los presupuestos esenciales para la debida aplicación de la excusas absolutorias previstas en las normativas pertinentes de Costa Rica, Argentina, Alemania y España. Además, se identificarán las políticas estatales utilizadas para su implementación —principalmente de índole político criminal y política fiscal—.

1. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Costa Rica.

En la República de Costa Rica las conductas constitutivas de delitos tributarios se encuentran regulados en un cuerpo normativo que es predominantemente

administrativo²⁴¹, trátase del Código de normas y procedimientos tributarios —Código tributario—, con las modificaciones establecidas en la Ley de Fortalecimiento de la gestión tributaria²⁴², que cataloga como tales los siguientes ilícitos:

- 1) Fraude a la hacienda pública²⁴³.
- 2) No entrega de tributos retenidos²⁴⁴.
- 3) Acceso no autorizado a la información²⁴⁵.
- 4) Manejo indebido de programas de cómputo²⁴⁶.

²⁴¹ El Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica se estatuye como la norma marco encargada de regular los tributos y las relaciones jurídicas que de ellos derivan, exceptuándose únicamente las regulaciones previstas en las leyes especiales —tal como lo prevé su artículo 1—. En este cuerpo normativo se encuentran comprendidas las obligaciones tributarias —incluyendo su forma de extinción y exención—, los sujetos que en ella intervienen —sujeto activo y sujeto pasivo de la relación tributaria—, el hecho generador, los hechos ilícitos tributarios que se subdividen en infracciones administrativas —con sus correspondientes sanciones y las causales de reducción de las mismas—, los delitos, así como el procedimiento —más apropiadamente proceso administrativo— a seguir por la administración pública tributaria tanto para verificar la información consignada en las autodeclaraciones efectuadas por los contribuyentes como para poder imponer las sanciones en ella previstas. Cf. Código de normas y procedimientos tributarios —Ley 4755— (Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1971).

²⁴² El artículo 1 de la Ley Fortalecimiento de la gestión tributaria de Costa Rica (Ley 9069), en lo pertinente prevé: “Se modifican los artículos 12, 22, 26, 27, 28, 29, 30, 43, 45, 51, 53, 62, 80, 81, 82, 83, 84, 84 bis, 85, 88, 92, 99, 101, 103, 104, 110, 114, 115, 116, 119, 122, 123, 127, 128, 128 bis, 130, 137, 138, 140, 144, 145, 146, 150, 151, 153, y 156 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas [...]”. Vid. Ley Fortalecimiento de la gestión tributaria —Ley 9069— (Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2012).

²⁴³ El inciso primero del artículo 92 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica con las modificaciones efectuadas por la Ley de fortalecimiento de la gestión tributaria del referido país, regula: “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta o de las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años*”. Asamblea Legislativa de Costa Rica, Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica (véase cap. 2, n. 241).

²⁴⁴ El inciso primero del artículo 93 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, prevé que el agente retenedor o perceptor o el contribuyente del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que tras haberlos retenido o percibido o cobrado no los entregue al Fisco dentro del plazo debido, será sancionado con prisión de cinco a diez años, toda vez que la suma supere los doscientos salarios base. *Ibid.*

²⁴⁵ El artículo 94 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, establece: “*Será sancionado con prisión de uno a tres años quien, por cualquier medio tecnológico, acceda a los sistemas de información o bases de datos de la Administración Tributaria, sin la autorización correspondiente*”. *Ibid.*

²⁴⁶ El artículo 95 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, regula: “*Será sancionado con pena de tres a diez años de prisión, quien sin autorización de la Administración Tributaria, se apodere de cualquier programa de cómputo, utilizado por ella para administrar la información tributaria y sus bases de datos, lo copie, destruya, inutilice, altere, transfiera, o lo conserve en su poder, siempre que la Administración Tributaria los haya declarado de uso restringido, mediante resolución*”. *Ibid.*

- 5) Facilitación de código y clave de acceso²⁴⁷.
- 6) Préstamo de código y clave de acceso —culposo—²⁴⁸.
- 7) Responsabilidad penal del funcionario público por acción y omisión²⁴⁹.
- 8) Responsabilidad penal del funcionario público por acción y omisión culposa²⁵⁰.

Una vez relacionados los distintos delitos tributarios que se encuentran regulados en el ordenamiento jurídico penal de Costa Rica, es necesario acotar que el legisferante penal de ese país previó expresamente en la normativa en comento, una excusa absolutoria aplicable para los delitos titulados “Fraude a la hacienda pública” y “No entrega de tributos retenidos o percibidos”, que se encuentran previstos en los artículos 92 del Código de normas y procedimientos tributarios, en relación a las modificaciones previstas en la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria y 93 de la primera normativa antes relacionada.

Las disposiciones relacionadas en los párrafos que preceden regulan una excusa absolutoria con idéntica redacción, al establecer expresamente: “*Se considerará excusa*

²⁴⁷El artículo 96 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, regula: “*Será sancionado con prisión de tres a cinco años, quien facilite su código y clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, para que otra persona los use*”. *Ibíd.*

²⁴⁸El artículo 97 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, establece: “*Será sancionado con prisión de seis meses a un año quien, culposamente, permita que su código o clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, sean utilizados por otra persona*”. *Ibíd.*

²⁴⁹ El artículo 98 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, prevé: “*Será sancionado con prisión de tres a diez años, el servidor público de la Administración Tributaria que, de manera directa o indirecta, por acción u omisión dolosa, colabore o facilite, en cualquier forma, el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo*”. *Ibíd.*

²⁵⁰ El artículo 98-bis del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, regula: “*Será sancionado con prisión de uno a tres años y con inhabilitación de diez a veinte años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que por imprudencia, negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de sus funciones, posibilite o favorezca en cualquier forma, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, o entorpezca las investigaciones en torno a dicho incumplimiento*.” *Ibíd.*

*legal absoluta el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación de la Administración Tributaria para obtener la reparación*²⁵¹.

La aplicación de la excusa absoluta o excusa legal absoluta —como se le denomina en el ordenamiento jurídico costarricense—, se encuentra condicionada a la concurrencia de los siguientes presupuestos esenciales²⁵²: I) Presupuestos positivos: que se subdivide en dos elementos: a) el reconocimiento de la deuda tributaria: que se concretiza con la rectificación de la autodeclaración o autoliquidación tributaria, requisito que es únicamente exigible para el delito de Inducción a error a la administración tributaria; y b) el pago de los tributos evadidos, retenidos, percibidos o cobrados o que se debieron retener o de las retribuciones en especie o devoluciones o beneficios fiscales indebidamente percibidos²⁵³.

II) Presupuesto negativo: junto a la concurrencia de los presupuestos positivos previamente relacionados, la aplicación de la excusa absoluta objeto del presente análisis se encuentra condicionada a la constatación del presupuesto negativo consistente en la ausencia de actuación de la administración tributaria que incentive al sujeto activo del delito al pago de los tributos evadidos, retenidos, percibidos o cobrados y no aportados a la hacienda pública o al pago de las retribuciones en especie o

²⁵¹ La regulación de la excusa absoluta en referencia se encuentra prevista expresamente en el inciso tercero del artículo 92 del Código de normas y procedimientos tributarios modificado por el artículo 1 de la Ley de fortalecimiento de la gestión tributaria de Costa Rica; mientras que con idéntica redacción se encuentra prevista la excusa en el inciso tercero del artículo 93 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica.

²⁵² Los cuales se aplican de manera analógica a los reconocidos por Martínez Buján Pérez, al analizar el artículo 305 numeral 4 de la Ley orgánica número 7/2012, que se analizará detalladamente posteriormente. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 665-666 (véase cap. 1, n. 229).

²⁵³ *Ibíd.* 665.

devoluciones o beneficios fiscales indebidamente percibidos. El elemento negativo en comento tiene por cometido bloquear la excusa legal absolutoria²⁵⁴.

La actividad de la administración pública tributaria²⁵⁵ se generará con la notificación del inicio del proceso administrativo de determinación tributaria²⁵⁶²⁵⁷, en el que se verificará la veracidad de la información consignada por los contribuyentes en las declaraciones juradas que presenten por sí mismos o a través de sus representantes dentro de los plazos y condiciones establecidas por la administración tributaria, de conformidad a lo establecido en los artículos 122 inciso primero²⁵⁸ y 130 inciso primero²⁵⁹ del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica.

La regulación de la excusa legal absolutoria aplicable a los delitos tributarios reconocidos en el ordenamiento jurídico de Costa Rica, presupone que esta deberá realizarse por el

²⁵⁴ En forma análoga a lo expuesto por Martínez Buján Pérez al establecer que la concurrencia de los elementos negativos de la regularización tributaria prevista en el artículo 305 numeral 4 de la L.O. número 7/2012 de España, que tiene por función bloquear la efectividad de la exención de pena negando la calidad de excusa absolutoria al artículo 305 antes referido. *Ibíd.* 666.

²⁵⁵ La competencia para conocer de esta tipología de procesos administrativos se encuentra prevista en el artículo 99 inciso primero del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, al establecer: “*Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código*”. Asamblea Legislativa de Costa Rica, Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica (véase cap. 2, n. 241).

²⁵⁶ El artículo 121 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, prevé: “*La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia*”. *Ibíd.*

²⁵⁷ El inicio del procedimiento administrativo de determinación tributaria se encuentra regulado en el artículo 144 inciso primero del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, que literalmente regula: “*Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, debe principiarse trasladándole al contribuyente las observaciones o los cargos que se le formulen y, en su caso, las infracciones que se estime que ha cometido, así como las respectivas sanciones inherentes al proceso de determinación de la obligación tributaria. De previo, los órganos actuantes de la Administración deberán proponer al sujeto pasivo, la regularización correspondiente*”. *Ibíd.*

²⁵⁸ El artículo 122 inciso primero del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, prevé: “*La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, salvo cuando este Código o las leyes particulares fijen otro procedimiento. La declaración debe presentarse en los formularios oficiales aprobados por la Administración*”. *Ibíd.*

²⁵⁹ El artículo 130 inciso primero del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica, establece: “*Las declaraciones juradas o manifestaciones que formulen los sujetos pasivos se presumen fiel reflejo de la verdad y responsabilizan al declarante por los tributos que de ellas resulten, así como por la exactitud de los demás datos contenidos en tales declaraciones*”. *Ibíd.*

contribuyente antes del inicio de la actividad fiscalizadora encomendada a la administración pública tributaria. En este sentido, se vuelve necesario acotar que si el contribuyente realiza el pago de los tributos evadidos, retenidos, percibidos o cobrados o que se debieron retener o de las retribuciones en especie o devoluciones o beneficios fiscales indebidamente percibidos, una vez le sea notificado el inicio del proceso administrativo, bloqueará la efectividad de la excusa absolutoria.

Además de las excusas absolutorias antes referidas, en el ordenamiento jurídico penal de Costa Rica se encuentra regulada una modalidad no tan precisa de excusa absolutoria, tal como lo prevé el artículo 474 inciso primero del Código Fiscal del mencionado país²⁶⁰, al permitir al indiciado pagar durante la sustanciación del proceso, el máximo de la multa que le correspondería en caso de conmutación. La consecuencia jurídica del pago de la multa consiste en su puesta en libertad y la terminación del proceso en atención a la extinción de la acción penal, de manera similar a la causal prevista en el artículo 30 literal “c” del Código Procesal Penal de Costa Rica²⁶¹²⁶².

Una vez establecidas las regulaciones existentes en el ordenamiento jurídico costarricense acerca de las excusas absolutorias aplicables a los delitos tributarios, se vuelve necesario acotar que su implementación se encuentra fundamentada no solo en

²⁶⁰ El artículo 474 inciso primero del Código fiscal de Costa Rica, regula: “*Si durante la sustanciación del juicio, el reo optare por pagar el máximo de la multa que le correspondería en caso de conmutación, será puesto en libertad y el proceso se dará por terminado, archivándose el expediente y comunicándose lo que proceda al Registro Judicial de Delincuentes...*”. Cf. Código Fiscal —Ley 8— (Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1885).

²⁶¹ El artículo 30 literal c) del Código Procesal Penal de Costa Rica, prevé en lo pertinente: “*La acción penal se extinguirá: [...] c) Por el pago del máximo previsto para la pena de multa, realizado antes del juicio oral, cuando se trate de delitos sancionados sólo con esa clase de pena, caso en el que el tribunal hará la fijación correspondiente a la petición del interesado*”. Vid. Código Procesal Penal —Ley 7594— (Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1996).

²⁶² Así se pronunció el Tribunal de Casación Penal de San José, Costa Rica, al conocer del recurso de revisión en el proceso número 96-001296-0301-PE, por medio de resolución pronunciada en fecha 2 de febrero de 2001, página 2. Vid. Tribunal de Casación Penal de San José, Costa Rica, Referencia 96-001296-0301-PE (Costa Rica: Órgano Judicial, 2001).

criterios político criminales, pues esta resulta ser —como se anticipó en el capítulo I de la presente investigación— tan solo un componente de la política gubernamental²⁶³, que se ve sumamente influenciada por otro componente —la política fiscal—. Otro factor determinante es el influjo de las élites políticas y económicas que inciden en la toma de decisiones a su favor, aunque ello implique un perjuicio para las mayorías²⁶⁴.

En cuanto al influjo de la política tributaria en la regulación de disposiciones que eximen la punibilidad de conductas constitutivas de delitos tributarios, es oportuno referir que uno de los aspectos determinantes a tomar en consideración es la delicada recaudación tributaria que atravesaba Costa Rica luego de la crisis internacional de 2009, período en el que debió enfrentar una recesión económica al caer el PIB y pasar de un superávit del 1.8% del PIB en 2007 a un déficit fiscal superior al 4% del PIB en el año 2009. Durante ese período la economía costarricense mostró unos leves signos de recuperación que resultaron insuficientes para impulsar una rápida mejora de la situación fiscal²⁶⁵.

Esa época se caracterizó por el incremento del déficit fiscal producto de una disminución de los ingresos tributarios y un fuerte incremento del gasto público²⁶⁶, que combinado con la ausencia de una reforma fiscal —en atención a que la promulgación de la “Ley de solidaridad tributaria” en sus dos versiones, no fue aprobada—²⁶⁷. Ante tal tesitura, en el mes de abril de 2012 se anunciaron diferentes medidas entre estas se encontró la

²⁶³ Sanz Mulas, *Política Criminal*, 19 (véase cap. 1 n. 146).

²⁶⁴ Cf. Ricardo Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas* (Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2019), XV-XVI.

²⁶⁵ Vid. Mynor Cabrera y Abelardo Median, *Reformas tributarias en Centroamérica 2009-2012* (Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2013), 21.

²⁶⁶ La presión tributaria de Costa Rica para el año 2008 era del 15.6% del PIB; mientras que durante los años 2009 a 2012 osciló entre el 13.3 y el 13.8 % del PIB. En cuanto al gasto público para el año 2012 derivado del pago de salarios, incrementó en 2% del PIB respecto del monto destinado al pago de salarios para el año 2007. Además, las transferencias realizadas en el año 2012, reflejaron un incremento del 2.7 % del PIB respecto del año 2007. *Ibíd.*

²⁶⁷ De esta forma, Costa Rica fue el único país de la región centroamericana que no aprobó ninguna reforma fiscal durante el período 2009-2012. *Ibíd.*

aprobación de la Ley de fortalecimiento de la gestión tributaria, que modificó el Código de normas y procedimientos tributarios²⁶⁸, sin que ello implicase prescindir de la excusa legal absoluta.

Sin embargo, las medidas antes referidas y la posterior reforma tributaria implementadas en el año 2019 —oportunidad en la que se promulgó la Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas²⁶⁹—, no mejoraron la situación tributaria de Costa Rica, que después del año 2016, la economía del país reflejó una desaceleración del 4.2% del PIB; logrando un crecimiento de tan solo el 1.9% del PIB hasta el año 2019. Las circunstancias antes referidas provocaron incluso antes de la crisis mundial derivada de la pandemia por Covid-19, que la situación tributaria de Costa Rica fuera muy difícil²⁷⁰²⁷¹.

Tal circunstancia enfrentada en Costa Rica motivó al legislador secundario a implementar una amnistía tributaria²⁷²²⁷³ que tenía por cometido permitir que los contribuyentes con

²⁶⁸ *Ibid.* 23-25.

²⁶⁹ Vid. La entrada en vigencia de la Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas de Costa Rica, conllevó la implementación de diversas medidas incluyendo algunas impopulares como la implementación de un impuesto al valor agregado en sustitución del impuesto general sobre ventas y del impuesto sobre la renta, tal como lo establece su artículo 1 de la normativa en comento. Vid. Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas de Costa Rica —Ley 9635—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018.

²⁷⁰ Cf. Abelardo Medina Bermejo *et al*, “*Perfiles macrofiscales de Centroamérica*”, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, no. 13 (2020), 9-10.

²⁷¹ La situación financiera de Costa Rica tiene plena correspondencia con las previsiones efectuadas por la CEPAL, al realizar un análisis del contexto macroeconómico y fiscal para América Latina y el Caribe, en el período anterior a la pandemia por Covid-19, al expresar que la región pasó por un período de bajo crecimiento económico, que se caracterizó por el estancamiento de los ingresos públicos, como consecuencia, resultan insuficientes para cubrir el nivel de gasto público. El desequilibrio en referencia conllevó un déficit persistente, global y primario, así como un incremento en el nivel de deuda pública en general, advirtiendo las diferencias existentes en la situación macroeconómica para cada país. Vid. Jean Baptiste Carpentier *et al*, “*Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2020*” (Santiago: CEPAL, 2020), 13.

²⁷² Así lo reflejó el informe de la CEPAL referido al análisis del panorama fiscal para América Latina y el Caribe del año 2020, al destacar que en los últimos años los países de la referida región recurrieron a programas de regularización tributaria con el propósito de fomentar que los contribuyentes solventaran su situación tributaria con la hacienda pública y a su vez, fortalecer su recaudación de impuestos; la mayoría de estos programas consistían en la implementación de amnistías tributarias generales, a partir de las cuales los contribuyentes podían liquidar sus pasivos tributarios en términos favorables, que en muchas ocasiones implicaban una condonación total o parcial de los pagos de intereses, recargos o multas. *Ibid.* 56.

²⁷³ Al respecto resultan aplicables las críticas efectuadas por Medina Bermejo al referir que la amnistía fiscal implementada en El Salvador, afecta la moral tributaria de los buenos contribuyentes, genera incentivos para el

deudas tributarias atrasadas, regularizaran su situación antes de la vigencia de la referida reforma y con ello, motivarles a actualizar sus cuentas. La medida antes referida en el primer trimestre posterior a su vigencia, reportó al Ministerio de Hacienda de Costa Rica la cantidad de ¢207.3 millardos²⁷⁴²⁷⁵.

Lo anterior no es un aspecto baladí, por una parte, en atención a que la principal fuente de ingresos en Costa Rica consiste en la percepción de tributos²⁷⁶ y, por otra, debido a que al finalizar el año 2019, el Ministerio de Hacienda del referido país, reportó un incremento histórico del déficit de ¢2,517,4 millardos²⁷⁷, aspecto que sin duda alguna condicionó en gran medida la conservación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios relacionada en los párrafos que anteceden, especialmente atendiendo a la grave situación financiera de Costa Rica, circunstancia que motivó al legislador a priorizar la recaudación tributaria sobre la sanción de delitos tributarios.

A inicios del año 2020 —específicamente en el mes de enero— el Banco Central de Reserva de Costa Rica previó que el programa macroeconómico 2020-2021, presentaría un incremento económico real del 2.5% derivado de una recuperación de la economía del referido país, aspecto que vendría a revertir los registros de bajo crecimiento que fueron reportados en los años 2018 y 2019 —en los que el crecimiento económico fue del 2.1% y 2.2% respectivamente—, significativamente inferior al crecimiento económico

incumplimiento de las obligaciones tributarias y podría generar impunidad. Medina Bermejo *et al*, “*Perfiles macrofiscales de Centroamérica*”, 78 (véase cap. 2, n. 270).

²⁷⁴ *Ibíd.* 65-67.

²⁷⁵ Destacó la CEPAL que el 99% de los beneficiarios de la amnistía tributaria implementada en Costa Rica fueron personas jurídicas y un 88% estaba asociado con deudas tributarias del impuesto sobre la renta. Baptiste Carpentier *et al*, “*Panorama fiscal de América Latina y el Caribe*”, 56 (véase cap. 2, n. 271).

²⁷⁶ Medina Bermejo *et al*, “*Perfiles macrofiscales de Centroamérica*”, 67 (véase cap. 2, n. 270).

²⁷⁷ En el mes de diciembre de 2019, el Ministerio de Hacienda de Costa Rica, reportó un ingreso total de ¢5,363.0 millardos; mientras que los gastos reportados durante ese año ascendieron a la cantidad de ¢7,880.44 millardos. *Ibíd.* 72.

alcanzado durante el período comprendido entre los años 2011-2017, en los que alcanzó un promedio de 3.9%²⁷⁸

Sin embargo, las proyecciones antes relacionadas, se vieron truncadas debido a que al término del primer trimestre del año 2020, las autoridades sanitarias de Costa Rica —al igual que las autoridades sanitarias de distintos países en el mundo—, adoptaron diferentes medidas de prevención derivadas del surgimiento de la pandemia por Covid-19, que tuvieron un alto impacto económico²⁷⁹, aspecto que provocó una contracción²⁸⁰ para la economía costarricense de 4.5% respecto de las previsiones planteadas en el programa macroeconómico 2020-2021²⁸¹.

Aunado a lo antes expuesto, las proyecciones de crecimiento económico de Costa Rica para el año 2021 se esperaba que alcanzaran tan solo el 2.6%, aspecto que es congruente con la reactivación de las principales actividades económicas iniciada en el segundo semestre del año 2020²⁸²; porcentaje que si bien representa una reversión de

²⁷⁸ Cf. Carlos Alfredo Gossmann Zarazúa y Aberlardo Medina Bermejo, *“Perfiles macrofiscales de Centroamérica. Por una política fiscal para la democracia y el desarrollo”*, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, no. 14 (2021), 5.

²⁷⁹ En similar sentido se pronunció al CEPAL al destacar que en el año 2020 los países de América Latina y el Caribe, implementaron importantes medidas fiscales para contrarrestar el impacto social, productivo y económico de la pandemia de Covid-19. Vid. Jean Baptiste Carpentier, *“Panorama fiscal de América Latina y del Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2021”* (Santiago: CEPAL, 2021), 14.

²⁸⁰ La CEPAL estableció que la contracción económica producto de la pandemia por Covid-19 socavó los recursos públicos de los países de América Latina y del Caribe. *Ibíd.*

²⁸¹ Destacando los confinamientos y cuarentenas obligatorias, el cierre de las fronteras y la prohibición de viajes internacionales, la paralización de ciertas actividades productivas y las limitaciones de la movilidad. Medina Bermejo *et al.*, *“Perfiles macrofiscales de Centroamérica”*, 5 (véase cap. 2, n. 270).

²⁸² Las estimaciones de crecimiento económico de Costa Rica para el año 2021 se esperaba que oscilaran entre el 2.3% y el 3.0% de acuerdo a las proyecciones efectuadas por diferentes organismos, así el Fondo Monetario Internacional consideró que el crecimiento económico del referido país, alcanzaría el 2.3%; mientras que el Banco Mundial pronosticó un crecimiento económico del 2.6%. Por su parte, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, proyectó que el crecimiento económico de Costa Rica alcanzaría el 3.0%. *Ibíd.* 7.

la contracción económica antes aludida, resulta ser la segunda proyección económica más baja para la región centroamericana²⁸³.

En correspondencia con el decrecimiento económico de Costa Rica para el año 2020, los ingresos económicos de ese país —principalmente provenientes de la recaudación de impuestos— alcanzaron $\text{¢}4,776,052.5$ millones, lo que representa una disminución del 10.9% respecto del presupuesto correspondiente para el año 2019 y el 13.3% del PIB, convirtiéndose en los ingresos más bajos en Costa Rica desde el año 2000²⁸⁴; cantidad que resultó ser insuficiente para cubrir los gastos que al cierre del año 2020, ascendieron a la cantidad de $\text{¢}7,862,246.4$ millones, lo que representa un déficit financiero de $\text{¢}3,086,193.9$ millones²⁸⁵²⁸⁶.

Llegados a este estadio, puede afirmarse que la excusa absolutoria objeto del presente análisis se encuentra influenciada no solo por criterios de política gubernamental y como partes de esta, en criterios de política criminal y política fiscal sino en criterios eminentemente políticos, noción con la que se alude a los pactos políticos de las élites que inciden en la fiscalidad pública de los diferentes países de la región centroamericana, entre ellos Costa Rica²⁸⁷. En este contexto, es preciso aludir que el rol de las élites

²⁸³ *Ibíd.*

²⁸⁴ *Ibíd.* 9.

²⁸⁵ *Ibíd.* 9-14.

²⁸⁶ La disminución de la recaudación tributaria no fue un fenómeno que afectara de manera exclusiva a Costa Rica, en este sentido la CEPAL expresó que en los países de América Latina y del Caribe, la circunstancia antes dicha condicionó los recursos con los que contaba cada país para responder a la pandemia por Covid-19, que combinado con el incremento del gasto público derivado del conjunto de medidas fiscales implementadas por los Estados para afrontar la pandemia, ocasionaron una creciente necesidad de financiamiento que finalmente se tradujo en la significativa expansión de la deuda pública. Baptiste Carpentier, “*Panorama fiscal de América Latina y del Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2021*”, 14-15 (véase cap. 2, n. 279).

²⁸⁷ En este sentido es oportuno destacar como lo hiciera Ricardo Barrientos, al destacar que es un error común de los colectivos de individuos el considerar que las reformas fiscales aluden únicamente a temas de tributación, pues abarca el gasto público, la transparencia fiscal, el endeudamiento público y otros aspectos financieros; sin embargo, junto a estos es importante destacar la dimensión política. Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, XIII, (véase cap. 2, n. 279).

económicas y políticas de la región, es protagónico, debido a que cuentan con cuotas de poder con las que influyen en la configuración de los Estados conforme a sus intereses²⁸⁸.

El poder con el que cuentan las élites políticas y económicas centroamericanas se caracteriza por alcanzar los siguientes objetivos comunes: 1) adecuar la política fiscal para maximizar ganancias con el argumento de estimular las actividades productivas, el crecimiento económico y la generación de empleo; 2) socializar los costos privados al cubrirlos con deuda pública u otras distorsiones en la política fiscal; y 3) conformar la política fiscal al servicio de objetivos empresariales privados de expansión, consolidación o migración a otras actividades o sectores²⁸⁹.

De esta forma, en la mayoría de los países de la región centroamericana los empresarios gestionaron privilegios fiscales verbigracia: exenciones o exoneraciones fiscales, al ser un mecanismo para incentivar a sectores económicos particulares; siendo la manera más frecuente para incrementar sus ganancias la creación de regímenes especiales como maquilas y zonas francas²⁹⁰²⁹¹ —en todos los países de la región—. La medida tributaria en referencia, fue criticada debido a que benefició mayoritariamente a los sectores, empresas y regiones que tradicionalmente en Costa Rica se encontraban en situación de relativo privilegio.

²⁸⁸ En opinión de Ricardo Barrientos los Estados centroamericanos se han construido como un farallón desde el cual se han defendido los intereses de las élites en detrimento del bienestar de las mayorías. *Ibíd.* XIV-XV.

²⁸⁹ *Ibíd.* 4.

²⁹⁰ Que se encontraría libres de tributos conforme al artículo 20 de la Ley de régimen de zonas francas. Vid. Ley de régimen de zonas francas —Ley 7210—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990.

²⁹¹ Si bien antes de 1990 Costa Rica contaba con una normativa regulatoria de las zonas francas, el número de personas naturales y/o jurídicas que se vieron beneficiadas con este régimen fue sumamente reducido: 11 para el año 1986; sin embargo, con la Ley de régimen de zonas francas, emitida en 1990, el número de contribuyentes se incrementó a 150 para el año 1994 y 228 para el año 2000. Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 361 (véase cap. 2, n. 279).

Otra modalidad menos frecuente con la que se vieron beneficiados los empresarios centroamericanos, se presenta por medio del gasto público. En este sentido, es oportuno aludir que en Costa Rica se emitieron certificados de abono tributario —CAT—²⁹², que permitieron lograr el objetivo consistente en alcanzar un impacto positivo en el incremento de productos no tradicionales a terceros mercados; sin embargo, no conllevaron un incremento sostenido del empleo y de la inversión nacional y extranjera destinada a las actividades económicas favorecidas²⁹³.

Para alcanzar los beneficios tributarios antes expuestos, las élites económicas costarricenses utilizaron dos mecanismos, trátase de los ensayos de persuasión —*lobby*—, ejecutados a través del cabildeo y consultas previas a la vigencia de las reformas tributarias para disuadir a los oficiales del Gobierno; y la riqueza económica a través del dinero, en este caso haciendo uso de compromisos de dinero y

²⁹² La implementación de los certificados de abono tributario se justificó en la transformación y ajuste de la estructura productiva de aquellas empresas que se dedicasen a la producción y exportación de productos no tradicionales, que tuviese por destino mercados no tradicionales. La implementación de los referidos certificados constituyó en realidad un subsidio a empresarios exportadores que servía de estímulo económico y que posibilitaría las transformaciones productivas necesarias en una estructura económica que resentía el modelo proteccionista del modelo de sustitución de importaciones; sin embargo, los beneficios fueron concentrados en un grupo pequeño de empresas que recibieron la mayor cantidad de beneficios. En este sentido, resulta ilustrativo aludir que en el año 1990 de un total de 528 empresas que gozaron del incentivo, 104 eran las más grandes, siendo estas las que recibieron el 83.12% del total del monto otorgado, equivalente a una cantidad aproximada de \$66 millones de Dólares de los Estados Unidos de América. El número de empresas más grandes que fueron favorecidas con este tipo de beneficios para el año 1998, se redujo a 64, las cuales recibieron el 76.32% del total de CAT, equivalentes a un monto aproximado \$121 millones. En forma complementaria, se cuestionó el hecho que si bien este tipo de incentivos fiscales permitió el incremento de las exportaciones de productos no tradicionales a terceros mercados, su implementación no alcanzó el objetivo con el que fue justificado, es decir, la creación de empleos pues estuvo por debajo de las proyecciones establecidas, inclusive se calculó que hubieran creados más puestos de trabajos con un uso alternativo de los fondos destinados para la emisión de los certificados de abono tributario. *Ibíd.* 347-348, 386-387.

²⁹³ *Ibíd.*

reconocimientos de diversa índole para disuadir a los políticos, tecnócratas y oficiales, respecto de las reformas tributarias²⁹⁴²⁹⁵.

2. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Argentina.

Las distintas regulaciones del régimen penal tributario establecido en el ordenamiento jurídico argentino, permiten afirmar que el legislador se decantó por beneficiar con la extinción de la acción penal por el pago de las obligaciones tributarias a las personas sometidas a proceso penal por la comisión de ciertos delitos conforme a los regímenes tributarios penales vigentes en cada período —leyes 23,771²⁹⁶, 24,769²⁹⁷²⁹⁸ y 27,430²⁹⁹—. En este orden de ideas, el único antecedente de excusa absolutoria previsto en las diferentes normativas que regularon el régimen penal tributario en ese país, se encuentra en la ley 26,735³⁰⁰, que reformó la ley 24,769.

El texto de la excusa absolutoria previsto en el artículo 14 de la ley 26,735³⁰¹, reguló una excusa absolutoria de la siguiente manera: “*El sujeto obligado que regularice*

²⁹⁴ *Ibíd.* 375-376.

²⁹⁵ Una forma especialmente utilizada para obtener beneficios tributarios es el financiamiento de los partidos políticos, debido a que esta práctica les permite tener “acceso” a los representantes políticos para exponer sus problemáticas. *Ibíd.* 378-380.

²⁹⁶ La ley 23,771 fue el primer régimen penal tributario que complementó el Código penal argentino y fue sancionada por el Congreso de la Nación Argentina el día 7 de febrero de 1990. La normativa en comento, reguló en su artículo 14, la extinción de la acción penal por cualquiera de los delitos regulados en la normativa en referencia, a partir del pago de las obligaciones tributarias por parte del imputado. *Vid.* Ley 23.771 (Argentina: Poder Legislativo, 1990).

²⁹⁷ La normativa antes referida fue derogada con la promulgación de la ley 24,769; la aprobación de esa normativa no implicó un cambio sustancial en cuanto a la forma de beneficiar a los contribuyentes sometidos a proceso penal por incurrir en cualquiera de los delitos tributarios, en virtud que su artículo 16 conservó la posibilidad de que se declarara la extinción de la acción penal por el pago de las obligaciones tributarias, presentado como principal cambio, el hecho de reducir sus efectos a dos delitos específicos. *Vid.* Ley 24.769 (Argentina: Poder Legislativo, 1997).

²⁹⁸ En opinión de Caro Coria la Ley 24,769 establecía en su artículo 16 una modalidad de regularización tributaria. Caro Coria y Reyna Alfaro, *Derecho penal económico parte general, tomo I*, 769 (véase cap. 1, n. 230).

²⁹⁹ Normativa que fue sancionada por el Congreso de la Nación Argentina el día 27 de diciembre de 2017, la cual actualmente se encuentra vigente. *Cf.* Ley 27.430 (Argentina: Poder Legislativo, 2017).

³⁰⁰ La ley 26,735 fue promulgada por el Congreso de la Nación Argentina el día 27 de diciembre de 2011. *Vid.* Ley 26,735 (Argentina: Poder Legislativo, 2011).

³⁰¹ Disposición que sustituyó el artículo 16 de la ley 24, 769. *Ibíd.*

espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.

A partir de lo expuesto en los párrafos que anteceden es posible afirmar que la excusa absolutoria regulada en el régimen penal tributario argentino, se encuentra condicionada a la constatación de los siguientes requisitos³⁰²:

I) Presupuestos positivos: que se subdivide en dos elementos: a) el reconocimiento de la deuda tributaria que tal como se anticipó al analizar la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios regulados en Costa Rica, se materializa con la rectificación de la autodeclaración o autoliquidación tributaria; y b) el pago de las obligaciones tributarias evadidas³⁰³.

II) Presupuesto negativo: que condicionan la válida invocación de la excusa absolutoria relacionada en los párrafos que anteceden, al impedir que se efectúe a partir de las actuaciones realizadas por la administración pública encargada de fiscalizar la información consignada en las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes³⁰⁴, ya sea que inicien en forma oficiosa o fundamentada en una denuncia

³⁰² Que se asemejan a los requisitos reconocidos por Martínez Buján Pérez, al analizar el artículo 305 numeral 4 de la Ley orgánica número 7/2012 y que se aplicaron en forma analógica a la excusa absolutoria o excusa legal absolutoria aplicable a los delitos tributarios denominados “Fraude a la hacienda pública” y “No entrega de tributos retenidos o percibidos”, tipificados en los artículos 92 del Código de normas y procedimientos tributarios, en relación a las modificaciones previstas en la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, y 93 del Código de normas y procedimientos antes referidos. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 665-666 (véase cap. 1, n. 229).

³⁰³ *Ibid.* 665.

³⁰⁴ La actividad fiscalizadora de la administración pública comienza con la notificación del inicio del proceso administrativo de determinación tributaria, que tiene por finalidad establecer la veracidad de la información consignada por los contribuyentes en sus autodeclaraciones.

interpuesta en su contra, siempre que se encuentre vinculada directa o indirectamente con el contribuyente.

En tal sentido, se vuelve aplicable lo expuesto en el apartado relativo a las regulaciones de la excusa absolutoria prevista para los delitos tributarios en Costa Rica, es decir que el presupuesto negativo objeto del presente análisis tiene por función bloquear la excusa absolutoria³⁰⁵, por lo que la actuación de la administración pública tributaria argentina imposibilitaría el ejercicio próspero de la excusa absolutoria.

Por otra parte, es importante aludir que además de los presupuestos positivos y negativos previamente mencionados para la adecuada invocación de la excusa absolutoria, es necesario destacar los siguientes aspectos de la excusa absolutoria objeto de análisis:

1) Es aplicable a las diferentes tipologías de delitos tributarios; 2) el legisferante penal no previó un límite económico para su aplicación, por tanto es irrelevante la cuantía de los impuestos evadidos o indebidamente deducidos; y 3) es posible invocar la excusa absolutoria en más de una oportunidad a favor de una misma persona sometida a proceso penal por atribuírsele cualquiera de los delitos tributarios, debido a que el legislador secundario no limitó su ejercicio a una tan sola oportunidad.

La excusa absolutoria regulada en la ley 24,769, era aplicable a los siguientes delitos:

³⁰⁵ En opinión de Martínez Buján Pérez, tiene por función bloquear la efectividad de la exención de pena negando la calidad de excusa absolutoria al artículo 305 ordinal 4° de la Ley Orgánica número 7/2012. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 666 (véase cap. 1, n. 229).

I) Delitos tributarios: 1) evasión simple³⁰⁶; 2) evasión agravada³⁰⁷; 3) aprovechamiento indebido de subsidios³⁰⁸; 4) obtención fraudulenta de beneficios fiscales³⁰⁹; 5) apropiación indebida de tributos³¹⁰. II) Delitos relativos a los recursos de la seguridad social: 1) evasión simple³¹¹; 2) evasión agravada³¹²; 3) apropiación indebida de recursos

³⁰⁶ El artículo 1 de la Ley 24,769 reguló: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiese total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”. Poder Legislativo de Argentina, Ley 24.769 (véase cap. 2, n. 297).

³⁰⁷ El artículo 2 de la Ley 24,769, estableció: “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000). b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000). c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000)”. *Ibid.*

³⁰⁸ El artículo 3 de la Ley 24,769 previó: “Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro Subsidio Nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual”. *Ibid.*

³⁰⁹ El artículo 4 de la Ley 24,769 estableció: “Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al Fisco Nacional”. *Ibid.*

³¹⁰ El artículo 6 de la Ley 24,769, estableció: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$10.000) por cada mes”. *Ibid.*

³¹¹ El artículo 7 de la Ley 24,769 reguló: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiese parcial o totalmente al Fisco Nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período”. *Ibid.*

³¹² El artículo 8 de la Ley 24,769 estableció: “La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada período. b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000)”. *Ibid.*

de la seguridad social³¹³; 4) insolvencia fiscal fraudulenta³¹⁴; 5) simulación dolosa de pago³¹⁵.

La excusa absolutoria relacionada en los párrafos que anteceden, fue derogada en el año 2017 junto a la ley 24,769, en atención a la emisión de la ley 27,430 que se encarga de regular actualmente el régimen penal tributario en Argentina. El vigente cuerpo normativo sustituyó la excusa absolutoria y en su lugar, volvió a regular la figura de la extinción de la acción penal por el pago de las obligaciones tributarias, en esta oportunidad en su artículo 279 al establecer: *“Apruébase como Régimen Penal Tributario el siguiente texto:*

Artículo 16: En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta

³¹³ El artículo 9 incisos 1° y 2° de la Ley 24,769 reguló: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$10.000) por cada mes.*

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$10.000) por cada mes”. Ibid.

³¹⁴ El artículo 10 de la Ley 24,769 previó: *“Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.* Ibid.

³¹⁵ El artículo 9 de la Ley 24,769 previó lo siguiente: *“Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la Seguridad Social Nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”.* Ibid.

(30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula”³¹⁶.

Delimitado que fue el único antecedente de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios —mientras se encontró vigente—, es necesario aludir como se anticipó al analizar la regulación de la excusa absolutoria en Costa Rica, que las distintas reformas que se implementan en los distintos países, se ven influenciadas no solo por criterios de política criminal, pues junto a este existen otros ámbitos de las políticas gubernamentales o políticas públicas que ejercen un efecto determinante en la configuración de este tipo de regímenes, tal es el caso de las políticas fiscales.

Lo expuesto en el párrafo que antecede adquiere especial trascendencia al tener presente que la historia de América Latina permite evidenciar que los ingresos resultan insuficientes para financiar el gasto público, que de manera recurrente se ha mantenido por encima de los recursos³¹⁷, especialmente en atención a que a pesar de la heterogeneidad de los países que integran esta región, el gasto público ha mantenido un constante incremento desde el año 1990³¹⁸.

Las circunstancias comunes para la región que fueron descritas en los párrafos que anteceden, resultan aplicables a la República de Argentina, debido a —con sus particulares— implementó diversas reformas tributarias que en algunos casos respondieron a circunstancias internacionales que afectaron a la región; mientras que en otros casos atendieron a situaciones coyunturales específicas de ese país.

³¹⁶ *Ibíd.*

³¹⁷ Vid. Domingo Carbajo Vasco *et al*, *Los sistemas tributarios en América Latina* (Madrid: Agencia Española de Cooperación para el Desarrollo Internacional e Instituto de Estudios Fiscales, 2017), 36.

³¹⁸ *Ibíd.* 47.

Así, la ley 23,771 sancionada por el Congreso de la Nación Argentina el día 7 de febrero de 1990, fue emitida en una coyuntura en la que los países de América Latina y el Caribe, iniciaron un proceso de disminución de los niveles de endeudamiento adquiridos durante las dos décadas anteriores —70 y 80—³¹⁹. Por otra parte, la ley 24,769 fue emitida por el Congreso del referido país el día 19 de diciembre de 1996, atendiendo la concurrencia de algunos factores macroeconómicos que afectaron la economía argentina durante los años 1993 a 1995³²⁰, que provocaron pasar de una economía solvente a una situación a una situación de déficit tributario.

Por otra parte, la Ley 26,735 que fue emitida por el Congreso de la Nación Argentina el día 27 de diciembre de 2011 —dos años después de la crisis financiera global acontecida en el año 2008—³²¹, cuyos efectos se extendieron al año 2009³²². Las distintas reformas tributarias enunciadas en los párrafos que anteceden respondieron a necesidades de

³¹⁹ *Ibíd.* 49.

³²⁰ Al respecto Centrágolo y Gómez Sabaini destacaron que durante ese periodo el desequilibrio tributario se fundamentó en dos causas principales vinculadas a decisiones de política tributaria, a saber: a) Una de las causas se encontraron en la disminución de la carga tributaria a los sectores productores, como política tributaria orientada a compensar parcialmente el deterioro de la rentabilidad que les afectaba; y b) la reducción de las contribuciones patronales que financiaban la seguridad social, provocando con ello un creciente desequilibrio total en 1993 y que para el año 1994 la situación tributaria de Argentina pasara a encontrarse insolvente. Junto a los factores antes relacionados, la situación tributaria de Argentina se vio afectada en virtud que las tasas de interés internacionales repuntaron levemente y la recesión provocada por el impacto generado por la devaluación mexicana, influyó de manera decisiva en el comportamiento de las recaudaciones, especialmente en el año 1995. Cf. Oscar Centrágolo y Juan Carlos Gómez Sabaini, *Política tributaria en Argentina. Entre la solvencia y la emergencia*, Revista Estudios y perspectivas, no. 38 (2007), 14-15.

³²¹ Al respecto, José Antonio Ocampo refirió que la crisis financiera que inició en el mes de septiembre del año 2008 generó la peor coyuntura mundial después de la crisis de mil novecientos treinta y que si bien la situación económica de los países de América Latina, se encontró en una mejor situación que en el pasado debido principalmente al menor endeudamiento y al elevado nivel de reservas internacionales, estas tan solo sirvieron para mitigar los efectos de la crisis en comento. En este sentido, es necesario contextualizar que si bien para el año 2009 se había superado la iliquidez total que generó la fase más severa de la crisis financiera del año 2008, el crédito y la actividad productiva de los países industrializados se había contraído aceleradamente y el sistema financiero continuaba descapitalizado. Cf. José Antonio Ocampo, *Impactos de la crisis financiera mundial sobre América Latina*, Revista CEPAL, no. 97 (2009), 9, <https://www.cepal.org/es/publicaciones/11269-impactos-la-crisis-financiera-mundial-america-latina>.

³²² Período en el que la economía mundial se contrajo en un 2.1% del producto mundial. Vid. Osvaldo Kacef et al, *Panorama regional. Estudio económico de América Latina y el Caribe 2009-2010* (Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2010) 18.

financiamiento inmediato derivadas de cambios coyunturales en la macroeconomía³²³. Finalmente, el día 27 de diciembre de 2017 el Congreso de la Nación Argentina, sancionó la Ley 27,430 en un contexto de elevado déficit fiscal³²⁴, con el propósito de reducir de manera gradual la presión tributaria que se afrontaba en Argentina³²⁵.

La característica común que se mantiene en cada una de las reformas tributarias acontecidas en Argentina, consiste en haber sido emitidas —como fue anticipado— ante severas dificultades tributarias ya fueran estas derivadas por las coyunturas internacionales o internas, aspecto que sin duda alguna condicionó las regulaciones tributarias, particularmente la excusa absolutoria prevista en la Ley 26,735 que permitía a todo procesado por delitos tributarios, regularizar su situación tributaria y con ello, quedar exento de responsabilidad penal.

De la misma forma, se colige que en las restantes normativas tributarias —leyes 23,771, 24,769 y 27,430—, que permitían extinguir la acción penal siempre que el obligado tributario aceptara voluntariamente y pagara las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notificase fehacientemente la imputación penal que se formulase en su contra; un interés del Estado por recaudar los tributos evadidos, aprovechados o percibidos indebidamente y sus accesorios, en detrimento de los efectos penales que de este tipo de conductas deriven.

³²³ Cf. Sebastián Galiani et al, *La reforma tributaria Argentina de 2017* (Buenos Aires: Ministerio de Hacienda, 2018), 4, https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_-_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf

³²⁴ El nivel de endeudamiento en Argentina sufrió un incremento del 50.5% del PIB durante el período comprendido de 2011-2019. Baptiste Carpentier et al, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe*, 20 (véase cap. 2, n. 271).

³²⁵ Galiani et al, *La reforma tributaria Argentina de 2017*, 3 (véase cap. 2, n. 323).

3. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en Alemania.

El ordenamiento jurídico de la República Federal de Alemania regula en la Ordenanza tributaria³²⁶ tanto los delitos³²⁷ como las infracciones administrativas³²⁸, dedicando para tal efecto el Capítulo I, parte VIII de la Ordenanza Tributaria antes referida³²⁹, que se denomina “Disposiciones penales y sobre multas”, de la siguiente manera: 1) los delitos tributarios y el proceso penal, se encuentran comprendidos del artículo 369 al 376; y 2) las infracciones administrativas y el proceso administrativo sancionador, se encuentran previstos del artículo 377 al 384 de la referida ordenanza.

Para los efectos de la presente investigación adquieren especial trascendencia los delitos tributarios que regula la normativa antes relacionada, que se detallan a continuación:

1) Delitos tributarios³³⁰ —en sentido estricto—.

³²⁶ Vid. Ordenanza tributaria alemana. Alemania: Parlamento Federal Alemán, 1977.

³²⁷ Los delitos tributarios en el ordenamiento jurídico alemán son catalogados como delitos especiales al encontrarse regulados principalmente en la Ordenanza Tributaria, sin que ello impida la aplicación supletoria de las generales del derecho penal previstas en los artículos 1-79 “b” del Código penal —StGB—. Vid. Daniel Martínez Egaña, “*El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania*”, Revista crónica tributaria, no. 141 (2011), 150, https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/ct141/141_Martinez.pdf.

³²⁸ La regulación conjunta de los delitos y las infracciones administrativas efectuada por el legislador alemán, se justificó en razones de orden sistemático. Cordero González, “*El delito fiscal en el ordenamiento alemán*”, Revista crónica tributaria, 70 (véase cap. 1, 209).

³²⁹ En opinión de Ricardo Echavarría Ramírez y Carmen Eloisa Ruíz López, si bien en la Ordenanza tributaria alemana se encuentran previstos los delitos e infracciones de índole tributaria, así como las regulaciones relativas al proceso penal y administrativo sancionador, esta circunstancia no impide que se aplique la Ley contra infracciones o contravenciones y el Código penal, respectivamente. Vid. Ricardo Echavarría Ramírez y Carmen Eloisa Ruíz López, “*Estudio comparado en la protección de los ingresos del Estado*”, Revista de derecho, no. 49 (2018), 277, <http://www.scielo.org.co/pdf/dere/n49/0121-8697-dere-49-260.pdf>.

³³⁰ El artículo 369 de la Ordenanza tributaria alemana regula los delitos tributarios de la manera siguiente: 1. Son delitos tributarios (y aduaneros): 1. Los hechos que las leyes tributarias califiquen de punibles. 2. El contrabando; 3. La realización o preparación de falsificaciones de timbres, cuando sean de naturaleza fiscal; 4. El encubrimiento de una persona que haya realizado alguno de los hechos indicados en los números 1 a 3 anteriores. 2. Serán de aplicación a los delitos tributarios las leyes generales de Derecho Penal, mientras los preceptos sobre materia penal de las leyes tributarias no dispongan otra cosa. Martínez Egaña, “*El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania*”, 169 (véase cap. 2, n. 327).

2) Evasión fiscal³³¹.

Delimitados que fueron los delitos tributarios previstos en el ordenamiento jurídico alemán, se vuelve necesario establecer que el legisferante penal de ese país reguló en el artículo 371 de la Ordenanza tributaria³³², una excusa absolutoria aplicable a favor de los contribuyentes que hubieren regularizado su situación tributaria, estableciendo para tal efecto lo siguiente:

“Quedará libre de pena quien, habiendo incurrido en alguno de los supuestos del artículo 370, rectifique o complete los datos suministrados a las autoridades fiscales, o comunique los que hubiera omitido.

2. La exoneración de la pena no será posible:

1. Si, antes de la rectificación, información complementaria o comunicación de datos omitidos, a. haya comparecido un funcionario de las autoridades fiscales para llevar a cabo una inspección fiscal, o para realizar averiguaciones sobre un delito fiscal o una infracción fiscal, o b. se haya comunicado al infractor o su representante el inicio de un procedimiento penal o sancionador por esos hechos³³³.

³³¹ El artículo 370 de la Ordenanza tributaria alemana regula el delito de evasión fiscal de la siguiente forma: 1. Se impondrá pena de privación de libertad de hasta cinco años o sanción pecuniaria a quien: 1. Facilite a las autoridades financieras u otras autoridades datos inexactos o incompletos sobre hechos relevantes de naturaleza tributaria; 2. Infringiendo un deber no comunique a las autoridades financieras hechos de naturaleza tributaria relevantes; 3. Infringiendo un deber no utilice efectos fiscales timbrados y ello comporte una reducción de los impuestos ingresados o ventajas fiscales indebidas para sí o para un tercero. (...); 2. Abuse de las facultades que le confiere un cargo o empleo oficial; 3. Se beneficie de la colaboración de un funcionario que abuse de las facultades que le otorga su cargo o empleo; 4. Utilice copias o falsificaciones de justificantes para reducir su carga impositiva o para obtener ventajas fiscales que no le correspondan; 5. Eluda sus obligaciones tributarias del Impuesto sobre el Valor Añadido e impuestos especiales, u obtenga ventajas fiscales que no le correspondan en esos impuestos, como miembro de una banda formada con la intención de cometer el delito tipificado en el apartado 1 anterior (...). *Ibíd.*

³³² Disposición que lleva por título “La autodenuncia en supuestos de evasión fiscal”. *Ibíd.*

³³³ Lo que presupone el inicio del proceso administrativo de determinación tributaria.

2. Si el hecho, en el momento de la rectificación, información complementaria o comunicación de datos omitidos, ya había sido descubierto, total o parcialmente, y su autor lo sabía o podía presumirlo por deducción lógica de la situación.

3. Si se obtuvieron reducciones o ventajas fiscales, solo se reconocerá la exoneración de la pena a los implicados en los hechos que ingresen, en el oportuno plazo que a cada uno de ellos se le establezca, los impuestos que hubieran defraudado.

4. Si la comunicación a que se refiere el artículo 153 se hace en tiempo y forma, no será procesado el tercero que en su momento no presentó declaración o lo hizo de forma incompleta o inexacta, salvo que ya se le hubiera comunicado el inicio de un procedimiento penal o sancionador por los mismos hechos. Si el tercero ha actuado en su propio beneficio, se aplicará lo dispuesto en apartado anterior³³⁴.

El artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana, regula una modalidad concreta de excusa absolutoria que se encuentra condicionada a la concurrencia de los presupuestos siguientes:

l) Presupuestos positivos: que se subdividen en dos elementos³³⁵:

a) Autodenuncia³³⁶: la excusa absolutoria se encuentra condicionada al hecho que el contribuyente rectifique o complete los datos suministrados a las autoridades fiscales o comunique los que hubiera omitido, aspectos que deben ser realizados de manera

³³⁴ *Ibíd.* 170-171.

³³⁵ A los que se aplicarán en forma análoga las consideraciones efectuadas por Martínez Buján Pérez. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 665 (véase cap. 1, n. 229).

³³⁶ Así fue catalogada por Eva María Cordero González. Cordero González, *El delito fiscal en el ordenamiento alemán*, 88 (véase cap. 2, n. 209).

espontánea³³⁷. La autodenuncia presupone un reconocimiento de la obligación tributaria, circunstancia por la que se ha cuestionado su regulación en virtud que supondría obligar al interesado a declarar contra sí mismo y confesar la comisión del ilícito penal, pese a los efectos liberatorios de la responsabilidad penal que derivan de la aplicación del artículo 371 de la referida ordenanza³³⁸.

Conforme al ordenamiento jurídico alemán, pueden presentar la autodenuncia y beneficiarse de sus efectos cualquier persona que hubiere participado en los hechos, ya sea en calidad de autor o partícipe³³⁹. Debe tenerse presente que la liberación de responsabilidad es individual para los intervinientes en la defraudación, al catalogarse la autodenuncia como un “motivo personal de la persecución penal”, cuenta con especiales implicaciones pues la presentación de la autodenuncia por uno de los involucrados, no libera de la responsabilidad penal a los demás, pese a las consecuencias negativas que el descubrimiento de los hechos pudiera tener para el resto³⁴⁰.

b) Junto a la rectificación o complemento espontáneo de los datos proporcionados a la administración tributaria, se exige la concurrencia de otro elemento positivo que se infiere de la regulación establecida en el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana, que consiste en el pago de las obligaciones tributarias³⁴¹ del contribuyente que pretende

³³⁷ El reconocimiento espontáneo concurre cuando el contribuyente rectifica o completa los datos suministrados a las autoridades fiscales o comunica los que hubiera omitido antes de que intervenga ya sea la administración tributaria o la autoridad encargada de investigar los delitos tributarios o bien, antes de dar inicio al proceso penal o administrativo sancionador. Incluso el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana establece que la exoneración de la pena no será posible cuando la obligación tributaria hubiese sido descubierta al momento de realizar la rectificación o complemento de la información presentada a la administración tributaria; cuando el hecho hubiere sido descubierto total o parcialmente o su autor lo sabía o podría conocerlo.

³³⁸ Cordero González, El delito fiscal en el ordenamiento alemán, 77 (véase cap. 2, n. 209).

³³⁹ *Ibíd.* 89-90.

³⁴⁰ *Ibíd.* 90.

³⁴¹ Al respecto refirió Cordero González que el pago de la deuda es un elemento que se encuentra regulado en el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana, no sin destacar que en Alemania, este aspecto fue controvertido en virtud que mientras algunos autores consideran que el pago es un elemento intrínseco a la regularización antes

beneficiarse de la excusa absolutoria, acotando a su vez, que este no debe inevitablemente ser realizado en forma inmediata sino dentro de los plazos establecidos por la administración tributaria alemana³⁴².

El pago de las obligaciones tributarias como forma de exonerar la responsabilidad penal que derive de los delitos tributarios antes indicados, no se ha encontrado exento de críticas debido a que los expositores del derecho en Alemania, plantearon —de manera infructuosa— ante el Tribunal Constitucional Federal Alemán, su falta de adecuación al derecho de igualdad por el trato favorable que reciben quienes cometen este tipo de ilícitos³⁴³.

En este sentido, resultó particularmente ilustrativa la situación de los contribuyentes de menor capacidad económica o carentes de liquidez, quienes se encuentran excluidos de su aplicación, aun cuando su conducta pudiese resultar menos lesiva o bien cuando obrasen de esa forma por razones de menor reproche —quienes pretendan rescatar financieramente su compañía o negocio—, respecto de quienes invierten lo defraudado y cuentan con recursos para efectuar el pago³⁴⁴.

II) Presupuestos negativos: la excusa absolutoria regulada en el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana, se encuentra condicionada al hecho que la administración tributaria encargada de investigar las infracciones administrativas y la autoridad encargada de investigar los delitos tributarios, no hayan realizado actuaciones de

referida; otros autores consideran que lo relevante es la presentación de una declaración veraz, en la que se expongan los datos ocultos o que hubiesen sido falseados por el contribuyente obligado. *Ibid.* 89

³⁴² *Ibid.*

³⁴³ Así se pronunció Cordero González al referirse a la cuestión de constitucionalidad planteada por el AG Saarbrücken con fecha 2-12-1982. *Ibid.* 88.

³⁴⁴ *Ibid.* 89.

indagación como inspecciones fiscales o averiguaciones sobre delitos o faltas tributarias, o bien antes de dar inicio al proceso penal o administrativo sancionador, que estimule al sujeto activo del delito, a regularizar su situación tributaria; pues en caso de concurrir, bloqueará los efectos de la excusa absolutoria.

Adicionalmente, es necesario acotar que a diferencia de la excusa absolutoria vigente en Costa Rica y del único antecedente registrado en Argentina, el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana, de manera expresa delimita los alcances de esta al prever que en los casos en que exista una pluralidad de sujetos activos del delito, únicamente se reconocerá la exoneración de la pena a los implicados en los hechos que ingresen, en el oportuno plazo que a cada uno de ellos se le establezca, los impuestos que hubieran defraudado³⁴⁵.

En opinión de Cordero González el legislador secundario implementó la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en atención a las dificultades a las que se enfrenta la administración pública al investigar esta modalidad de delitos y al interés por recuperar los ingresos defraudados³⁴⁶. Este último aspecto, suele incrementarse en los períodos de crisis económicas, en este orden de ideas, resulta meritorio hacer una breve referencia a los siguientes períodos de crisis financiera que debió superar Alemania, algunos de estos le afectaron de manera exclusiva o al menos, preponderante; y otros, debió enfrentar en tanto parte de una economía globalizada.

³⁴⁵ Así lo establece el artículo 371 de la Ordenanza Tributaria alemana en su numeral 2 apartados 3 y 4.

³⁴⁶ Aspectos que conforme a lo expresado por Cordero González, quedaron registrados en los trabajos parlamentarios que llevaron a la aprobación de la Ordenanza Tributaria Alemana. Cordero González, El delito fiscal en el ordenamiento alemán, 89 (véase cap. 2, n. 209).

De esta forma, la primera crisis tributaria que afrontó Alemania luego de la vigencia de la Ordenanza tributaria alemana, aconteció en la década de los años noventa, en esa oportunidad la economía alemana tuvo que conllevar la unificación de Alemania³⁴⁷. Al respecto, es oportuno destacar que si bien la unificación de Alemania adquirió una connotación especial tanto en ese país³⁴⁸ como en el plano internacional, no pueden obviarse las dificultades económicas que derivaron de tan importante hecho histórico.

Lo anterior, en virtud que si bien la República Federal de Alemania en esa época era considerada la tercera economía mundial³⁴⁹, debió asumir el costo económico de la unificación derivado del retraso económico, social y político en el que se encontraba la República Democrática de Alemania³⁵⁰. La unificación de Alemania provocó un colapso en la economía de la República Federal de Alemania³⁵¹, de manera que debió financiar aproximadamente la mitad del consumo de sus ciudadanos del Este, que se calcularon

³⁴⁷ Vid. Michael Dauderstädt, *Alemania y la crisis: victorias pírricas*, Revista Nueva Sociedad, no. 246 (2013), 14, <https://nuso.org/revista/246/occidente-en-la-mira/>.

³⁴⁸ Castro Valle lo calificó como uno de los acontecimientos políticos de mayor relevancia ocurridos en el período de la posguerra. Cf. Jorge Castro Valle K., La unificación alemana: evolución y expectativas, Revista mexicana de política exterior, no. 29 (1990), 59-60, <https://revistadigital.sre.gob.mx/index.php/numeros-antecedentes/174-rmpe-29>.

³⁴⁹ Al respecto, Fernández Díaz expresó que al tomar en cuenta los datos de 1987 y aplicando las tasas de crecimiento nominal de 1988 y 1989 estimadas por la Organización y Derecho Económico, se calculó que el producto interno bruto de la República Federal de Alemania ascendería a 1,23 billones de Dólares de los Estados Unidos de América para inicios del año 1990, siendo superada únicamente por los Estados Unidos de América, con un producto interno bruto de 5,24 billones de Dólares de los Estados Unidos de América y por Japón con producto interno bruto estimado de 2,73 billones de Dólares de los Estados Unidos de América. Vid. Andrés Fernández Díaz, *Estudios económicos de la unificación de Alemania*, Cuadernos de estrategia, no. 21 (1990), 17, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2773289>.

³⁵⁰ Principalmente derivado del hecho que la parte oriental de Alemania —República Democrática de Alemania—, en esa época se encontraba conformada por una cantidad aproximada de dieciséis millones de habitantes, quienes tenían ante sí una enorme cantidad de problemas —atraso económico y tecnológico, infraestructura obsoleta, endeudamiento, desempleo, etc. Castro Valle K., La unificación alemana: evolución y expectativas, 60 (véase cap. 2, n. 348).

³⁵¹ El colapso económico de la Alemania derivó a consecuencia de haber implementado un tipo de cambio sobrevaluado del marco oriental —moneda de la República Democrática de Alemania— y de la concurrencia de otros factores como un rápido aumento de los salarios por encima de su productividad y la caída de los flujos comerciales tradicionales. Dauderstädt, *Alemania y la crisis: victorias pírricas*, 14 (véase cap. 2, n. 347).

en cien mil millones de los Estados Unidos de América por cada año, equivalentes al 8% del producto interno bruto³⁵².

Por otra parte, la unificación de Alemania generó altos déficits presupuestarios que provocaron un incremento de la deuda pública, que pasó de ocupar el 40% del producto interno bruto en 1992 a ocupar el 60% del producto interno bruto para el año 1997³⁵³. El segundo momento histórico importante para la economía alemana en el período de la postguerra, surgió con el establecimiento de la Unión Económica Europea³⁵⁴, ocasionando que Alemania perdiera el control de su política monetaria, sometiéndose a una mayor tasa de interés fijada por el Banco Central Europeo, que junto a una baja inflación y lento crecimiento, afectaron la economía alemana³⁵⁵.

La tercera crisis financiera que debió afrontar Alemania aconteció en el mes de septiembre de 2008, en esa oportunidad los bancos alemanes se vieron afectados por el hecho que los mercados de activos se mantenían estancados, los bancos y los ahorristas procuraban beneficiarse con el aumento de precios de los activos en el extranjero; situación que se agudizó como resultado de la gran recesión mundial de 2009 que provocó una disminución en el comercio mundial y en consecuencia, se generó un colapso en las exportaciones de Alemania³⁵⁶, aspecto que adquiere especial trascendencia debido a que la economía de Alemania depende de las exportaciones.

³⁵² *Ibíd.*

³⁵³ *Ibíd.*

³⁵⁴ Con la consecuente introducción del Euro como moneda de cambio común a los países integrantes. *Ibíd.*

³⁵⁵ Durante los años 1998-2005 Alemania tuvo un lento crecimiento que condujo a un alto desempleo cercano al 10% y un déficit presupuestario cercano al 3%. Además, la inflación era baja y debido al débil crecimiento y a las restricciones salariales, no alcanzaba el nivel de los países de la eurozona. *Ibíd.* 15.

³⁵⁶ La crisis en referencia provocó una caída de un 5% en el producto interno bruto de Alemania para el año 2009. *Ibíd.* 18.

Finalmente, es importante aludir a la crisis económica de la eurozona anterior al año 2010, que afectó a Alemania en tanto estado integrante. El origen de la referida se encontró en la debacle financiera de los bancos efectuada por Irlanda, el estímulo a la economía y la compensación del desendeudamiento privado y los estabilizadores automáticos, provocando que la proporción de la deuda pública y el producto interno bruto fuera incrementado en 20 puntos porcentuales. La crisis se agudizó en el año 2010 debido a que Grecia aceptó haber manipulado sus cuentas y que sus deudas y déficit superaban los valores declarados³⁵⁷.

La crisis económica en la zona euro se agudizó cuando Irlanda y Portugal recurrieron a préstamos internacionales otorgados por la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y el Fondo Europeo de Estabilidad Financiera, que vinculado a la decisión de Alemania de negarse a autorizar mayor intervención del Banco Central Europeo³⁵⁸ y al hecho de negarse a asumir una responsabilidad mutua por la deuda pública de toda la eurozona, pese a los riesgos de recesión o crisis total para la región³⁵⁹, circunstancia que provocó una disminución en sus exportaciones situación que adquirió especial relevancia, debido a que estas representaban un 40% de su PIB³⁶⁰.

4. Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en España.

En España se cuenta con una excusa absolutoria aplicable a los delitos fiscales o delitos de defraudación tributaria, que se encuentran previstos en los artículos 305 y 305 bis del

³⁵⁷ *Ibíd.* 20.

³⁵⁸ En este caso, en el mercado de bonos. *Ibíd.* 20.

³⁵⁹ *Ibíd.*

³⁶⁰ *Ibíd.* 21.

Código penal español. Así fue catalogada por el Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal de España, en una jurisprudencia uniforme³⁶¹³⁶²³⁶³³⁶⁴; sin embargo, la doctrina en España no se muestra pacífica al respecto, pues una parte de esta considera que es una excusa absolutoria³⁶⁵ y otra parte de la doctrina considera que no lo es —o que no lo es en su sentido tradicional—³⁶⁶³⁶⁷.

³⁶¹ En la Sentencia 636/2003 emitida por la referida Sala del Tribunal Supremo, estableció de forma enfática que “regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago” y que “el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación”. Vid. Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 636/2003 (España: Poder Judicial, 2003).

³⁶² Criterio que fue ampliado en la sentencia 611/2009 pronunciada por esa misma Sala, al expresar que “la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social).

Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto del delito principal y sus instrumentales”. Cf. Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 611/2009 (España: Poder Judicial, 2009).

³⁶³ Vid. Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 340/2012 (España: Poder Judicial, 2012).

³⁶⁴ Cabe aclarar que la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo de España, en la sentencia 192/2006, expresó que no puede entenderse regularizada la situación tributaria de la persona sometida al proceso penal por el simple hecho que éste, años después de haber realizado la defraudación tributaria reconozca su existencia, pues ello equivaldría a criterio del tribunal, a la presentación de la declaración complementaria, especialmente cuando esta circunstancia —la defraudación tributaria—, fue previamente puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la administración pública. Cf. Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 192/2006 (España: Poder Judicial, 2006).

³⁶⁵ Caro Coria y Reyna Alfaro, *Derecho penal económico parte general, tomo I*, 623 (véase cap. 1, n. 230).

³⁶⁶ Por su parte Martínez Buján Pérez al referirse a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria prevista en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español, expresó que corresponde a la categoría de anulación o levantamiento de pena, pues opera con posterioridad al hecho delictivo, consecuentemente, exonera de manera retroactiva de una punibilidad que ya había surgido; esta circunstancia impide considerarla como una auténtica “excusa absolutoria”, pues este término de origen francés era reservado por la doctrina española tradicional para referirse a las causas de exención que ocurrían al momento de la comisión del hecho, imposibilitando desde ese momento el surgimiento de la punibilidad. En este sentido, añadió que con la reforma efectuada en el año 2012, el legislador desperdició la oportunidad de corregir la defectuosa regulación que es catalogada como excusa absolutoria en el preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 661-662 (véase cap. 1, n. 229).

³⁶⁷ En otro sentido se pronunció De la Mata Barranco al catalogar la figura de la regularización tributaria prevista en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español, luego de la reforma efectuada con la vigencia de la Ley Orgánica 7/2012, como una causa de atipicidad sobrevenida, en virtud de considerar que luego de la entrada en vigencia de ley en referencia, se comprende como el reverso del delito que neutraliza el desvalor de la acción y el desvalor del resultado. De la Mata Barranco y otros, *Derecho penal económico y de la empresa*, 557 (véase cap. 1, n. 228).

El tenor literal del artículo 305 numeral 4 del Código penal español, establece lo siguiente:

1) En el ordenamiento jurídico español, se reconoce un tipo básico del delito fiscal³⁶⁸³⁶⁹³⁷⁰, regulado en el artículo 305 numeral 1 inciso primero del Código penal español³⁷¹.

2) Conjuntamente con el tipo básico del delito fiscal, el ordenamiento jurídico penal español, prevé una modalidad agravada en el artículo 305 bis del Código penal español³⁷²³⁷³³⁷⁴³⁷⁵.

³⁶⁸ Así se refirió De la Mata Barranco al realizar un análisis sobre los delitos fiscales en el Código penal español. *Ibíd.* 540.

³⁶⁹ Vid. Carlos Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2013), 300.

³⁷⁰ En similar sentido se pronunció Martínez Buján Pérez. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 632 (véase cap. 1, n. 229).

³⁷¹ El artículo 305 numeral 1 del Código penal español, prevé: “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*”. Cortes Generales, España. Ley Orgánica 10/1995 (véase cap. 1, n. 214).

³⁷² El artículo 305 bis del Código penal español, fue incorporado con la promulgación de la Ley Orgánica 7/2012; con su inclusión el legislante penal pretendió sancionar con un incremento en la docimetría abstracta de la pena, aquellas conductas de mayor gravedad o mayor complejidad. Además, se incrementó el plazo de prescripción. Cf. Ley Orgánica 7/2012. España: Cortes Generales, 2012.

³⁷³ El artículo 305 bis numeral 1 del Código penal español, regula: “*El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros. b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal. c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito*”. Cortes Generales, España. Ley Orgánica 10/1995 (véase cap. 1, n. 214).

³⁷⁴ Así se refirió Martínez Buján Pérez. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa*, 305 y 318 (véase cap. 2, n. 300).

³⁷⁵ En este sentido se pronunció Martínez Buján Pérez. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 649 (véase cap. 1, n. 229).

Una vez enunciados los delitos fiscales o delitos de defraudación tributaria regulados en el ordenamiento jurídico español, es pertinente referir que el legislador español en el artículo 305 numeral cuarto inciso primero del Código penal de ese país, previó una excusa absolutoria que denominó “regularización tributaria”, aplicable a favor de los contribuyentes que hubieren normalizado su situación tributaria ante la hacienda pública, de la manera siguiente:

“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Establecida la regulación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305 del Código penal español, es necesario aludir que se encuentra supeditada a la constatación de los siguientes presupuestos:

l) Presupuestos positivos: que se subdividen en dos elementos:

a) Reconocimiento³⁷⁶: la excusa absolutoria se encuentra condicionada al hecho que el contribuyente reconozca la deuda tributaria. Desde luego que tal aspecto debe efectuarlo ante la administración pública y se materializa en la presentación de la declaración tributaria corregida, que presupone efectuar una autodenuncia³⁷⁷ —pues la información es presentada voluntariamente por el obligado tributario—.

Ahora bien, es oportuno acotar que la redacción de la regularización tributaria establecida en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español, fue calificada de deficiente por una parte de la doctrina española debido a que la literalidad de la disposición circunscribe la posibilidad de regularización al “obligado tributario”, que al ser interpretado literalmente llevaría a la errónea consideración de que el partícipe en la comisión de alguno de los delitos tributarios se encontraría impedido de retornar a la legalidad tributaria cuando el obligado tributario no regulase su situación ante la administración pública³⁷⁸.

Una interpretación literal como la expuesta en los párrafos que anteceden provocaría que los partícipes en el delito tan solo tendrían la posibilidad de invocar la regulación establecida en el artículo 305 numeral 6 del Código penal español, que regula el denominado arrepentimiento postdelictivo y en consecuencia, tan solo aplicar una atenuación de la pena en uno o dos grados³⁷⁹. Ante esa deficiente regulación, una parte

³⁷⁶ En opinión de Martínez Buján Pérez uno de los presupuestos positivos cuya concurrencia se requiere para la válida invocación de la regularización tributaria, es el reconocimiento de la deuda tributaria por parte del contribuyente; el otro presupuesto es el pago de la misma, como se verá a continuación. *Ibíd.* 665.

³⁷⁷ La exigencia de efectuar una autodenuncia por parte de la persona que pretende favorecerse de la excusa absolutoria objeto del presente análisis, es un requisito planteado por el legislador secundario en forma implícita al exigir que el obligado tributario haya efectuado el completo reconocimiento de la deuda tributaria, lo que se realiza a través de la autodenuncia, en la que se externará por parte del sujeto obligado la identificación de las cantidades dinerarias que fueron evadidas, indebidamente deducidas o indebidamente retenidas. Al respecto, Martínez Buján Pérez, refirió: “...habrá que sobreentender que el beneficio de la exención no se proyecta sobre el deudor obligado al pago, sino también sobre los partícipes, los cuales podrán pues “atodenunciarse” en los términos consignados en el precepto”. *Ibíd.* 664.

³⁷⁸ *Ibíd.*

³⁷⁹ *Ibíd.*

de la doctrina española ha interpretado que podrá beneficiarse de esta disposición no solo el obligado tributario también los partícipes que presenten sus respectivas autodenuncias³⁸⁰.

b) Junto al reconocimiento de la deuda tributaria y la consecuente modificación de la autodenuncia referida en los párrafos que anteceden, el artículo 305 en su numeral 4 del Código penal español exige la concurrencia de otro elemento positivo consistente en el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente que pretende beneficiarse de la excusa absoluta, que en opinión de De la Mata Barranco incluye los intereses y recargos³⁸¹ de conformidad a lo establecido en el artículo 58 numeral 2 de la Ley General Tributaria española³⁸².

Si bien el pago es un condicionante para la implementación de la regularización tributaria previamente aludida, su redacción no se ha encontrado exenta de críticas por las razones que se detallan a continuación: a) omite determinar cuáles serán los efectos en los casos en que el obligado tributario efectúe una rectificación parcial; b) no especifica la forma en que se realizará la rectificación; c) no precisa el plazo y las condiciones para realizar el pago; y d) no establece cuáles serán los efectos del pago en la aplicación de la excusa

³⁸⁰ *Ibíd.*

³⁸¹ De la Mata Barranco y otros, *Derecho penal económico y de la empresa*, 554 (véase cap. 1, n. 228).

³⁸² El artículo 58 de la Ley General Tributaria de España, literalmente establece: “1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”. Cf. Ley Orgánica 58/2003. España: Cortes Generales, 2003.

absolutoria regulada en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español, con la denominación de regularización tributaria³⁸³.

II) Presupuestos negativos: el legislador español previó que junto a los presupuestos positivos previamente relacionados, la válida invocación de la excusa absoluta regulada en el artículo 305 numeral 4 del Código penal de ese país³⁸⁴, se encuentra supeditada al reconocimiento y pago de las obligaciones tributarias siempre que estas se realicen antes de los siguientes momentos: el primer supuesto consiste en que el reconocimiento y pago de la obligación tributaria se efectúe por el contribuyente previo a que la administración tributaria haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación de la información tributaria por él declarada³⁸⁵.

El segundo supuesto consiste en que el contribuyente realice el reconocimiento y pago de la obligación tributaria sin que la administración tributaria hubiere realizado actividad alguna y a su vez, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia dirigida contra aquél³⁸⁶. El tercer supuesto radica en que el contribuyente realice el reconocimiento y pago de la obligación tributaria antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias³⁸⁷.

³⁸³ Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 665 (véase cap. 1, n. 229).

³⁸⁴ Martínez Buján Pérez, destacó que el artículo 305 numeral 4 del Código penal español, se fundamentó en el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana. *Ibíd.*

³⁸⁵ *Ibíd.* 666.

³⁸⁶ *Ibíd.*

³⁸⁷ *Ibíd.*

Los supuestos antes detallados constituyen “cláusulas de bloqueo” que impiden beneficiar al contribuyente con la excusa absolutoria regulada en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español, por lo que su invocación en los términos descritos ocasionará que la solicitud de aplicar la excusa absolutoria sea rechazada por el ente jurisdiccional competente.

Por otra parte, es oportuno destacar que el legislferante español estableció en el artículo 305 numeral 4 inciso segundo del Código penal español, que “...*los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa*”. Al respecto, Martínez Buján Pérez expresó que esta disposición se originó en la diferencia temporal de los plazos de prescripción de la infracción administrativa de cuatro años y el plazo de prescripción que es de cinco años para el tipo básico y de diez años en la modalidad agravada³⁸⁸.

Sin embargo, la regulación que antecede fue cuestionada por carecer de utilidad debido a que resulta obvio que en el caso aludido continúa siendo aplicable, aspecto que se ve confirmado con la modificación efectuada al artículo 221 numeral 1 de la Ley General Tributaria española, consistente en rechazar la consideración de ingresos indebidos de las cantidades pagadas que hayan servido para la exoneración de responsabilidad³⁸⁹. Este inciso permite que el sujeto obligado pueda regularizar su situación tributaria

³⁸⁸ *Ibíd.* 666.

³⁸⁹ Modificado por medio del Real Decreto – ley 12/2012. Cf. Real Decreto – Ley 12/2012. España: Poder Ejecutivo, 2012.

respecto de deudas de cinco años atrás para los efectos penales, pese a que no tenga deuda alguna con la Administración pública³⁹⁰.

Adicionalmente, el artículo 305 numeral cuarto inciso último del Código penal español, prevé: *“La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”*. Bastará realizar una interpretación literal de este articulado para comprender que se excluyen las falsedades que se realicen pero que carezcan de vinculación con el delito tributario³⁹¹.

Una consideración adicional se requiere para determinar los efectos de esta disposición respecto del delito de blanqueo de capitales, pues tal como lo destacó De la Mata Barranco, no se podrá realizar una persecución penal por este último ilícito en caso de afirmarse que la regularización tributaria impide hablar de un injusto típico de defraudación tributaria, en razón que el delito de blanqueo de capitales exige de una actividad delictiva previa, que en este caso no se habría realizado³⁹².

Sin embargo, el resultado es distinto si consideramos que la regularización tributaria afecta tan solo la punibilidad —ya sea a título de excusa absolutoria o de exención de responsabilidad penal—, en virtud que se estaría en presencia de una conducta

³⁹⁰ Este aporte deberá ser aceptado por la administración tributaria; sin embargo, en caso de que no sea recibido cabría la posibilidad de realizar una consignación notarial o judicial, para que el contribuyente pueda verse favorecido con este beneficio. De la Mata Barranco y otros, *Derecho penal económico y de la empresa*, 556 (véase cap. 1, n. 228).

³⁹¹ En similar sentido se expresó De la Mata Barranco. *Ibíd.* 557.

³⁹² *Ibíd.*

constitutiva de delito, a la que no le es impuesta pena alguna atendiendo a criterios de política criminal efectuados por el legislador penal³⁹³.

De acuerdo a lo expuesto por Martínez Buján Pérez, la doctrina mayoritaria reconoce que la figura de la regularización tributaria prevista en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español se encuentra justificada en razones de índole político criminal, atendiendo a la necesidad de eximir de pena al contribuyente que de manera voluntaria rectifique su autodeclaración inicial. De esta forma, para poder obtener el resultado de impunidad penal en casos de pago posterior espontáneo, era fundamental la introducción de una causal específica de supresión de pena³⁹⁴.

En otro sentido se pronunció De la Mata Barranco, al destacar de manera enfática que la única justificación desde una perspectiva político criminal para incorporar en el ordenamiento jurídico penal español una causal específica de regularización tributaria, era evitar un perjuicio patrimonial a las diferentes haciendas públicas sin necesidad de acudir al proceso penal y a la exigencia de responsabilidad civil a través de este³⁹⁵.

Este aspecto adquiere relevancia al tomar en consideración que en España, desde mediados de mil novecientos setenta hasta mediados de mil novecientos ochenta, experimentó un incremento en el gasto público como resultado de un proceso de aproximación de los patrones europeos del estado de bienestar y de protección social, circunstancia que al presentarse de manera simultánea con la crisis económica de mediados de los setenta, lastró la economía de ese país³⁹⁶.

³⁹³ *Ibíd.*

³⁹⁴ *Ibíd.* 660.

³⁹⁵ De la Mata Barranco et al, *Derecho penal económico y de la empresa*, 554 (véase cap. 1, n. 228).

³⁹⁶ Cf. 10. Ángel Luis Gómez Jiménez y José María Roldán Alegre, *Análisis de la política fiscal en España con una perspectiva macroeconómica (1988-1994)*, Estudios económicos, no. 53 (1995), 10, <https://www.bde.es/ft/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadas/EstudiosEconomicos/Fic/azul53.pdf>.

En un apretado resumen, baste destacar que España paulatinamente efectuó un proceso de consolidación fiscal especialmente durante los años 1986 y 1987, el cual se vio afectado en el año 1988 —año en el que se vio interrumpida la reducción del déficit público—, en virtud que en el mes de diciembre se realizó una huelga general que condicionó de manera indudable la política fiscal de los años subsiguiente, pues a partir del año 1990 se inició un proceso de ampliación del déficit presupuestario que pasó de ocupar el 41.7% del PIB en 1988 a un porcentaje mayor al 60% del PIB en 1993, sobrepasando el límite fijado en el Tratado de Maastricht³⁹⁷.

Los factores que incidieron en el incremento del gasto público en España durante el inicio de la década de los años noventa, fueron las prestaciones sociales³⁹⁸ como parte de la ampliación de los derechos subjetivos, ocasionando con ello un intenso deterioro del equilibrio presupuestario de España³⁹⁹. Otro momento de crisis financiera meritorio de destacar, aconteció en el periodo de 2007-2009, que corresponde a un ciclo de “crisis europeas”⁴⁰⁰ que inició con la crisis financiera de 2007⁴⁰¹ caracterizada por provocar una demanda cada vez mayor de recursos públicos tanto de los bancos centrales como los Tesoros, a fin de evitar el hundimiento de la estructura financiera de la economía, que desde luego, provocó un crecimiento exponencial de la deuda⁴⁰².

La siguiente crisis ocurrió en el año 2008 que fue catalogada como “crisis financiera”, se caracterizó por generar un estado de emergencia no declarada —al menos, no

³⁹⁷ *Ibíd.* 10-13.

³⁹⁸ *Ibíd.* 17.

³⁹⁹ *Ibíd.* 30.

⁴⁰⁰ Así fue calificado por Martín Patino. Vid. José María Martín Patino, Informe España 2020 (Madrid: Universidad Pontificia, 2020), 16, <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/53541/Informe%20Espana%202020.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

⁴⁰¹ Que dio inicio con la quiebra del Banco Lehman Brothers y se extendió a una crisis global. *Ibíd.*

⁴⁰² *Ibíd.*

formalmente— en el que las entidades públicas de la Unión Europea ingresaron “liquidez” en los mercados financieros, medida que implicó absorber los riesgos y las pérdidas de las entidades financieras⁴⁰³. La magnitud de la crisis provocó que España se viera afectada con la pérdida en la recaudación de impuestos directos como indirectos, pérdida de empleos y a consecuencia de esa situación, se generara un notorio incremento en la demanda de servicios sociales derivadas del desempleo y otras prestaciones⁴⁰⁴⁴⁰⁵.

En el año 2009 aconteció una nueva crisis en este caso derivada del incumplimiento del límite de 3% del déficit de deuda pública, pues desde el año 1999 hasta el año 2007 los países que integran la Eurozona lograron reducir el endeudamiento con relación al PIB; sin embargo, en el año 2008 la situación cambió drásticamente debido a que la relación entre la deuda – PIB se aumentó de manera sustancial en todos los países de la zona⁴⁰⁶.

Ante ese panorama de contracción económica en España se emitió el Real Decreto Ley 12/2012 a través del cual se introdujeron diferentes medidas tributarias y administrativas dirigidas a reducir el déficit tributario, entre las que se encontró la denominada declaración tributaria especial —amnistía fiscal—, que tiene por finalidad permitir regularizar la situación jurídica de quienes no habían declarado puntualmente como medida tributaria que procuraba incrementar la recaudación de fondos públicos⁴⁰⁷.

⁴⁰³ Ante el escenario antes narrado los bancos centrales se convirtieron en fuerte alternativa de financiación de los mercados financieros. *Ibíd.* 19-20.

⁴⁰⁴ Cf. Héctor Guillén Romo, *Consideraciones en torno a la crisis contemporánea*. Economía UNAM, no. 12 (2015), 62, <https://www.sciencedirect.com/journal/economia-unam/vol/12/issue/34>.

⁴⁰⁵ Vid. Miguel Ángel Sánchez Huete, *Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal*. Revista de derecho, no. 26 (2013), 96, <https://www.scielo.cl/pdf/revider/v26n1/art05.pdf>.

⁴⁰⁶ El origen de esta nueva crisis se encuentra en la crisis *subprime* que inició en el año 2007 en los Estados Unidos de América. Vid. Christoph S. Weber, *La euro crisis. Causas y síntomas*. Estudios Fronterizos. Revista de Ciencias Sociales y Humanidades, no. 32 (2015) 155-156, http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0187-69612015000200009.

⁴⁰⁷ *Ibíd.* Miguel Ángel Sánchez Huete, *Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal*, 99.

La necesidad de reducir el déficit tributario era de tal magnitud en el ámbito español que se emitieron múltiples normas que afectaron sectores de lo más diversos —laboral, seguridad social, mercantil y administrativo—, todo con la finalidad de atenuar los efectos de la crisis. Otras medidas fueron implementadas en los ámbitos mercantil y laboral con el sólo propósito de abordar aspectos relativos a la tributación⁴⁰⁸⁴⁰⁹.

A partir de lo expuesto, se colige que la diversidad de reformas entre las que destacan las modificaciones efectuadas al Real Decreto Ley 12/2012 específicamente en lo concerniente a la regularización tributaria prevista en el artículo 305 numeral 4 del Código penal español y la denominada declaración tributaria especial —amnistía fiscal—, reflejan un marcado interés por recaudar tributos y reducir el déficit fiscal.

Finalmente, otro momento de crisis económica a destacar se presentó en el año 2020, en esta ocasión producto de la pandemia por Covid-19 que alcanzó unos niveles de afectación sanitaria, social y económica sin precedentes en tiempos modernos⁴¹⁰, tal fue su magnitud que provocó una contracción de la actividad económica mundial especialmente durante el primer semestre del año 2020⁴¹¹ producto de los confinamientos ordenados como medida sanitaria para evitar la expansión del contagio

⁴⁰⁸ *Ibíd.* 97.

⁴⁰⁹ Para dimensionar la magnitud de la problemática es necesario tomar en cuenta que la mayoría de las medidas implementadas por el Órgano Ejecutivo español, se efectuaron por medio de Decretos-Ley que se caracterizan por ser normativas de urgencia conforme al ordenamiento jurídico de ese país. *Ibíd.*

⁴¹⁰ En este sentido, la pandemia por Covid – 19 destacó por tres dimensiones concretas que afectaron a España, a saber: a) por su magnitud: en este aspecto cabe destacar que la amplia mayoría de los indicadores macroeconómicos reportaron un deterioro histórico en la primera mitad del año 2020; b) su heterogeneidad: la pandemia afectó de manera asimétrica los distintos sectores de la economía; y, c) por su naturaleza altamente disruptiva: en virtud que la pandemia produjo cambios significativos en el comportamiento de los agentes económicos, *verbigratia*: cambios en los patrones de movilidad, en el consumo en los hogares y en la provisión y organización del trabajo. Cf. Pablo Hernández de Cos, Informe anual 2020, (Madrid: Banco de España, 2021), 28, https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/20/Fich/InfAnual_2020.pdf.

⁴¹¹ *Ibíd.* 62-63.

del virus precitado, que en el caso español provocó una disminución del PIB en un 10.8% en promedio durante el año 2020⁴¹².

Ante tal panorama fiscal, en España se implementaron diferentes medidas de carácter político económico⁴¹³, que desde luego conllevaron un incremento en el gasto público de medio y largo plazo, que se vio afectado no solo por la crisis económica actual sino además, por una serie de retos estructurales de elevada trascendencia entre los que se destaca la sostenibilidad de las cuentas públicas, que se establece en un factor determinante de la política fiscal en España⁴¹⁴.

⁴¹² Convirtiendo al PIB español en uno de los más afectados de las economías avanzadas que incluso en el primer trimestre del año 2021 se situaba en 9.4% por debajo del nivel de 2019. *Ibíd.* 28.

⁴¹³ Es importante destacar que las autoridades españolas dotaron de mayores recursos al sistema sanitario, implementaron diferentes medidas para proteger las rentas laborales, apoyar a los hogares y proveer de liquidez a las empresas. *Ibíd.* 30.

⁴¹⁴ *Ibíd.* 31.

CAPÍTULO III

Regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos relativos a la hacienda pública previstos en el Código penal de El Salvador.

Sumario: 1. Antecedente histórico inmediato de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Código penal de El Salvador (derogado). 2. Regulación actual de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el vigente Código penal de El Salvador. 3. Momento procesal de invocación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador. 4. Cantidad de oportunidades en que un mismo imputado puede avocarse a la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador. 5. Sujetos favorecidos con esta modalidad de excluyente de punibilidad. 6. Efectos jurídicos de la aplicación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador. 7. Fundamento político criminal de la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el artículo 252 del vigente Cpn.

Resumen: El objetivo de este capítulo consiste en establecer la forma en que se encuentra regulada la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública en El Salvador, prevista en el artículo 252 del vigente Cpn. Para tal efecto, se hará referencia a la regulación del antecedente inmediato previsto en el artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973, sus notas características y los criterios de política gubernamental utilizados por el legislador tanto al momento de su promulgación como durante su vigencia.

Por otra parte, se expondrán las características de la vigente regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, así como a los criterios de política gubernamental utilizados por el legislador secundario tanto en la normativa sustantiva pretérita como la normativa vigente, a efecto de establecer las notas diferenciadoras entre ambas.

1. Antecedente histórico inmediato de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Cpn de El Salvador (derogado).

En el ordenamiento jurídico penal salvadoreño los delitos contra la hacienda pública se encontraban regulados en el Cpn de El Salvador de 1973, específicamente en el Título III —denominado delitos contra el orden económico—, Capítulo I —que fue denominado “delitos contra la economía nacional”—, sección tercera —que llevó por título “delitos contra la hacienda pública” —, que en un tan solo artículo reguló los delitos contra la hacienda pública. Así, el artículo 347-Bis del Código penal de El Salvador de 1973⁴¹⁵⁴¹⁶, previó las siguientes conductas constitutivas del delito de defraudación al fisco:

- a) Omisión de la presentación de declaraciones en los plazos previstos por las leyes, si dicha omisión provoca el incumplimiento del pago tributario.
- b) Omisión de registros contables o llevar registros mediante doble o múltiple contabilidad.

⁴¹⁵ Cf. Código penal (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1973).

⁴¹⁶ El inciso primero del artículo 347 – Bis del Código penal de El Salvador de 1973, estableció: “Será sancionado con pena de uno a tres años de prisión, si lo defraudado no excediere del veinticinco por ciento del impuesto que debió haberse pagado, y si fuere superior, con pena de tres a cinco años de prisión, según sea la gravedad y circunstancias del caso, quien conforme a las leyes tributarias fuere sujeto obligado a declarar o a pagar impuestos de renta, de transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, sobre cerveza, bebidas gaseosas, cigarrillo, alcoholes, aguardiente o licores, y evadiere el cumplimiento de sus obligaciones (...)”. Ibid.

- c) Omisión en la emisión de documentos y en el asiento de registros, que por ley deba expedir o asentar.
- d) Contradicción económica entre los libros y los documentos contables o legales, con los datos o información de sus declaraciones.
- e) Suministro de declaraciones que contengan datos, informes, avisos y explicaciones falsos o inexactos.
- f) Suministro de información o registros defectuosos o inexactos, o que dificulten o impidan la determinación de obligaciones tributarias.
- g) Exclusión de bienes, actos o actividades que generen obligaciones tributarias.
- h) Destrucción u ocultación de documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias.
- i) Simulación, ocultación, no revelación, por cualquier medio sin importar la forma bajo la que se presente, tanto de bienes como de actos, operaciones o actividades, con el objeto de dificultar o impedir la determinación de las obligaciones tributarias.
- j) Ocultación o impedimento de la notificación de resoluciones tributarias por las autoridades competentes; y,
- k) Ejecución de actos o contratos, utilizando sociedades que se consideren relacionadas de acuerdo a las normas tributarias, y cuyo resultado sea la disminución de obligaciones tributarias⁴¹⁷.

Además de las conductas típicas antes relacionadas el legisferante penal previó en el inciso décimo tercero del artículo 347 – Bis⁴¹⁸ del Cpn de El Salvador de 1973, otros

⁴¹⁷ Ibíd.

⁴¹⁸ Ibíd.

comportamientos que fueron catalogados como constitutivos de delitos contra la hacienda pública, a saber: 1) atribuirse beneficios o incentivos fiscales sin ninguna autorización o excediendo intencionalmente los que se le hubiere otorgado⁴¹⁹; y 2) solicitar reintegros de impuestos, utilizando documentos que previamente hubieren motivado reintegros, documentos obtenidos en forma fraudulenta o que los mismos reflejaren actos u operaciones que realmente no hubieren ocurrido⁴²⁰.

Esa misma disposición previó en su inciso último un antecedente inmediato de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previsto en el vigente Código penal salvadoreño de 1973, que literalmente expresaba:

“Por una sola vez, si el evasor satisface el monto de los impuestos evadidos y sus respectivos accesorios, antes de la sentencia de primera instancia, no incurrirá en pena alguna”.

La excusa absolutoria antes referida presentó las siguientes características:

1) Su válida invocación se encontró condicionada a la concurrencia tan solo de un presupuesto positivo que puede ser catalogado como esencial, el cual se subdividía en dos elementos:

a) Se exigía el reconocimiento de la deuda tributaria que se concretizaba con la rectificación de la autodeclaración tributaria efectuada por el sujeto activo del delito — quien en esta modalidad de ilícitos tiene la calidad de evasor tributario—. Aspecto que se infiere de la exigencia del legisferante penal consistente en que el sujeto activo del

⁴¹⁹ Comportamiento que se encontraba sancionado con prisión de uno a tres años. *Ibíd.*

⁴²⁰ La conducta previamente descrita se encontró sancionada con pena de prisión de uno a tres años. *Ibíd.*

delito satisfaga los impuestos evadidos con sus accesorios, circunstancia que presupone efectuar una nueva determinación tributaria.

b) Derivado del reconocimiento de la deuda tributaria que el sujeto activo del delito sometido a proceso penal efectuaba al presentar la modificación de la autodeclaración, la excusa absolutoria prevista en el artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973, requería la concurrencia de otro elemento positivo consistente en el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente que pretendía beneficiarse de la excusa absolutoria, que debía incluir tanto los impuestos evadidos como sus respectivos accesorios⁴²¹.

2) La excusa absolutoria regulada en el artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973 no se encontró supeditada a la concurrencia de ningún presupuesto negativo, que constituye una notoria diferencia respecto de las regulaciones establecidas en Costa Rica⁴²², Argentina⁴²³, Alemania⁴²⁴ y España⁴²⁵, que regulan modalidades de excusas absolutorias⁴²⁶ que con sus variantes, condicionaron su válido ejercicio a la concurrencia de un elemento negativo consistente en que el deudor tributario regularizara su situación

⁴²¹ Presupuesto positivo que fue relacionado en el capítulo anterior al analizar cada una de las regulaciones de las excusas absolutorias aplicable a los delitos tributarios en Costa Rica, Argentina, España y Alemania, principalmente a partir de los aportes del autor Martínez Buján Pérez. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 665 (véase cap. 1, n. 229).

⁴²² Regulada en el artículo 92 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica. Asamblea Legislativa de Costa Rica, Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica (véase cap. 2, n. 241).

⁴²³ Establecido en el artículo 14 de la Ley 26,735 de Argentina. Poder Legislativo de Argentina, Ley 26,735 (véase cap. 2, n. 300).

⁴²⁴ Regulada en el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana. Parlamento Federal Alemán, Ordenanza tributaria.

⁴²⁵ A diferencia de lo establecido en el artículo 305 numeral 4 de la Ley Orgánica número 7/2012, en el que se prevé la concurrencia de los elementos negativos de la regularización tributaria, que en caso de concurrir bloquearía la efectividad de la exención de pena. Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 666 (véase cap. 1, n. 229).

⁴²⁶ Incluyendo las regulaciones previstas en el ya derogado régimen tributario argentino —26,735 de Argentina—. Poder Legislativo de Argentina, Ley 26,735 (véase cap. 2, n. 300).

antes que la administración tributaria o la entidad estatal encargada de ejercer la acción penal, iniciaran las investigaciones⁴²⁷.

Lo anterior permite afirmar que el legislador salvadoreño optó por configurar una modalidad de excusa absolutoria sumamente flexible, al grado de permitir que los evasores tributarios pudieran hacer uso de este beneficio con total independencia al hecho que la administración tributaria hubiera iniciado, tramitado o inclusive concluido el proceso de determinación tributaria⁴²⁸. Asimismo, la regulación normativa en comento permitía que el evasor tributario pudiera hacer uso de la excusa absolutoria con total independencia del inicio o tramitación del proceso penal, admitiendo que durante el desarrollo de este pudiera ser invocado por el indiciado⁴²⁹.

3) **Ámbito de aplicación:** el legislador secundario al momento de configurar la excusa absolutoria regulada en el artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973, no estableció ningún tipo de restricción en cuanto a los delitos para los que era aplicable, consecuentemente podía invocarse por cualquiera de los delitos contra la hacienda pública.

4) **Momento procesal de invocación:** el legisferante penal en ejercicio de su libertad de configuración normativa optó por permitir que la excusa pudiera ser invocada por el evasor tributario desde el inicio del proceso penal hasta antes de la sentencia de primera

⁴²⁷ Con la particularidad que en el ordenamiento jurídico penal español regula la posibilidad de que si el deudor tributario regularizara su situación ante la administración tributaria una vez iniciado el proceso penal, no producirá los efectos de eximirle de responsabilidad sino que será considerada como una atenuante —se trata del denominado “arrepentimiento postdelictivo”— previsto en el artículo 305 numeral 6 del Código penal español. *Ibíd.* Ley orgánica 10/1995.

⁴²⁸ Evitando la espontaneidad en el pago de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario sometido al proceso penal.

⁴²⁹ Debido a que el pago de las obligaciones tributarias podría efectuarse hasta antes de que se emitiera la sentencia en primera instancia, tal como lo establecía en el artículo 347-Bis del Cpn de El Salvador de 1973.

instancia. De lo expuesto puede colegirse que su invocación fuera de ese momento procesal implicaría el rechazo de la excusa absolutoria por ser extemporánea.

5) Única oportunidad de invocación: el inciso último del artículo 347 – Bis del Cpn salvadoreño de 1973 permitía que el evasor tributario pudiera hacer uso de la excusa absolutoria en una tan sola oportunidad. En este sentido, si el evasor tributario hubiese sido favorecido con la excusa absolutoria después de haber cometido un delito contra la hacienda pública y posteriormente hubiese cometido otros delitos contra el citado bien jurídico, no podría invocar de manera próspera en una oportunidad posterior la aplicación de la excusa absolutoria regulada en el artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973, para los subsiguientes ilícitos tributarios.

Delimitado que fue el antecedente inmediato de la excusa absolutoria aplicable a los delitos tributarios en El Salvador, se vuelve indispensable establecer⁴³⁰ los criterios de política gubernamental⁴³¹ por los que decantó el legislador salvadoreño, para ello se analizará si los criterios político criminales, políticos fiscales y de índole estrictamente políticos, ejercieron algún tipo de influjo en la pretérita regulación de la excusa absolutoria.

Al respecto, es preciso indicar que el legislador no expresó ningún tipo de motivaciones en los considerandos del referido cuerpo normativo. Además, no se identificaron razones de carácter político-criminal que orientaran al legisferante penal a incorporar la regulación establecida del artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973; sin embargo, esta sola circunstancia no impide colegir que su configuración se encontró condicionada en gran

⁴³⁰ Tal como se efectuó al momento de analizar la excusa absolutoria prevista en el ordenamiento jurídico penal de Costa Rica.

⁴³¹ También denominada política pública.

medida por la realidad tributaria que imperaba en El Salvador, que a su vez fue influenciada por diferentes factores coyunturales —entre ellos destacaron la guerra civil⁴³² y el terremoto acontecido el 10 de octubre de 1986⁴³³—.

Respecto de la incidencia de la política tributaria en la regulación del artículo 347 – Bis del Cpn de El Salvador de 1973, que preveía una modalidad de excusa absolutoria aplicable al delito de defraudación al fisco —en cualquiera de las modalidades previamente relacionadas—, es importante acotar que la eximente de responsabilidad penal en referencia se encontró condicionada por la delicada situación tributaria que dominaba en El Salvador al momento de iniciar su vigencia⁴³⁴.

Condiciones que se agravaron especialmente al final de la década de los años setenta e inicios de la década de los años ochenta, especialmente en el último período indicado durante el cual se desarrolló la guerra civil en El Salvador⁴³⁵ que además de su lamentable impacto en el ámbito de derechos humanos⁴³⁶⁴³⁷⁴³⁸, produjo un considerable

⁴³² Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 129 (véase cap. 2, n. 279).

⁴³³ El terremoto que afectó a El Salvador el 10 de octubre de 1986 fue de tal magnitud que generó un descalabro económico, el cual se logró conllevar con la ayuda de los Estados Unidos de América o de otras fuentes internacionales. *Ibíd.* 144.

⁴³⁴ En este contexto Ricardo Barrientos, expresó: “*La historia reciente de El Salvador está marcada por el conflicto y la polarización por razones sociales, ideológicas y económicas, lo cual ha conllevado cambios en estos ámbitos*”. *Ibíd.* 129.

⁴³⁵ La mayor parte del presupuesto para el año 1987 se destinó para los gastos militares en detrimento de necesidad fundamentales de la población como educación, salud y vivienda. *Ibíd.* 144.

⁴³⁶ La magnitud de la guerra civil que se desarrolló en El Salvador fue tal que se calcula que el número de fallecidos durante ese período ascendió a más de 75,000 personas. Además, el conflicto armado generó otra serie de fenómenos que adicionalmente a impacto humano tuvo notorias incidencias en la actividad económica salvadoreña, en este sentido destacan tanto los desplazamientos internos —que forzó a miles de personas a migrar del campo a la ciudad— como externos —en este caso, la migración se efectuó hacia otros países principalmente los Estados Unidos de América, Australia y Canadá—. *Ibíd.*

⁴³⁷ Al respecto refirieron Urbina Gaitán y Urquiza que el número de personas que legalmente emigraron de El Salvador y regresaron durante el período comprendido de 1982-1986 ascendió a 280,790. Además, agregaron que para el año 1987 se calculaba aproximada un mínimo de 554,000 y un máximo de 903,000 salvadoreños viviendo en los Estados Unidos de América. Cf. Chester Rodolfo Urbina Gaitán y Waldemar Urquiza, *Historia. El Salvador 2* (San Salvador: Ministerio de Educación, 2009), 230.

⁴³⁸ Es importante acotar que pese a no existir un registro fehaciente acerca del número de víctimas del conflicto armado, diferentes fuentes coinciden en estimar que el número aproximado de personas fallecidas durante los doce años que perduró la guerra civil en El Salvador ascendió a una cantidad aproximada de 75,000 personas de las cuales, se calcula aproximadamente 60,000 personas fallecidas eran civiles, equivalentes a una cantidad aproximada al 2% de la población salvadoreña, que durante la década de los años ochenta ascendía 4.5 millones de habitantes.

impacto en la actividad económica salvadoreña, aspecto que condicionó su política fiscal en este caso aplicando entre otras medidas un “impuesto para la defensa de la soberanía nacional”⁴³⁹, que al final del conflicto armado se calcula ascendió a una cantidad superior a —\$1,500,000.00—, que produjo una disminución promedio de un punto porcentual en el crecimiento del PIB⁴⁴⁰.

En efecto, el conflicto armado produjo una serie de consecuencias negativas en el ámbito económico que se evidencian al realizar un análisis comparativo respecto del crecimiento de la economía salvadoreña durante el período comprendido del año 1970 a 1975 que fue del 5.5% anual del PIB; mientras que durante el período comprendido de 1975 a 1980 la economía de El Salvador creció en 1% anual del PIB⁴⁴¹.

La situación económica del país se agravó durante los años 1980 y 1981 al reportar un decrecimiento económico del -8.7% y -8.6% del PIB, respectivamente. En este punto debe referirse que si bien en el año 1982 la economía salvadoreña reportó una notoria mejoría al crecer en un 5.3% del PIB; sin embargo, esta no fue sostenible en el tiempo debido a que durante los tres años subsiguientes se reportó un crecimiento ínfimo —casi nulo—. Así, en el año 1983 se obtuvo un crecimiento del 0.7% del PIB, en el año 1984 el crecimiento ascendió a 1.5% del PIB y en el año 1985, el crecimiento fue del 1.6% del PIB⁴⁴².

Asimismo, se calculó que durante ese período desaparecieron una cantidad aproximada de 8,000 personas y que derivado del conflicto bélico, se contabilizó una cantidad aproximada de 12,000 mutilados de por vida. *Ibíd.* 229.

⁴³⁹ Ese impuesto fue conocido popularmente como “impuesto de guerra” con el que se gravaba el capital de los contribuyentes. Dicho tributo fue rechazado enérgicamente por el sector empresarial y posteriormente declarado inconstitucional por la Sala de lo Constitucional, el día 19 de febrero de 1987. *Ibíd.* 144 -145.

⁴⁴⁰ Además, el referido conflicto provocó una caída del 20% del ingreso per cápita. *Ibíd.* 130.

⁴⁴¹ Urbina Gaitán y Urquiza, *Historia. El Salvador 2*, 230 (véase cap. 3, n. 437).

⁴⁴² *Ibíd.*

Otros factores que condicionaron la economía salvadoreña fueron el proceso de reforma agraria y la disminución de precios del café en el ámbito internacional que durante los años 1979 – 1982 y el año 1992, provocaron una disminución del 9% del área que se dedicaba al cultivo de café, ocasionando que la cosecha de café se viese reducida en un 12% y en consecuencia, que las exportaciones del referido grano se redujeran de $\text{¢}1,712$ millones a $\text{¢}1,006$ millones de entre los años 1979 y 1983⁴⁴³.

La problemática tributaria advertida se vio afectada por un elemento a tener presente, que consistió en las medidas implementadas a inicios de la década de 1980 por las Juntas Revolucionarias de Gobierno, pues estas en ningún momento tuvieron como fin prioritario mejorar el sistema tributario de El Salvador, pues las medidas implementadas respondían a una concepción de guerra que durante los años 1980 – 1985 provocaron que la carga tributaria aumentara 1.3 % del PIB y si bien en el año 1986 se evidenció un crecimiento del valor nominal de la recaudación —al ascender al 15.1% del PIB⁴⁴⁴—, no fue sostenible al disminuir en el año 1989, al 8.6% del PIB⁴⁴⁵.

La debilidad de la carga tributaria de El Salvador, se originó en gran medida a partir de las deficiencias que presentaba la estructura técnica del sistema tributario, que destacaba porque el impuesto sobre la renta —ISR— preveía numerosas tasas en un esquema progresivo, los tipos impositivos no eran marginales, aspecto que generaba saltos bruscos en el tratamiento tributario de un rango de ingreso a otro, promoviendo con ello la evasión tributaria. Además, numerosos impuestos indirectos se determinaban

⁴⁴³ *Ibíd.* 142.

⁴⁴⁴ Tal incremento no se debió a una reforma tributaria pues encontró su origen en la devaluación del colón frente al dólar de los Estados Unidos de América, que ocurrió ese año. Asimismo, se vio influenciada por el impacto de la inclusión de un impuesto especial sobre las ganancias a la exportación de café. *Ibíd.* 150.

⁴⁴⁵ Porcentaje que constituyó un mínimo histórico para la carga tributaria salvadoreña. *Ibíd.*

usando montos fijos afectando con ello la recaudación debido a la inflación que generó⁴⁴⁶.

Ante la coyuntura tributaria de El Salvador y la victoria del partido político ARENA en las elecciones presidenciales de 1989, el influjo de FUSADES en el establecimiento de la política económica de El Salvador se hizo evidente, de hecho las recomendaciones efectuadas por Harberger⁴⁴⁷ fueron retomadas en el programa económico de la administración del ex presidente Alfredo Félix Cristiani Burkard, que tenía un componente destinado a la estabilización a corto plazo para enfrentar la crisis imperante y otro de mediano plazo, orientado a establecer las bases de un modelo económico fundamentado en la iniciativa privada y el libre mercado.

La política económica adoptada conllevaba eliminar los controles que suponían eliminar el funcionamiento de las restricciones y los controles que obstaculizaban el funcionamiento de los mecanismos de mercado y aperturar nuevos espacios posibles de acumulación a los sectores empresariales, a través de la privatización y la reducción del tamaño del Estado⁴⁴⁸.

⁴⁴⁶ El referido modelo de recaudación tributaria en términos reales resultaba decreciente pero caracterizado por generar costos administrativos que solían superar el monto de lo recaudado. *Ibíd.* 151.

⁴⁴⁷ En esa época FUSADES contrató la asesoría de renombrados economistas internacionales de pensamiento liberal, destacando Arnold Harberger quien desarrolló una propuesta de política económica para El Salvador, que suponía efectuar cambios en los siguientes rubros: 1) recomendó reemplazar los timbres fiscales por un impuesto al valor agregado —IVA—; 2) en atención al número limitado de personas naturales que ostentaban la calidad de contribuyentes —60,000— de un aproximado de cinco millones de habitantes, recomendó ampliar la base imponible y reducir el número de rangos de renta imponible de 25 a 8 y aplicar penas severas al fraude y la evasión; 3) sugirió modificar el impuesto sobre la renta para las personas jurídicas por no ser simple ni uniforme y además incluir a las cooperativas, las empresas estatales y las empresas extranjeras o multinacionales, con una tasa general del 30%; 4) recomendó mantener separado el impuesto a la exportación del café del impuesto sobre la renta; y, 5) reducir gradualmente el impuesto sobre el patrimonio, hasta llegar a eliminarlo por completo cuando estuviera consolidado el impuesto sobre la renta. *Ibíd.* 153-154.

⁴⁴⁸ Barrientos criticó que la propuesta efectuada por FUSADES e implementada durante la administración del ex presidente Cristiani Burkard, no tomó en consideración que el impacto y el costo del conflicto armado interno en la infraestructura del país. A su vez, obvió la dislocación social que produjo el conflicto pese a que incidía directamente en el proceso de producción agroexportador y manufacturera del país. La propuesta de FUSADES se concentró en analizar el impacto de las reformas de las Juntas Revolucionarias de Gobierno y del gobierno ejercido por el Partido Demócrata Cristiano durante la administración del expresidente José Napoleón Duarte, dirigidas a crear incentivos para producir bienes de manufactura ligera. Por otra parte, la propuesta efectuada por FUSADES se encontró

En síntesis la propuesta realizada por FUSADES consistió en disminuir los impuestos directos o rebajar los tipos impositivos a fin de disminuir la carga tributaria sobre los dueños del capital⁴⁴⁹⁴⁵⁰, en este contexto la propuesta efectuada por FUSADES no tenía por finalidad modificar las preferencias de la élite económica por financiar el Estado con impuestos indirectos sino modernizar el sistema con un impuesto como el IVA, caracterizado por tener una base amplia⁴⁵¹ y los mecanismos de créditos y débitos eximían y transferían la carga de los productores, comerciantes y distribuidores, al consumidor final⁴⁵².

En concordancia con las recomendaciones efectuadas por FUSADES durante el periodo de gobierno ejercido por el ex presidente Cristiani Burkard, se efectuó un amplio pliego de reformas entre las que destacaron —para los efectos de la presente investigación— la privatización de la banca y la reforma fiscal⁴⁵³, que tenía por finalidad promover una modificación del sistema económico de El Salvador al convertir a las exportaciones y los servicios en el eje central de la economía salvadoreña⁴⁵⁴.

Los cambios más representativos efectuados por el partido político ARENA acontecieron en dos períodos concretos siendo estos en primer lugar los años 1991 y 1992, en los que

orientada a implementar una serie de medidas proteccionistas para bienes de manufactura simple como zapatos, tabaco, productos de plástico, entre otros. Ibid. 154 - 155.

⁴⁴⁹ La propuesta planteada por FUSADES los concebía como el motor del crecimiento económico a través de las inversiones y la generación de empleo. Ibid. 155.

⁴⁵⁰ Resulta ilustrativo el primer objetivo difundido por FUSADES en el documento denominado “Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social”, que versando sobre la política fiscal expresó: “Ejercer una política fiscal que le permita al sector privado ser el impulsor del desarrollo económico. Esto significa que la política fiscal no debe estrangular al sector privado y, por tanto, no es posible pensar ni justificar el tamaño excesivo del Estado”. Vid. FUSADES, *Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social* (San Salvador: Fusades, 2003) 6.

⁴⁵¹ Aspecto contemplado como la primera política fiscal recomendada por Fusades. FUSADES, *Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social*, 6 (véase, cap. 3, n. 450).

⁴⁵² Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 156 (véase cap. 2, n. 279).

⁴⁵³ Postulados que FUSADES publicó en el documento denominado “Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social”. Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 16 (véase cap. 2, n. 279).

⁴⁵⁴ Ibid. 160.

se ejecutó la denominada “gran reforma” que supuso la emisión de una nueva Ley del impuesto sobre la renta —LISR—, que conllevó una serie de beneficios para las personas físicas de más alto ingreso⁴⁵⁵⁴⁵⁶⁴⁵⁷. En forma paralela, con la finalidad de expandir la base tributaria⁴⁵⁸ se amplió la base del impuesto al valor agregado —IVA⁴⁵⁹⁴⁶⁰— y se modificó la Ley de tiendas libres con el propósito de controlar el contrabando de mercancías. Además, se eliminaron las exenciones sobre derechos de importación⁴⁶¹.

El objetivo económico y político de las reformas antes aludidas consistió en generar las condiciones legales e institucionales para favorecer la formación de capital⁴⁶², medida

⁴⁵⁵ Los principales beneficios que se procuraron con la emisión de la Ley del impuesto sobre la renta se sintetizan de la siguiente manera: 1) la tasa marginal del impuesto sobre la renta para las personas naturales de más alto ingreso disminuyó de un 60% a un 30%; y, 2) la tasa única del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas disminuyó de 35 a 25% incorporando a su vez, un mínimo exento de $\$75,000.00$, equivalentes a $\$9,316.77$. *Ibíd.* 162.

⁴⁵⁶ El artículo 37 de la Ley del impuesto sobre la renta, regula: “*El Impuesto sobre la Renta se calculará de conformidad a la tabla que a continuación se establece, para los casos especialmente previstos en esta ley: Si la renta neta o imponible es: El impuesto será de: Hasta $\$22,000.00$ Exento. De $\$22,000.01$ a $\$80,000.00$ 10% sobre el exceso de $\$22,000.00$ más $\$500.00$. De $\$80,000.01$ a $\$200,000.00$ 20% sobre el exceso de $\$80,000.00$ más $\$6,300.00$. De $\$200,000.01$ en adelante 30% sobre el exceso de $\$200,000.00$ más $\$30,300.00$ ”.* Cf. Ley del impuesto sobre la renta (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

⁴⁵⁷ El artículo 41 de la Ley del impuesto sobre la renta, estableció lo siguiente: “*Las personas jurídicas domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 25%*”. *Ibíd.*

⁴⁵⁸ En concordancia con la primera recomendación efectuada por FUSADES en el documento denominado “Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social”. FUSADES, *Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social*, 6 (véase cap. 3, n. 450).

⁴⁵⁹ La ampliación de la base del IVA incluyó los derechos a la importación, duplicó los derechos del registro de vehículos automotores e incluyó los ingresos al cultivo del café en la Ley del impuesto sobre la renta. Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 162 (véase cap. 2, n. 279).

⁴⁶⁰ El artículo 14 inciso primero de la Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, regula: “*Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios*”. Vid. Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

⁴⁶¹ El artículo 1 del Decreto Legislativo número 385 denominado “*Decreto que deroga disposiciones legales que contienen exenciones relativas a derechos, gravámenes, tasas e impuestos a la importación; y supresión de las de impuestos indirectos, contenidas en varias leyes*”, como parte de la política fiscal orientada a la generalización de los impuestos y la ampliación de las bases de los mismos derogó las exenciones a derechos, gravámenes, tasas, impuestos previstos en múltiples leyes. Asimismo, en su artículo 3 derogó el Decreto Legislativo número 94 de fecha 21 de enero de 1980 que regulaba el funcionamiento de las tiendas libres. Vid. Decreto que deroga disposiciones legales que contienen exenciones relativas a derechos, gravámenes, tasas e impuestos a la importación; y supresión de las de impuestos indirectos, contenidas en varias leyes (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1989).

⁴⁶² Objetivo que se alcanzaría desgravando la carga sobre ingresos y capital, así como desbloqueando la carga tributaria hacia los impuestos indirectos. Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 163 (véase cap. 2, n. 279).

que fue justificada afirmando que se debían alcanzar condiciones para acelerar el crecimiento económico especialmente de las empresas. Asimismo, se consideraba que en el mediano plazo, las ganancias de los generadores de capital serían extendidas⁴⁶³ a los sectores socioeconómicos medios y bajos.

En 1995 durante el mandato del ex presidente Calderón Sol fue implementada la reforma tributaria más importante durante el período comprendido de 1994 – 1997, que consistió en el aumento a la tasa del impuesto al valor agregado al pasar del 10% al 13%⁴⁶⁴. En 1996 se efectuó otra modificación que fue concordante con los cambios tributarios impulsados por el partido en el gobierno en esa época consistentes en modificar el sistema de pensiones salvadoreño⁴⁶⁵. Asimismo, durante el periodo de gobierno del ex mandatario antes referido se efectuaron otras reformas complementarias, como las privatizaciones de las distribuidoras de electricidad.

Una vez fueron analizados los criterios de política gubernamental y como parte de esta, los criterios de política criminal y política fiscal, que incidieron en el texto de la eximente de punibilidad establecida en el artículo 347 – Bis del Código penal de El Salvador de 1973, es necesario acotar que su regulación se encontró condicionada por criterios de naturaleza política ejercida por la élite económica salvadoreña⁴⁶⁶⁴⁶⁷ especialmente por el

⁴⁶³ Barrientos utiliza el término “derramadas”. *Ibíd.* 163.

⁴⁶⁴ Medida que fue implementada pese al rechazo de los sectores empresariales tradicionales, que en todo caso representó un costo político para el partido Alianza Republicana Nacionalista en los resultados de las elecciones legislativas de 1997. *Ibíd.* 164.

⁴⁶⁵ La modificación del sistema de ahorro para pensiones conllevó pasar del sistema público de reparto ejercido por el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, el Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos y el Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada, a uno privado de capitalización individual ejercido por las Administradoras de Fondos para Pensiones, conforme al artículo 23 de la Ley del sistema de ahorro para pensiones e incluyó a los trabajadores del sector privado, público y municipal, tal como lo establece el artículo 1 de la ley antes relacionada. Cf. Ley del sistema de ahorro para pensiones (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1996).

⁴⁶⁶ *Ibíd.* 129.

⁴⁶⁷ En opinión de Ricardo Barrientos la élite económica salvadoreña es uno de los actores centrales de las transformaciones en la historia de El Salvador, particularmente respecto de las importantes transformaciones acontecidas al final de la década de los años setenta. Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 129 (véase cap. 2, n. 279).

sector cafetalero⁴⁶⁸, quienes se encargaron de incidir en la economía salvadoreña durante la época de promulgación del Cpn en referencia⁴⁶⁹.

La élite económica enfrentó la crisis imperante en El Salvador atendiendo a un desafío doble consistente en encontrar una solución al conflicto armado y que esta solución atendiera a sus intereses⁴⁷⁰, aspecto que se materializó una década después en la manera como El Salvador se insertó en la economía global⁴⁷¹, utilizando como mecanismos la influencia o el control que ejerció para la reconfiguración y conducción de la política fiscal salvadoreña, aspecto que reflejó la evolución de sus intereses, métodos y cuotas de poder —como se expondrá a continuación—⁴⁷².

Durante ese período en El Salvador se vivenciaba un clima de conflicto y tensión política de una magnitud tal que en el mes de octubre de 1979 —encontrándose vigente el Cpn de El Salvador de 1973—, ocurrió un golpe de Estado y como consecuencia de este se conformó la primera Junta Revolucionaria de Gobierno que supuso el fin de la hegemonía de la oligarquía cafetalera.

La referida Junta Revolucionaria de Gobierno perduró hasta el mes de diciembre de 1979 siendo sustituida en el mes de enero de 1980 por una segunda Junta Revolucionaria de

⁴⁶⁸ Durante la década de 1970 algunas de las principales familias agroexportadoras eran las familias Guirola, Dueñas, Regalado, Álvarez, Escalante – Arce, Sol Millet, Borja, Natán y Alfaro. *Ibíd.* 133.

⁴⁶⁹ Resulta ilustrativo para dimensionar la relevancia del sector cafetalero en la economía de El Salvador, que menos del 1% de los propietarios agrícolas controlaba aproximadamente el 40% de la tierra y que el 2% de la población detentaba el 60% de la tierra en forma de plantaciones superiores a 100 hectáreas. Asimismo, que para el año 1974 los primeros 18 exportadores de café se encargaban de remitir al extranjero aproximadamente el 75.9% del café producido a nivel nacional y que para el año 1971, de las 1,426 sociedades anónimas registradas el 53.2% del total de su capital social pertenecía a cincuenta y nueve familias cafetaleras —treinta eran productoras, procesadoras y exportadoras de café—. *Ibíd.* 133

⁴⁷⁰ Aspecto que era de suma relevancia para el sector privado salvadoreño que necesitaba poner fin al conflicto armado debido a que mientras este perdurara, sus intereses económicos no podrían progresar. *Ibíd.* 145.

⁴⁷¹ Uno de los factores políticos que incidieron en la búsqueda de una estrategia distinta a un conflicto armado fueron las expresiones de derecha no radicales de Estados Unidos de América, que se oponían a continuar apoyando el conflicto armado en El Salvador, decantándose por promover un esfuerzo de pacificación y reconstrucción. *Ibíd.* 146-147.

⁴⁷² *Ibíd.* 130.

Gobierno, que en el mes de marzo del referido año implementó un programa de reformas estructurales entre estas se destacó la nacionalización del comercio exterior y exportación del café, la nacionalización de la banca y el proceso de reforma agraria, ocasionando con ello, un menoscabo al poder que detentaba la élite económica⁴⁷³, a lo que se opuso la élite predominante⁴⁷⁴.

El proceso de reforma agraria fue continuado por la tercera Junta Revolucionaria de Gobierno, que se tenía previsto afectara las propiedades en las que se encontraba concentrado el 70% de la producción de café salvadoreño —que correspondía a la segunda fase de la reforma agraria—, circunstancia que motivó el rechazo de los propietarios agrarios⁴⁷⁵.

Sin embargo, este proceso no se materializó debido a las condiciones sociales, económicas y políticas de El Salvador⁴⁷⁶ y en atención a que en ese período concurrieron diferentes cambios en la política salvadoreña, destacando especialmente el hecho que en 1981 la referida Junta Revolucionaria de Gobierno, convocó a la celebración de una asamblea constituyente que se desarrolló el día 28 de marzo de 1982, siendo elegido como presidente de la república de manera provisional el banquero Álvaro Magaña⁴⁷⁷.

Por otra parte, en 1982 se efectuaron elecciones parlamentarias ocasión en la que el recientemente conformado partido político Alianza Republicana Nacionalista —ARENA— obtuvo mayoría de diputaciones, circunstancia que favoreció a la élite

⁴⁷³ *Ibíd.* 138.

⁴⁷⁴ El grupo de familias productoras de café más importantes que se vieron afectadas con el proceso de reforma agraria se encontraba conformada por las familias Regalado, Dueñas, Guirola, Álvarez, Mathies, Salaverría, Meza Ayau, Sol Millet y Daglio. *Ibíd.* 139.

⁴⁷⁵ *Ibíd.* 140.

⁴⁷⁶ Entre los factores que afectaron las reformas estructurales impulsadas por las Juntas Revolucionarias de Gobierno, es importante destacar el escaso crecimiento económico, la intensa escalada del conflicto armado interno, el apoyo de un sector creciente de la población al movimiento guerrillero y organizaciones afines y el aumento de la dependencia de El Salvador a la ayuda económica y militar de los Estados Unidos de América. *Ibíd.* 143.

⁴⁷⁷ *Ibíd.* 141.

conservadora que se vio afectada por el proceso de reforma agraria previamente relacionado⁴⁷⁸, lo que supuso un bloqueo a la implementación de la segunda fase de la reforma agraria al modificar el límite de extensión de tierras susceptible de ser expropiado mediante la ampliación del límite de la propiedad, pasando de 100 hectáreas a 250 hectáreas⁴⁷⁹.

Llegados a este estadio es impostergable aludir al proceso de privatización de la banca —que fue nacionalizada durante la década de 1980—, en razón que constituyó uno de los ejes fundamentales de los procesos de reformas implementados por los distintos gobiernos del partido ARENA, que fue utilizado como un elemento importante de acumulación de riqueza y como tal, contó con el impulso efectuado por la élite económica que posteriormente llegaría a beneficiarse con su implementación⁴⁸⁰.

Para lograr tal cometido el gobierno liderado por el ex presidente Cristiani Burkard expuso como uno de sus argumentos justificativos de la privatización de la banca, que la crisis de insolvencia del sistema financiero encontraba su génesis en la intervención del Estado en el gerenciamiento de la banca, así como su incapacidad administrativa para desempeñar de manera eficiente tareas de intermediación financiera⁴⁸¹.

Sin embargo, debe destacarse que en el discurso externado por el gobierno de esa época en ningún momento se aludió al grado de responsabilidad de muchos deudores que días

⁴⁷⁸ El partido político Alianza Republicana Nacionalista se estableció como el brazo político de la élite conservadora. Ibid. 141.

⁴⁷⁹ Ibid. 142.

⁴⁸⁰ El proceso de nacionalización de la banca no solo tenía por finalidad materializar las propuestas efectuadas por FUSADES, debido a que contaba con una alta carga ideológica en atención a que revirtió el proceso de nacionalización efectuado en la década de 1980 por las Juntas Revolucionarias de Gobierno; sin embargo, el aspecto más importante de esta medida consistió en ejecutar un plan que atendía a los intereses económicos de algunos miembros de la élite cafetalera salvadoreña que procuraban migrar al sector financiero, actividad en la que el ex presidente Cristiani Burkard ejerció un papel preponderante al implementar este proceso de reforma, pese al interés que podría representarle al ser miembro de una familia cafetalera fortalecida por vínculos matrimoniales con una de las tres familias cafetaleras más poderosas de El Salvador durante la década de 1970. Ibid. 186-187.

⁴⁸¹ Ibid. 188.

previos al golpe de Estado acontecido el día 15 octubre de 1979 y días anteriores a la nacionalización de los bancos privados ocurrido el día 5 de marzo de 1980, adquirieron cuantiosos créditos otorgados por los bancos a nacionalizar, que posteriormente no fueron pagados a pesar de contar con los recursos para poder hacerlo⁴⁸².

El proceso de privatización de la banca se encontró condicionado por la agencia previa efectuada por los futuros compradores, quienes solicitaron altos niveles de rentabilidad, para lograrlo platearon —entre otras condiciones— el saneamiento de las carteras crediticias, que conforme a un estudio realizado al 31 de diciembre de 1989 determinó que la mora crediticia ascendió a la cantidad de ¢3,800 millones equivalentes a \$760 millones y ocasionaba pérdidas por un monto superior a los ¢2,700 millones equivalentes a \$540 millones⁴⁸³.

Con el propósito de depurar los bancos nacionales fue aprobada la Ley de Saneamiento y Fortalecimiento de Bancos Comerciales y Asociaciones de Ahorro y Préstamo⁴⁸⁴, que en su artículo 6 facultó al Banco Central de Reserva a autorizó la emisión inicial de ¢1,400 millones equivalentes a \$164.7 millones⁴⁸⁵, decisión que incrementó el déficit cuasifiscal del país⁴⁸⁶.

Déficit que se nuevamente se vio acrecentado al incorporar al Banco Hipotecario de El Salvador al proceso de saneamiento financiero, pues conllevó la emisión de nuevos

⁴⁸² *Ibíd.*

⁴⁸³ *Ibíd.* 189.

⁴⁸⁴ Conforme al artículo 1 de la Ley de Saneamiento y Fortalecimiento de Bancos Comerciales y Asociaciones de Ahorro y Préstamo, se creó un fondo específico que tenía por finalidad sanear y fortalecer a los bancos comerciales y a las asociaciones de ahorro y préstamo, que fueron seleccionadas por el Banco Central de Reserva entre el conjunto de instituciones financieras que fueron expropiadas por medio de la Ley de nacionalización de las instituciones de crédito y de las asociaciones de ahorro y préstamo. Cf. Ley de Saneamiento y Fortalecimiento de Bancos Comerciales y Asociaciones de Ahorro y Préstamo (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).

⁴⁸⁵ El artículo 6 inciso primero de la Ley de Saneamiento y Fortalecimiento de Bancos Comerciales y Asociaciones de Ahorro y Préstamo, reguló: “*Para los fines de esta Ley autorizase al Banco Central emitir hasta mil cuatrocientos millones de colones en bonos, a plazos no mayores de diez años, para su transferencia al Fondo en las condiciones que dicho Banco establezca*”. *Ibíd.*

⁴⁸⁶ Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, (véase cap. 2, n. 190).

bonos por el Banco Central de Reserva en esta ocasión por ¢850 millones equivalentes a \$100 millones y ¢200 millones equivalentes a \$23.5 millones, que fueron destinados al Ministerio de Hacienda⁴⁸⁷. En definitiva, la socialización de las pérdidas derivadas de la privatización de la banca nacional, ascendió a la cantidad de ¢2,450 millones equivalentes a \$288.2 millones que generó un gran impacto en el déficit fiscal y cuasifical⁴⁸⁸⁴⁸⁹.

Otro aspecto cuestionable del proceso de privatización de la banca pública salvadoreña, fue el hecho que no se alcanzó uno de los objetivos pretendidos con la privatización de la banca estatal, consistente en la democratización de la propiedad de las instituciones del sistema financiero —incluyendo a sus empleados— debido a que si bien en 1993 se reportó una cantidad aproximada de 14,000 accionistas, tan solo 3,000 de estos eran trabajadores que controlaban el monto aproximado al 15% del capital accionario; sin embargo, en los años subsiguientes los bancos quedaron en poder de los grandes propietarios⁴⁹⁰.

La rentabilidad patrimonial de los bancos nuevamente privatizados logró un rendimiento promedio del 25.3% durante los años 1992-1996 lo que representó que los inversionistas en ese intervalo temporal —cuatro años—, recuperaron el capital invertido en la compra de las acciones de los bancos antes referidos. En síntesis el proceso de privatización de

⁴⁸⁷ *Ibíd.*

⁴⁸⁸ Especialmente al tener presente que la tasa de interés de los bonos fue sumamente alta pues ascendió al 14%. *Ibíd.*

⁴⁸⁹ Además, las acciones de los bancos fueron vendidas a un precio menor al de mercado; sin embargo, su valor se vio incrementado a los pocos meses de haberse emitido, en muchos casos llegando a superar el doble del valor de compra generando ganancias sustanciales para los adquirentes de las acciones. *Ibíd.*

⁴⁹⁰ Entre los principales accionistas de los bancos nuevamente privatizados se encontraron miembros de las familias de la élite cafetalera, entre ellos destacó —en ese momento aún presidente de la República—, Alfredo Cristiani Burkard y esposa Margarita Llach Hill —a través del grupo Seguros e Inversiones S.S., SISA—; Roberto Hill —por medio del grupo Desarrollo Corfinsa—; Dueñas; Regalado Dueñas; Mathies Regalado; Meza; Meza Hill; Guirola; De Sola; Borgonovo; Daglio; Simán y otros. Al respecto Barrientos cuestionó los mecanismos utilizados por estas élites económicas del país para adquirir acciones de los bancos nuevamente privatizados, inclusive criticó la legalidad de las formas utilizadas para adquirir acciones de las referidas instituciones financieras. *Ibíd.* 194-195.

la banca benefició a los grupos salvadoreños económicamente poderosos de las siguientes formas:

- 1) El proceso de saneamiento provocó un incremento en el déficit fiscal y cuasifiscal de El Salvador al destinar cuantiosos recursos para cubrir las deudas de las empresas privadas con capacidad de pago, que habiendo contraído créditos durante los años 1979 y 1980 con bancos nacionales, posteriormente se encontraron en situación de morosidad⁴⁹¹.
- 2) Los grupos de poder económico recibieron una banca saneada y de alta rentabilidad que previamente ellos se encargaron de ocasionar su quiebra al otorgar de manera irregular cuantiosos créditos durante los años 1979 y 1980⁴⁹².
- 3) Se otorgaron créditos en condiciones sumamente favorables que se encontraron orientados a la adquisición de las acciones de los bancos privatizados⁴⁹³.
- 4) Se otorgó a algunos miembros de estos grupos económicamente influyentes el manejo de la recuperación de la mora a cambio de otorgarles el 25% de lo recuperado⁴⁹⁴.

Lo expuesto en los párrafos que anteceden permite afirmar que las diversas reformas tributarias acontecidas en El Salvador, se encontraron condicionadas no por criterios de índole política fiscal sino por intereses de carácter político —ejercido en nuestro país por las élites económicas, quienes al final fueron beneficiadas con su implementación—; y que la excusa absolutoria prevista en el artículo 347 – Bis del Código penal de El

⁴⁹¹ *Ibíd.* 196.

⁴⁹² *Ibíd.*

⁴⁹³ *Ibíd.*

⁴⁹⁴ *Ibíd.* 196.

Salvador de 1973 se encontró condicionada de manera preponderante por criterios de política fiscal⁴⁹⁵ —y de carácter político en sentido estricto⁴⁹⁶.

2. Regulación actual de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Código penal de El Salvador.

El actual Código penal vigente de El Salvador regula los delitos contra la hacienda pública en el Título IX⁴⁹⁷ —denominado delitos contra el orden económico—, Capítulo V —que se titula “delitos relativos a la hacienda pública”—, que prevé los siguientes delitos⁴⁹⁸:

1) Defraudación al fisco⁴⁹⁹.

2) Evasión de impuestos⁵⁰⁰.

⁴⁹⁵ Marcadas principalmente por las reformas económicas implementadas a inicio de la década de los años ochenta y el bajo crecimiento económico provocado por el conflicto armado, que llevaron incluso al impago a los acreedores internacionales de El Salvador.

⁴⁹⁶ Al respecto, es preciso tener presente que las reformas económicas implementadas a inicio de la década de los años noventa beneficiaron a un sector de la élite económica salvadoreña al volver a privatizar la banca —ese momento en poder del estado—, que en la década precedente fueron afectados con las reformas económicas implementadas especialmente por la reforma agraria y la nacionalización de la banca privada.

⁴⁹⁷ Conservando la misma denominación que el Código Penal de El Salvador de 1973: “Delitos relativos al orden socioeconómico”. Asamblea Legislativa de El Salvador, *Código penal de El Salvador de 1973* (véase cap. 4, n. 497).

⁴⁹⁸ Su relación representó un cambio a la previsión normativa establecida en el Código penal de El Salvador de 1973, debido a que la normativa en referencia preveía un solo tipo de delito en el que se comprendían las diferentes conductas típicas.

⁴⁹⁹ El inciso primero del artículo 249 del Código penal vigente de El Salvador específicamente en los literales “a” - “d” expresa: “*Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes: a) Evasión de impuestos; b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias; c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o acreditamientos indebidos; d) La falsificación, impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287; y, e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.* Asamblea Legislativa de El Salvador, *Código penal de El Salvador* (véase cap. 1, n. 73).

Ibíd. Código penal vigente de El Salvador.

⁵⁰⁰ El inciso primero del artículo 249 – A del Código penal vigente de El Salvador regula en sus numerales 1 - 8: “*El que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes: 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; 3) Declarando información falsa o inexacta; 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido; 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.*”

Será sancionado con prisión de cuatro a seis años, cuando el impuesto evadido corresponda al Impuesto sobre la Renta y la suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones; y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones.

- 3) Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias⁵⁰¹.
- 4) Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos⁵⁰².
- 5) Proposición y conspiración⁵⁰³.

Una vez fueron relacionadas las conductas constitutivas de delitos contra la hacienda pública, se vuelve necesario referir que el legisferante penal previó en el artículo 252 del Código penal vigente en El Salvador, una excusa absolutoria de la manera siguiente:

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

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

En el caso de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que se encuentren obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta. La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos". Ibid.

⁵⁰¹ El artículo 250 del Código penal vigente de El Salvador establece: *"El que retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de veinticinco mil colones por mes, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.*

La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total superior a veinticinco mil colones por mes y no lo enteren al Fisco". Ibid.

⁵⁰² El artículo 250-A del vigente Código penal salvadoreño prevé: *"El que obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario, será sancionado con prisión de cuatro a seis años, si la defraudación excediere de veinticinco mil colones.*

El delito por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, será sancionado con prisión de seis a ocho años, si el provecho se obtuviere por cualquiera de los medios siguientes: a) Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones; b) Documentos obtenidos en forma fraudulenta; c) Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado; d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos; e) Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes; f) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden". Ibid.

⁵⁰³ El artículo 251 del vigente Código penal de El Salvador regula: *"La proposición o conspiración para cometer cualquiera de los delitos de Defraudación al Fisco, serán sancionadas con pena de prisión de dos a cuatro años.*

Cuando la proposición o conspiración de cualquiera de los delitos de Defraudación al Fisco sea cometido por un funcionario o empleado público, la sanción será de cuatro a seis años". Ibid.

“En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios”.

El legislador secundario condicionó los efectos de la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública a la concurrencia de tan solo un presupuesto, como se expondrá a continuación:

1) El legisferante penal mantuvo inalterable la necesidad de que concurra tan solo el presupuesto positivo para la válida invocación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador —de manera similar a su antecedente inmediato⁵⁰⁴ relacionado en el apartado que antecede—, el cual es considerado como esencial y se encuentra conformado por dos elementos:

a) En primer lugar se precisa de parte del sujeto activo del delito el reconocimiento de la deuda tributaria, en este caso materializada con la rectificación de la autodeclaración tributaria⁵⁰⁵, aspecto que se deduce de la exigencia efectuada por el legislador secundario consistente en que el sujeto activo del delito satisfaga los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.

b) En segundo lugar la excusa absolutoria regulada en la disposición previamente relacionada condiciona sus efectos al pago realizado por el deudor tributario de sus obligaciones con la hacienda pública, que comprende el pago total tanto los impuestos

⁵⁰⁴ El artículo 347-Bis del Cpn de El Salvador de 1973 exigía para la válida invocación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública el pago de los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.

⁵⁰⁵ En similar sentido se expresaron Moreno Carrasco y Rueda García, al manifestar lo siguiente: *“La exigencia de que haya satisfecho debidamente al Fisco tales cantidades indica claramente que es preciso el pago efectivo de las mismas, mediante su ingreso a satisfacción del Fisco, no bastando con el mero reconocimiento de la evasión y con la presentación de la correspondiente liquidación”*. Vid. Francisco Moreno Carrasco y Luis Rueda García, *Código penal comentado. Tomo 2* (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 1999), 873.

evadidos como sus correspondientes accesorios⁵⁰⁶. En este sentido carece de trascendencia para los efectos de la excusa absolutoria en comento el compromiso de pago o el pago parcial⁵⁰⁷.

Llegados a este punto se vuelve necesario expresar que la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública adolece de falta de compatibilidad constitucional, en virtud que el legisferante penal condicionó su aplicación al pago por parte del sujeto activo del delito no solo de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos sino de los intereses y las multas con las que se encuentran sancionados en el ámbito administrativo, aspecto que contraría expresamente la prohibición de imponer la pena de prisión por deudas tal como lo regula el artículo 27 inciso segundo de la Constitución de El Salvador.

En este sentido es impostergable delimitar que es completamente válido que el legislador condicione la aplicación de la excusa absolutoria al reconocimiento y pago del impuesto evadido o indebidamente retenido; sin embargo, es totalmente inválido que condicione el ejercicio del derecho a la libertad ambulatoria de toda persona sometida a proceso penal fundamentada en cualquiera de los delitos contra la hacienda pública, al pago de los intereses y las multas administrativas por las siguientes razones:

En primer lugar debido a que contraría el artículo 27 inciso segundo de la Constitución tal como se anticipó en los párrafos que anteceden; en segundo lugar porque su regulación se fundamenta en un marcado predominio de un interés recaudatorio del Estado, circunstancia que provoca la desnaturalización del sistema de justicia penal

⁵⁰⁶ *Ibíd.*

⁵⁰⁷ *Ibíd.*

salvadoreño al convertir a la Fiscalía General de la República de El Salvador, en un ente encargado del cobro de las obligaciones que los contribuyentes tengan a favor del Estado.

En tercer lugar, en razón que contraría el principio de subsidiariedad y el carácter fragmentario del Derecho penal, en virtud que lo utiliza como mecanismo coercitivo para el cobro de obligaciones de índole tributaria, pese a que perfectamente podría efectuarse el cobro de las referidas obligaciones haciendo uso de los procedimientos establecidos en las distintas normativas administrativas previstas en el ordenamiento jurídico de El Salvador.

2) De lo hasta aquí expuesto se colige que el legisferante penal prescindió de incorporar presupuestos negativos que limiten la válida invocación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador⁵⁰⁸, consecuentemente los efectos que puedan derivar de la excusa absolutoria no se verán afectados por las actividades administrativas de determinación realizadas por la autoridad tributaria de conformidad a lo establecido en la Ley orgánica de la Dirección General de Impuestos

⁵⁰⁸ Conservando la regulación establecida en la excusa absolutoria antecedente prevista en el artículo 347-Bis del Código penal de El Salvador de 1973. Asamblea Legislativa de El Salvador, *Código penal de El Salvador de 1973* (véase cap. 4, n. 497).

Internos⁵⁰⁹ y el Código tributario⁵¹⁰ o por los actos de investigación del delito realizadas por la Fiscalía General de la República⁵¹¹⁵¹².

Aspecto que difiere sustancialmente respecto de las regulaciones homologas previstas en los ordenamientos jurídicos de Costa Rica, Argentina, Alemania y España —a los que se hizo referencia previamente—, al establecer modalidades de excusas absolutorias que con sus variantes, condicionaron su válido ejercicio a la concurrencia de un elemento negativo consistente en el hecho que el deudor tributario regularizara su situación antes que la administración tributaria o la entidad estatal encargada de ejercer la acción penal, iniciaran las investigaciones⁵¹³.

⁵⁰⁹ El artículo 6 literal “b” de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos establece: “*Son atribuciones propias del Director General: (...) b) La formulación y adopción de políticas de cumplimiento tributario y el estudio, implementación y control de los métodos de determinación de tributos que deban efectuarse conforme a la Ley en base cierta, o por técnicas presuntivas, tales como elaboración de estándares, coeficientes y demás presunciones de aplicación general y bajo las condiciones normativas*”. Vid. Ley orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).

⁵¹⁰ El artículo 173 literal “q” del Código tributario prevé: “*La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria podrá especialmente: (...) q) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos*”. Cf. Código tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

⁵¹¹ De conformidad a lo establecido en los artículos 15 y 18 de la Ley orgánica de la Fiscalía General de la República, que literalmente prevén: 1) artículo 15: “*La Policía Nacional Civil y los organismos de seguridad pública, obedecerán las órdenes e instrucciones bajo el concepto de dirección funcional impartidas por la Fiscalía General para la investigación de los hechos punibles*”; y, 2) artículo 18 literal “d”: “*Corresponde institucionalmente a la Fiscalía General de la República, y al Fiscal General como titular de la misma: (...) d) Dirigir la investigación del delito con la colaboración de la Policía Nacional Civil y de los organismos especializados en la investigación*”. Vid. Ley orgánica de la Fiscalía General de la República (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006).

⁵¹² En concordancia con lo regulado en los artículos 5 y 75 del Código procesal penal de El Salvador, que regulan lo siguiente: 1) artículo 5: “*Corresponde a la Fiscalía General de la República dirigir la investigación del delito y promover la acción penal; la que ejercerá de manera exclusiva en los casos de los delitos de acción penal pública*”; y, 2) artículo 75: “*Al fiscal le corresponderá de manera exclusiva la dirección, coordinación y control jurídico de las actividades de investigación del delito que desarrolle la Policía y las que realicen otras instituciones que colaboran con las funciones de investigación, en los términos previstos en este Código. Durante las diligencias de investigación del delito, el fiscal adecuará sus actos a criterios objetivos, velando únicamente por la correcta aplicación de la ley; por lo que deberá investigar no sólo los hechos y circunstancias de cargo, sino también, las que sirvan para descargo del imputado*”. Cf. Código procesal de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

⁵¹³ En este sentido es oportuno reiterar la particularidad establecida en el artículo 305 numeral 6 la Ley orgánica 10/1995 española, que permite que el deudor tributario regularice su situación ante la administración tributaria durante el proceso penal, caso en el cual su conducta será considerada como una atenuante y por tanto, no producirá los efectos de la excusa absolutoria —eximir de responsabilidad penal al sujeto activo del delito que es sometido a proceso penal—. *Ibíd.* Ley orgánica 10/1995.

La actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública se caracteriza por la misma flexibilidad o facilidad de invocación con la que el legislador secundario estableció en su antecedente inmediato⁵¹⁴, en virtud que el legislador secundario permite que los evasores tributarios invoquen este beneficio en un proceso penal con total independencia a las indagaciones realizadas por hacienda pública —ya sea dando inicio, tramitando o finalizando el proceso de determinación tributaria—.

Asimismo, la actual regulación permite que los evasores tributarios puedan invocar la excusa absolutoria pese a la existencia de actividades de investigación realizadas por la Fiscalía General de la República en coordinación con la Policía Nacional Civil, que deriven en la promoción de un proceso penal sin que esta circunstancia motive a considerar que la regularización tributaria realizada aún durante el proceso penal sea catalogada simplemente como una atenuante —como acontece en el ordenamiento jurídico español—.

3. Momento procesal de invocación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador.

El legisferante penal al establecer la regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública en el vigente Código penal de El Salvador, no previó un límite temporal para su válida invocación por parte del deudor tributario sometido al proceso penal, de ahí que pueda hacer uso de este beneficio desde el inicio del proceso penal hasta antes de la imposición de la pena, es decir al momento de la emisión de la

⁵¹⁴ Regulado como se analizó previamente, en el artículo 347-Bis del Código penal de El Salvador de 1973. *Ibíd.* Código penal de El Salvador de 1973.

correspondiente sentencia —que desde luego se pronuncia en primera instancia—⁵¹⁵⁵¹⁶; por ende, su invocación una vez se haya emitido la sentencia e impuesto la pena correspondiente, conllevará al rechazo de la excusa absolutoria por resultar extemporánea.

4. Cantidad de oportunidades en que un mismo imputado puede avocarse a la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador.

La derogación del Código penal salvadoreño de 1973 y su consecuente sustitución por el vigente Código penal de El Salvador supuso un cambio sustancial en lo referente al número de oportunidades en la que un mismo deudor tributario puede avocarse a la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, debido a que el legislador penal utilizó el proceso de reforma integral del sistema de justicia penal realizada en 1998 para prescindir de la restricción establecida en el artículo 347 – Bis del Código penal de 1973.

La otrora regulación de la excusa absolutoria permitía que el deudor tributario sometido a proceso penal pudiese invocar ese beneficio tan solo en una ocasión⁵¹⁷, aspecto que fue radicalmente modificado en la actual normativa al no prever restricción alguna al número de oportunidades en que un indiciado por atribuírsele cualquiera de los delitos

⁵¹⁵ En similar sentido se pronunciaron Francisco Moreno Carrasco y Luis Rueda García, al expresar: “No existe limitación al momento en el que se puede hacer el pago, siempre que, como dice el artículo, sea anterior a la imposición de la pena, por lo que, incluso en el acto del juicio oral y durante el tiempo para dictar sentencia se podrá acreditar la realización del correspondiente abono”. *Ibíd.* Francisco Moreno Carrasco y Luis Rueda García, *Código penal comentado. Tomo 2*, 873.

⁵¹⁶ De lo expuesto, es posible colegir que la actual regulación no presenta diferencias respecto de lo establecido en el artículo 347-Bis del Código penal de El Salvador de 1973, en lo concerniente al momento procesal de invocación.

⁵¹⁷ El artículo 347-Bis del Código penal de El Salvador de 1973 era categórico al utilizar la expresión “por una sola vez”. *Ibíd.* Código penal de El Salvador de 1973.

contra el bien jurídico “hacienda pública”, pueda invocar la excusa absolutoria objeto del presente análisis⁵¹⁸.

Un ejemplo notorio de la aplicación de la excusa absolutoria en este tipo de delitos se presentó con los procesos seguidos contra el señor José Adán Salazar Umaña conocido como “chepe diablo”, quien en el año 2015 fue procesado por atribuírsele la comisión del delito de evasión de impuestos por no haber pagado los tribunos correspondientes a los años 2010 y 2011; sin embargo, no cumplió pena alguna después de haber pagado los impuestos evadidos que ascendieron a la cantidad de \$1,056,707.43, en virtud que el Juzgado Décimo de Instrucción de San Salvador, ordenó su puesta en libertad.

Muestra de la flexibilidad con la que se encuentra regulada la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, aconteció en el año 2017 cuando el señor José Adán Salazar, Umaña fue nuevamente procesado por el delito de evasión de impuestos en esta oportunidad referidos a los ejercicios fiscales 2013 y 2014; pese a ello no cumplió pena alguna debido a que llegó a un acuerdo de pago con la hacienda pública.

5. Sujetos favorecidos con esta modalidad de excluyente de punibilidad.

Como se ha expuesto en los apartados que anteceden, únicamente podrán ostentar la calidad de sujetos favorecidos con la excusa absolutoria regulada en el artículo 252 del

⁵¹⁸ El cambio normativo efectuado por el legislador secundario resulta criticable debido a que es incoherente al cotejarlo con otros cuerpos normativos del ordenamiento jurídico salvadoreño, afirmación que se fundamenta en el hecho que la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública es sumamente flexible pese a que los montos económicos que son defraudados a la Hacienda Pública —que corresponde a la categoría de bien jurídico supraindividual—, recaen sobre sumas cuantiosas de dinero y son sancionados con pena de prisión; sin embargo, el legislador no reguló una figura análoga aplicable a las infracciones administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias pese a que estas representan una afectación significativamente inferior verbigracia: las cantidades de dinero que el fisco puede dejar de percibir por una declaración inexacta presentada por un asalariado promedio —ya sea manera no intencional o bien dolosamente—, usualmente conllevará la omisión de reportar exiguas cantidades de dinero que ordinariamente ascenderán a unos cuantos cientos de dólares; mientras que en el caso de los medianos contribuyentes con frecuencia puede ascender a miles de dólares más no a cientos de miles de dólares como sí ocurre en el caso de los grandes contribuyentes que incurran delitos contra la hacienda pública.

vigente Código penal de El Salvador aquellas personas que tengan la calidad de procesados por atribuírsele la comisión de cualquiera de los delitos contra el bien jurídico relacionado hacienda pública, calidad que presupone haber sido catalogado como deudor tributario⁵¹⁹ ante la administración tributaria.

6. Efectos jurídicos de la aplicación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del Código penal de El Salvador.

Llegados a este estadio corresponde determinar el efecto jurídico de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal El Salvador, que tal como lo estableció el legislador secundario de manera expresa, consiste en prescindir de la pena que correspondería imponer al autor y/o partícipes a quienes se les atribuya la comisión de cualquiera de los delitos contra la hacienda pública⁵²⁰, aspecto que presupone encontrarnos ante una conducta que es constitutiva de delito, lo que concuerda con el análisis efectuado en el capítulo I de la presente investigación en el que entre otros aspectos, se analizó la ubicación sistemática de la categoría jurídica de la teoría del delito en la que debe ser analizada la excusa absolutoria⁵²¹⁵²².

⁵¹⁹ La calidad de deudor tributario es reconocida por el legislador en los artículos 165 inciso cuarto, 219 inciso tercero, 273-A inciso tercero, 273-B inciso primero, todos del Código Tributario.

⁵²⁰ Regulados en los artículos 249-251 del vigente Código penal de El Salvador. *Ibíd.* Código penal de El Salvador de 1998.

⁵²¹ En el capítulo I de esta investigación se afirmó que una parte minoritaria de la doctrina considera que la Teoría de la acción final se encuentra conformada no solo por las categorías jurídicas mayoritariamente reconocidas —tipicidad, antijuricidad y culpabilidad—, debido a estas se agrega una última categoría jurídica que consiste en la punibilidad en la que corresponderá efectuar el análisis de la excusa absolutoria, que al ser válidamente invocada permitirá prescindir de la pena a imponer; mientras que conforme a la Teoría funcionalista propuesta por Claus Roxin —Teoría funcionalista teleológico-valorativa—, que no solo conllevó un cambio en la denominación de las categorías que integran la teoría jurídica del delito, pues supuso una corrección de los errores que presentaba su predecesora como se anticipó en el Capítulo primero de esta investigación y se encuentra conformada por las siguientes categorías: acción, el tipo, el injusto y la responsabilidad; correspondiendo el análisis de la excusa absolutoria en esta última debido a que en casos muy específicos puede no existir punibilidad pese a que la conducta atribuida cumpla todos los requisitos para ser catalogada como una acción injusta responsable.

⁵²² En este contexto, es oportuno aludir que autores como Moreno Carrasco y Rueda García consideraron que la excusa absolutoria regulada en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, limita sus efectos a los delitos contra la hacienda pública y que no se extiende a los delitos instrumentales ejemplificando de manera expresa con los delitos como las falsedades —refiriéndose los citados autores a los delitos de falsedad material; falsedad ideológica; falsedad documental agravada; supresión, destrucción u ocultamiento de documentos verdaderos; y uso y tenencia

La regulación actual de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública conllevó un cambio sustancial respecto de la previsión normativa que antecedió, al ampliar el catálogo de delitos contra la hacienda pública y en correspondencia, extendió los efectos de la excusa absolutoria en razón que es aplicable a la totalidad de delitos contra el referido bien jurídico.

En este orden de ideas puede afirmarse que ante el pago de los impuestos evadidos era completamente válido prescindir de la imposición de la pena con la que se encuentran sancionados esta modalidad de delitos, tal como ocurrió con los procesos penales tramitados contra el señor José Adán Salazar Umaña, el primero efectuado en el año 2015 en el que le fue imputada la comisión del delito de evasión de impuestos durante los ejercicios fiscales 2010 y 2011; mientras que el segundo fue tramitado en el año 2017 por atribuírsele haber evadido impuestos durante los años 2014 y 2015.

En este sentido es importante destacar que el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, supedita los efectos de la excusa absolutoria antes referida al reconocimiento de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos y su correspondiente pago incluyendo sus accesorios —si bien esto último carece de

de documentos falsos, regulados en los artículos 283 – 287 del vigente Código penal de El Salvador—. Opinión de la que difiero en virtud que el grado de reproche penal del delito instrumental —que en el caso propuesto por los autores citados se circunscribe a los delitos contra la fe pública—, se encuentra contenido en el reproche efectuado por el legislador secundario al sancionar cualquiera de los delitos contra la hacienda pública, aspecto que debería ser determinado tanto por el ente acusador del Estado —rol ejercido en el ordenamiento jurídico salvadoreño por la Fiscalía General de la República— y por el juzgador al momento de efectuar el análisis de tipicidad, que conllevaría aplicar las reglas concursales establecidas en el título II, capítulo V del vigente Código penal de El Salvador, específicamente en los artículos 40 y 70 de la referida normativa que se encargan de regular la figura del concurso ideal de delitos —incluyendo el concurso ideal medial— que permitiría imponer la pena que corresponda al delito más grave incrementada en una tercera parte. Interpretarlo de la manera propuesta por los autores Moreno Carrasco y Rueda García podría conllevar vulnerar tanto el derecho a la seguridad jurídica —de reconocida raigambre constitucional, pues se encuentra previsto en el artículo 2 de la Carta Magna de El Salvador—, como inobservar los fines político criminales de las reglas concursales previamente aludidas —que no son abordadas por no ser objeto de análisis en la presente investigación—. *Ibíd.* Francisco Moreno Carrasco y Luis Rueda García, *Código penal comentado. Tomo 2*, 873.

correspondencia con el artículo 27 de la Constitución—⁵²³, por tanto negar los efectos de la excusa absoluta constituiría una errática aplicación del derecho que carecía totalmente de correspondencia con el primero de los artículos precitados.

Esta situación se materializó en un proceso penal promovido por Fiscalía General de la República de El Salvador, contra el señor Salazar Umaña con posterioridad a los casos relacionados en los párrafos que anteceden, atribuyéndole de nueva cuenta la comisión del delito de evasión de impuestos, ocasión en la que el señor Salazar Umaña pagó las reclamaciones tributarias argüidas por la hacienda pública; sin embargo, en esa oportunidad no se prescindió de la pena aplicable al delito imputado, decisión que fue emitida sin amparo normativo alguno y consecuentemente, el señor Salazar Umaña continuó siendo procesado por el referido ilícito penal⁵²⁴.

Un aspecto importante a dilucidar respecto del alcance de los efectos de la excusa absoluta aplicable a esta tipología de delitos, se encuentra referido a la posibilidad de considerar colmadas las exigencias del delito de blanqueo de capitales, específicamente el requisito de que se haya desarrollado una actividad delictiva previa, debido a que en opinión de De la Mata Barranco no sería posible realizar una persecución penal por el delito de lavado de dinero, en atención a que la regularización tributaria —en nuestro medio excusa absoluta— impide configurar un injusto típico de defraudación tributaria en razón de que no se habría realizado una actividad delictiva previa⁵²⁵.

⁵²³ Tal como se indicó en los párrafos que anteceden.

⁵²⁴ Además de vulnerar el derecho de seguridad jurídica como parte integrante del debido proceso o proceso constitucionalmente configurado.

⁵²⁵ De la Mata Barranco y otros, *Derecho penal económico y de la empresa*, 557 (véase cap. 2, n. 392).

A un resultado se arriba si consideramos en concordancia con lo expuesto Martínez Buján Pérez que la regularización tributaria afecta tan solo la punibilidad —ya sea a título de excusa absolutoria o de exención de responsabilidad penal—, en virtud que se estaría en presencia de una conducta constitutiva de delito a la que no le es impuesta pena alguna atendiendo a criterios de política criminal efectuados por el legislador penal⁵²⁶.

Debe indicarse que la promoción de una acción penal por parte de la FGR, atribuyéndole al sujeto activo la comisión de cualquiera de los delitos contra la hacienda pública o el delito de lavado de activos, requiere que la Unidad Penal de la Dirección de Intereses del Estado, la Unidad Fiscal Especializada contra el Lavado de Activos y la Unidad Fiscal Especializada en Extinción de Dominio, obren de manera coordinada conformando equipos multidisciplinarios en los que participe personal adscrito a cada una de estas oficinas, a fin de compartir información que contribuya a determinar si el actuar ilícito atribuido al sujeto activo es constitutivo de evasión de impuestos o lavado de activos.

Para el mejor desempeño de las actividades investigativas realizadas por el personal adscrito a las distintas unidades de la Fiscalía General de la República, es oportuno que se diseñen protocolos de investigación y un “Código de lavado de activos, enriquecimiento ilícito y extinción de dominio”, que permita realizar un trabajo uniforme por parte de los Agentes Auxiliares del Fiscal General de la República, con total independencia de la formación, años de servicio y diligencia con la que pueda obrar cada empleado de esa institución, presentado como ventaja que permitiría afrontar de mejor manera las transiciones que se presenten cuando parte del personal sufra algún cambio.

⁵²⁶ Martínez Buján Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 665-666 (véase cap. 1, n. 229).

7. Fundamento político criminal de la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública previstos en el Código penal salvadoreño.

En la actualidad no resulta novedoso afirmar que la dogmática penal y la política criminal, son dos áreas del conocimiento íntimamente vinculadas —el mérito de esta conceptualización es del reconocido autor Claus Roxin⁵²⁷⁵²⁸—, cuya trascendencia es indiscutible tanto al momento de promulgación y/o al momento de ser reformado un cuerpo normativo con rango de ley en sentido formal o bien, al momento de la aplicación de toda disposición de derecho penal sustantivo o material, debido a que presupone identificar cuáles fueron los fines político-criminales perseguidos por el legislferante penal.

Desde esta perspectiva, el análisis de la regulación actual de la excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador⁵²⁹, conllevará identificar las razones político-criminales que orientaron al legislador a ampliar sustancialmente la cantidad de oportunidades en que los deudores tributarios sometidos a procesos penales puedan invocar este beneficio y su vez, a extender los efectos de la excusa absolutoria a un número mayor de delitos contra la hacienda pública. En este

⁵²⁷ Que en su obra titulada "Política criminal y sistema de derecho penal" se encargó de superar las tesis precedentes que abogaban por la total separación entre el derecho penal y la política criminal, evidenciando en su lugar que ambos ámbitos indefectiblemente se encuentran vinculados. Así lo expuso el propio autor al decir: "*Con todo esto se pone de manifiesto que el camino acertado sólo puede consistir en dejar penetrar las decisiones valorativas político-criminales en el sistema del Derecho penal, en que su fundamentación legal, su claridad y legitimación, su combinación libre de contradicciones y sus efectos no estén por debajo de las aportaciones del sistema positivista formal proveniente de Liszt. La vinculación al Derecho y la utilidad político-criminal no pueden contradecirse, sino que tienen que compaginarse en una síntesis (...)*". *Ibíd.* Claus Roxin, Política criminal y sistema de derecho penal, 49.

⁵²⁸ El vínculo existente entre la dogmática penal y la política criminal tal como lo expresó Roxin, se extiende a cada una de las categorías del delito. *Ibíd.* Claus Roxin, "La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal", 44.

⁵²⁹ Con el consecuente cambio que supuso respecto de la previsión normativa establecida en su antecedente inmediato —art. 347-Bis del Código penal de El Salvador de 1973—.

sentido se vuelve necesario indicar que el legislador no expresó ningún tipo de motivaciones en los considerandos del vigente Código penal.

La circunstancia descrita permite afirmar que el legislador secundario implementó la reforma del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador sin atender a criterios político-criminales —o al menos sin que estos fueran expuestos para el conocimiento y posterior control judicial⁵³⁰ y de la comunidad jurídica⁵³¹—; sin embargo, esta sola circunstancia no impide indagar si existieron otros criterios de política gubernamental que pudieron incidir en la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los referidos delitos, por lo que se analizarán los criterios de política fiscal y de índole políticos en sentido estricto que motivaron al legislador a realizar los cambios advertidos.

En el ámbito de la política fiscal implementada en El Salvador es oportuno expresar que los esfuerzos gubernamentales realizados para generar mayores ingresos fiscales⁵³²⁵³³,

⁵³⁰ Ya sea a través del control difuso —dentro de un proceso penal— o concentrado de constitucionalidad con el objetivo de determinar si la excusa absolutoria objeto de análisis, cumple con el programa penal de la Constitución; el primero es ejercido por los distintos funcionarios judiciales que en atención deben contar con competencia en materia penal para adultos, cuyo fundamento constitucional se encuentra en el artículo 185 de la Carta Magna que literalmente prevé: “*Dentro de la potestad de administrar justicia, corresponde a los tribunales, en los casos en que tengan que pronunciar sentencia, declarar la inaplicabilidad de cualquier ley o disposición de los otros Órganos, contraria a los preceptos constitucionales*”; mientras que el segundo se encuentra encomendado a la Sala de lo Constitucional, de conformidad a lo establecido en el artículo 174 inciso primero parte primera de la Constitución de la República de El Salvador, que literalmente prevé: “*La Corte Suprema de Justicia tendrá una Sala de lo Constitucional, a la cual corresponderá conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos (...)*”. Cf. Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1983).

⁵³¹ Al respecto es oportuno hacer referencia al llamado efectuado por Hassemmer —si bien referido al cuestionamiento de la analogía, resulta extensivo al cuestionamiento de la totalidad de productos normativos emitidos por el legislador secundario— referido a que la opinión pública coadyuve a controlar el actuar del legislador, al expresar: “*Junto a una formación y selección de los juristas orientada al estado de derecho, para la concreción de la prohibición de la analogía son también de importancia sobre todo dos cuestiones que caracterizan en cierta medida a nuestra justicia penal: la formación de la jurisprudencia en un sistema transparente y su acompañamiento crítico por la opinión pública. Añadiendo: “Un remedio real frente a una justicia que lesiona el derecho es su observación crítica por parte de una opinión pública despierta, interesada e informada*”. Hassemmer, *Crítica al Derecho penal de hoy*, 43 (véase cap. 1, n. 159).

⁵³² Incluyendo la promulgación de la Ley de Integración Monetaria que conforme a su artículo 1, se fijó un cambio de ¢8.75 por cada dólar de los Estados Unidos de América, que conforme al tenor literal de los artículos 3 y 5 de la referida ley debía permitirse la circulación simultánea de ambas monedas —pese a ello, su implementación conllevó en realidad un proceso de sustitución de la moneda nacional por el dólar de los Estados Unidos de América—. Cf. Ley de integración monetaria (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

⁵³³ Medida que encontró justificaciones de carácter técnico en virtud que: “*El Salvador tiene ciertas condiciones favorables para conformar un área de integración monetaria con Estados Unidos. Es una economía pequeña abierta (la suma de exportaciones e importaciones asciende a cerca de 60% del producto), que realiza un intercambio*

se vieron afectados por el lento crecimiento económico que había experimentado El Salvador desde mediados de los años noventa⁵³⁴, el crecimiento económico promedio durante los años 1996-1999 fue de 3.3% del PIB⁵³⁵. Además, durante el período comprendido de 2000-2003 la tasa de crecimiento económico promedio anual fue del 2.0% del PIB, provocando que el Producto Interno Bruto per cápita para el año 2002 se encontró al mismo nivel que treinta años atrás⁵³⁶.

Junto al bajo crecimiento antes descrito El Salvador debió sobrellevar el costo de la reforma del sistema para pensiones implementada en el año 1998, así como las necesidades de inversión en reconstrucción del país derivadas de los terremotos acontecidos en el año 2001, aspectos que fueron cubiertos a través de la adquisición de deuda pública⁵³⁷. Entre los años 1999-2002 el monto total de la deuda interna y externa del sector público no financiero aumentó más del 10% del PIB para el año 2003⁵³⁸, provocando que la deuda pública sobrepasara el 45% del PIB⁵³⁹.

El influjo de la política tributaria en la conservación inalterable de la actual regulación de la excusa absolutoria objeto de análisis⁵⁴⁰ se presentó en el año 2008 producto de la

comercial muy significativo con Estados Unidos (56% de las ventas y 46% de las compras foráneas). Dicho intercambio se intensificó en los noventa. Además, hay coincidencias entre los ciclos de actividad económica de ambos países, si bien con asimetrías notables"; medida que el gobierno salvadoreño implementó a finales del año 2000 sin concertar un acuerdo de integración monetaria o al menos de coordinación de políticas macroeconómicas con Estados Unidos o con los demás países de Centroamérica. Vid. David Ibarra *et al*, "La dolarización en El Salvador: implicaciones, ventajas y riesgos". Revista investigación Económica, no. 248 (2004), 71-74, <http://www.scielo.org.mx/pdf/ineco/v63n248/0185-1667-ineco-63-248-71.pdf>.

⁵³⁴ Aspecto que limitó sustancialmente la capacidad del gobierno para implementar programas compensatorios a favor de los sectores sociales de menores ingresos. Cf. Carlos Acevedo y Mauricio González Orellana, *El Salvador: diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política para incrementar la recaudación* (Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2003), 1-2.

⁵³⁵ Aspecto que contrastó con el crecimiento económico promedio anual registrado durante los años 1991-1995 que fue de 6.3%. *Ibíd.*

⁵³⁶ *Ibíd.*

⁵³⁷ Que llegaron a alcanzar los límites de endeudamiento prudente. *Ibíd.*

⁵³⁸ Pese a que durante el año 2002 se logró elevar la carga tributaria al 11,2% del PIB.

⁵³⁹ Situación que provocaría la necesidad de ingresar más recursos a través del sistema tributario a fin de alcanzar la sostenibilidad económica del país.

⁵⁴⁰ Pese a que en ese momento había transcurrido una década desde la promulgación del vigente Código penal de El Salvador.

crisis financiera mundial, ocasión en que el PIB real de El Salvador creció 2,5%⁵⁴¹ mientras que las remesas familiares representaron el 17,1% del PIB, contribuyendo a conservar el consumo privado y mitigar los efectos negativos del incremento de precios internacionales del petróleo y los alimentos en la cuenta corriente que registró un déficit del 7,2% del PIB. Por su parte, el déficit del sector público no financiero incrementó un punto porcentual respecto del año 2007 alcanzando el 3,1% del PIB⁵⁴².

El impacto de la crisis financiera internacional ejerció sus efectos sobre la economía salvadoreña en el año 2009, tal como se advierte de los siguientes indicadores:

- 1) Se generó una contracción severa de la actividad económica que encontró su génesis en la considerable disminución de la demanda externa, el flujo de remesas y de inversión extranjera directa.
- 2) El producto interno bruto real de la economía salvadoreña ascendió a la cantidad \$21,100.4 millones⁵⁴³.
- 3) Las remesas y la inversión extranjera directa establecida en el país disminuyeron en 8,5% y 45,1%, respectivamente.
- 4) A finales del año 2009 la deuda externa bruta ascendió a \$10,827.1 millones⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ Lo que representó una disminución de 2.0% del PIB registrado en el año 2007. Cf. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *El Salvador evolución económica durante 2008 y perspectivas para 2009* (México D.F.: CEPAL, 2009), 1, <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/25888>.

⁵⁴² *Ibíd.*

⁵⁴³ Que representó una contracción real anual del 3,5% del PIB debido a que prácticamente todos los sectores de la economía durante ese período presentaron una contracción en el volumen de su actividad económica, a excepción de los bancos, seguros y otras instituciones financieras que mostraron leves signos de recuperación. Vid. Rommel Rodríguez Trejo, *Informe económico 2009 y primer trimestre 2010* (San Salvador: FUNDE, 2010), 3, <http://www.repo.funde.org/id/eprint/78/>.

⁵⁴⁴ Que supuso un incremento del 1,3% respecto del monto de la deuda externa registrada el año anterior. *Ibíd.*

5) En el ámbito fiscal se generó una pérdida de ingresos tributarios ocasionada por la contracción económica que representó el 8,2%. Además, se reportó un incremento en el gasto público y concesión neta de préstamos que ascendió a 3,8% ocasionando un aumento del déficit fiscal del 71,4%⁵⁴⁵.

Una nueva crisis se presentó en el año 2020 producto de la pandemia por Covid-19 que afecta a nivel mundial⁵⁴⁶⁵⁴⁷, que es considerada la mayor crisis sanitaria, humana, económica y social que el mundo haya enfrentado en el último siglo⁵⁴⁸⁵⁴⁹, ante la cual se carecía de tratamientos y vacunas para enfrentar el virus —al menos al inicio de la pandemia—, aspecto que provocó que los diferentes países incluyendo a El Salvador

⁵⁴⁵ *Ibíd.*

⁵⁴⁶ Crisis que era poco esperada a inicios de 2020 pues tan solo se advertían los riesgos que podrían traer a la actividad mundial una posible escalada de tensiones comerciales entre los Estados Unidos de América y China, un brexit sin acuerdo y continuados conflictos políticos. Medina Bermejo *et al*, “*Perfiles macrofiscales de Centroamérica*”, 6 (véase cap. 2, n. 270).

⁵⁴⁷ El impacto de la pandemia ocasionó que en el año 2020 América Latina y el Caribe, fuera la región en desarrollo más afectada por la pandemia, circunstancia que profundizó las brechas estructurales de desarrollo de la región en materia de desigualdad, espacio fiscal limitado, baja productividad, informalidad y fragmentación de los sistemas de protección social y salud. *Ibíd.* Jean Baptiste Carpentier, “*Panorama fiscal de América Latina y del Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2021*”, 9.

⁵⁴⁸ Ocasionada por la alta capacidad de contagio exponencial del virus que genera una alta probabilidad de saturación de los sistemas sanitarios y aumenta el riesgo de muerte por la enfermedad. *Ibíd.* Jean Baptiste Carpentier *et al*, “*Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2020*”, 11.

⁵⁴⁹ La magnitud de los efectos de la pandemia por Covid-19 fue puesto de manifiesto por El Salvador, al expresar: “*Esta crisis sanitaria causada por el COVID-19 ha llevado a una recesión mundial y ha afectado diversos ámbitos desde los sistemas de salud, principalmente a aquellos con sistemas fragmentados y en la economía causando una suspensión de la actividad productiva por las medidas de distanciamiento social ocasionando el cierre de fábricas, aumento del desempleo y una recesión mundial considerada como una crisis que superará la experimentada en 2009, impactando tanto economías avanzadas como de mercados emergentes y en desarrollo*”. Vid. Banco Central de Reserva, *Informe de la situación económica de El Salvador. Primer trimestre 2020* (San Salvador: Banco Central de Reserva, 2020), 5.

implementaran diferentes esfuerzos para controlar y mitigar la pandemia incluyendo la cuarentena⁵⁵⁰⁵⁵¹⁵⁵² y el distanciamiento físico⁵⁵³.

Las medidas expuestas generaron un efecto muy fuerte en la económica mundial⁵⁵⁴⁵⁵⁵ y desde luego, en la economía nacional al provocar una caída abrupta de la oferta y la demanda agregada. Además, las cifras económicas preliminares al inicio de la pandemia permitían advertir que la economía mundial había entrado en una fuerte recesión con una proyección superior a la crisis financiera mundial, aspecto que tendría fuertes consecuencias para el bienestar de la población, aspecto que no resultaba favorable debido a que la economía de América Latina y el Caribe en el período anterior a la pandemia, se caracterizó por un bajo crecimiento durante la última década⁵⁵⁶⁵⁵⁷.

⁵⁵⁰ Implementada inicialmente por medio del Decreto Ejecutivo número 4 de fecha 11 de marzo de 2020, que en su artículo 1 ordenó una cuarentena por un período de treinta días derivada de la pandemia por Covid-19 con el objetivo de prevenir los contagios masivos. Vid. Decreto Ejecutivo número 4 (Órgano Ejecutivo: San Salvador, 2020).

⁵⁵¹ En forma simultánea al Decreto Ejecutivo número 4 antes referido, se emitió el Decreto Ejecutivo número 12 denominado “Medidas extraordinarias de prevención y contención para declarar el territorio como zona sujeta a control sanitario, a fin de contener la pandemia por Covid-19”, de fecha 21 de marzo de 2020, que en su artículo 1 declaró a todo el territorio nacional como zona sujeta a control sanitario y entre las medidas extraordinarias orientadas a la prevención y contención sanitaria, se implementó una cuarentena inicial de treinta días. Cf. Decreto Legislativo número 12 (San Salvador: Órgano Ejecutivo, 2020).

⁵⁵² En fecha 14 de marzo de 2020 la Asamblea Legislativa emitió el Decreto Legislativo número 593 denominado “Estado de emergencia nacional de la pandemia por Covid-19”, que en su artículo 1 declaró estado de emergencia nacional, estado de calamidad pública y desastre natural en todo el territorio de la República derivado de la pandemia por Covid-19 por un período de treinta días. Vid. Decreto Legislativo 593 (San Salvador: Asamblea Legislativa, 2020).

⁵⁵³ *Ibíd.*

⁵⁵⁴ Situación que vio truncada las estimaciones de crecimiento para el mundo que se aproximaban al 3.3% anual, inclusive se preveía una recuperación económica respecto del año 2019. Situación similar sucedió con las expectativas económicas para Centroamérica que previo al Covid-19 se encontraban preveían un crecimiento económico del 3.0. Medina Bermejo *et al*, “*Perfiles macrofiscales de Centroamérica*”, 6 (véase cap. 2, n. 270).

⁵⁵⁵ El Banco Mundial perfiló unas expectativas de crecimiento económico mundial que registrarán una recuperación inferior a las previsiones efectuadas por las CEPAL, al considerar que la economía mundial crecería hasta un 2.5%; mientras que las economías en desarrollo tenían previsto que crecieran hasta el 4.1% para el año 2020. *Ibíd.* 7.

⁵⁵⁶ Los ingresos públicos en la región se habían estancado y consecuentemente resultaban insuficientes para cubrir ese nivel de gasto público. *Ibíd.* Jean Baptiste Carpentier *et al*, “*Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2020*”, 13.

⁵⁵⁷ El informe de *Global Economic Prospects* correspondiente al año 2020 emitida por el Banco Mundial, reportó que la economía mundial registró en el año 2019 su desempeño más bajo en términos de crecimiento económico desde la crisis financiera internacional acontecida durante los años 2008-2009 al reportar un aumento del 2.4%. Medina Bermejo *et al*, “*Perfiles macrofiscales de Centroamérica*”, 7 (véase cap. 2, n. 270).

Las cifras particulares de El Salvador fueron las siguientes: el total de ingresos del gobierno central de El Salvador para el año 2019 ascendieron a la cantidad de \$5,158.3 millones durante el año 2019, aspecto que representó un incremento del 2.0% respecto del año 2018⁵⁵⁸⁵⁵⁹; mientras que el nivel de egresos reportado por el gobierno central de El Salvador para el mismo año ascendió a la cantidad de \$6,438.1 millones⁵⁶⁰. La deuda total del sector público no financiero de El Salvador al cierre del año 2019 ascendió a la cantidad de \$18,878.6 millones⁵⁶¹ equivalente al 70.7% del PIB⁵⁶².

En ese escenario la situación económica particular de El Salvador no resultaba ser la mejor debido a que para el año 2020 registró una tasa de crecimiento del 2.4% del PIB, aspecto que se encontró dentro de la media reportada durante el período comprendido 2015-2019⁵⁶³. Además, el escenario que se presentaba para la economía salvadoreña era difícil debido a la rigidez excepcional que generó el proceso de dolarización implementado años atrás que limitaba a la política fiscal como la única herramienta pública de impulso económico, aspecto que no resultaba suficiente para producir un efecto real para el crecimiento económico⁵⁶⁴.

Además, es oportuno tener presente que el crecimiento de la economía salvadoreña se vio afectado por los costos derivados del sistema previsional. El conjunto de factores

⁵⁵⁸ Del total de ingresos el 95.3% provino de la recaudación tributaria acreditando la alta dependencia del gobierno de El Salvador a la recaudación tributaria para financiar sus proyectos. *Ibíd.* 78-79.

⁵⁵⁹ Es importante destacar que al cierre del año 2019 el 39.3% corresponden a la categoría de impuestos directos; mientras que el 60.7% correspondía a la categoría de impuestos indirectos. *Ibíd.* 80.

⁵⁶⁰ Los gastos totales para el año 2019 representaron un incremento del 5.4% respecto de los gastos reportados en el año 2018. *Ibíd.* 82.

⁵⁶¹ El monto total del sector público no financiero se encuentra distribuida de la siguiente manera: \$12,677.7 millones valor al cual se debe agregar la cantidad de \$5,264.8 derivadas del Fideicomiso de Obligaciones Previsionales y la cantidad de \$936.1 millones de las Letras de Tesorería —Letes— y los Certificados del Tesoro —Cetes—. *Ibíd.* 86.

⁵⁶² Porcentaje superior al reportado en el año 2018 que ascendió a la cantidad de 69.5%. *Ibid.*

⁵⁶³ Esta circunstancia permitió afirmar que había logrado obtener un nuevo impulso que para salir del crecimiento potencial registrado en los últimos años. *Ibíd.* 9.

⁵⁶⁴ *Ibíd.*

descritos al ser analizados en su conjunto ubica a El Salvador como la nación centroamericana con los niveles más altos de endeudamiento en la región, aspecto que demanda una mayor disciplina fiscal⁵⁶⁵. En esta coyuntura se emitió una nueva ley de amnistía tributaria⁵⁶⁶⁵⁶⁷⁵⁶⁸, prácticas que resultan cuestionables en razón que golpea la moral de los contribuyentes que pagan oportunamente sus tributos e incentiva al incumplimiento de las obligaciones tributarias⁵⁶⁹.

Aunado a los costos antes descritos es necesario agregar los esfuerzos económicos derivados del fortalecimiento del sistema de salud pública, el apoyo a las familias y proteger la estructura productiva⁵⁷⁰. Otro factor importante a tener en cuenta fueron las medidas fiscales implementadas por el gobierno que limitaron la recaudación de ingresos públicos, destacando las siguientes:

⁵⁶⁵ *Ibíd.*

⁵⁶⁶ La amnistía tributaria fue establecida en la Ley especial y transitoria que otorga facilidades para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras, que en su artículo 1 confirió un plazo de ocho meses en favor de los sujetos pasivos de los tributos administrados por la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, para que realizaran el pago de los tributos originales o complementarios que adeudara al Fisco, así como los supuestos en que se declararon saldos a favor por un monto superior al que legalmente les pertenecen. Conforme a esta normativa los sujetos pasivos que realizaran las aportaciones dentro del plazo previamente aludido serían eximidos de las multas, intereses y recargos. Cf. Ley especial y transitoria, que otorga facilidades para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019).

⁵⁶⁷ Debe indicarse que la emisión de regímenes especiales orientados a facilitar al pago de obligaciones tributarias resulta ser una práctica constante en El Salvador. En este sentido es oportuno destacar que el antecedente inmediato se encontró en la Ley transitoria para facilitar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras, promulgada por medio del Decreto Legislativo número 804 de fecha 10 de octubre de 2017, que fue prorrogada en cinco ocasiones. Vid. Ley transitoria para facilitar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017).

⁵⁶⁸ Otro antecedente aconteció con la emisión de la Ley transitoria para facilitar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras, promulgada por medio del Decreto Legislativo número 652 de fecha 12 de junio de 2008. Cf. Ley transitoria para facilitar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2008).

⁵⁶⁹ Medina Bermejo y otros, *“Perfiles macrofiscales de Centroamérica”*, 78 (véase cap. 2, n. 270).

⁵⁷⁰ Este tipo de medidas fueron implementadas en la región de América Latina y el Caribe alcanzando el 4.6% del PIB en promedio en los países de esa región del continente. *Ibíd.* Jean Baptiste Carpentier, *“Panorama fiscal de América Latina y del Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2021”*, 9.

- 1) Fueron exonerados del pago de la contribución especial al turismo por un intervalo de tres meses a partir del mes de marzo de 2020⁵⁷¹.
- 2) Se prorrogó el plazo para el pago del impuesto sobre la renta correspondiente al período 2019 para los contribuyentes relacionados al turismo, siempre que el impuesto a pagar fuera inferior a la cantidad de \$25,000.00 y que no gozara de otro beneficio⁵⁷².
- 3) Se prorrogó el plazo para el pago del impuesto sobre la renta correspondiente al período 2019 a favor de todos los contribuyentes siempre que el monto del impuesto a pagar fuese inferior a la cantidad de \$10,000.00⁵⁷³. Asimismo, se ofreció la opción de diferir el pago del impuesto en ocho cuotas a partir del mes de mayo del referido año; este beneficio se extendió a los sujetos pasivos que se dedicaron a la generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica⁵⁷⁴, así como a las compañías relacionadas con los servicios de telefonía, internet o televisión por cable por suscripción⁵⁷⁵.

⁵⁷¹ El artículo 1 de la Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía, y sobre la contribución especial para la promoción del turismo, preveía: *“Exonérase el pago de la contribución especial para la promoción del turismo, regulada en el artículo 16, del Capítulo V de la Ley de Turismo, durante el plazo de tres meses contado a partir de la entrada en vigencia del presente decreto”*. Cf. Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía y sobre la contribución especial para la promoción del turismo (San Salvador: Asamblea Legislativa, 2020).

⁵⁷² Así lo reguló el artículo 2 de la Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía, y sobre la contribución especial para la promoción del turismo. *Ibíd.*

⁵⁷³ Tal como lo estableció el artículo 3 de la Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía, y sobre la contribución especial para la promoción del turismo. *Ibíd.*

⁵⁷⁴ Conforme a lo previsto en el artículo 4 de la Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía, y sobre la contribución especial para la promoción del turismo. *Ibíd.*

⁵⁷⁵ De conformidad a lo establecido en el artículo 5 de la Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía, y sobre la contribución especial para la promoción del turismo. *Ibíd.*

4) Se otorgó una exención de pago de derechos arancelarios a la importación del impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios y de cualquier otro gravamen de carácter fiscal o municipal, aplicable a todos los bienes ingresados al amparo de la Ley de zonas francas industriales y de comercialización, con fines de donación en beneficio de las personas afectadas por Covid-19⁵⁷⁶.

5) Fueron reducidos a cero los aranceles de importación de productos alimenticios, productos de limpieza y medicamentos, entre otros productos⁵⁷⁷.

6) Fue establecida una exención del pago de los derechos arancelarios a la importación de productos sin carácter comercial realizados por personas naturales mediante pedidos en línea, por valores iguales o inferiores a \$200.00⁵⁷⁸.

7) Fue suspendida de manera temporal la aplicación de la Ley de responsabilidad fiscal para la sostenibilidad de las finanzas públicas y el desarrollo social, mientras duraron los efectos de la emergencia nacional derivada de la pandemia por Covid-19⁵⁷⁹.

Los efectos de la pandemia por Covid-19 combinadas con las diversas medidas implementadas por el gobierno para mitigar sus efectos, reportaron al cierre del año 2020 un total de ingresos de \$4,841.2 millones que supuso una contracción del -6.0% respecto

⁵⁷⁶ De conformidad a lo establecido en el artículo 1 del Decreto Legislativo número 603 emitido en fecha veinte de marzo de 2020. Cf. Decreto Legislativo 603 (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020).

⁵⁷⁷ Medida que fue implementada por medio del Decreto Legislativo número 604 emitido en fecha veinte de marzo de 2020 y tenía por finalidad a asegurar el abastecimiento para la población de productos alimenticios esenciales, así como de medicamentos para enfermedades respiratorias, productos higiénicos y de limpieza. Vid. Decreto Legislativo número 604 (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020).

⁵⁷⁸ Conforme a lo establecido en el artículo 1 de la Ley de facilitación de compras en línea. Cf. Ley de facilitación de compras en línea (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020).

⁵⁷⁹ De acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del Decreto Legislativo 607 emitido en fecha 26 de marzo de 2020. Vid. Decreto Legislativo 607 (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020).

de los ingresos totales reportados en el año 2019⁵⁸⁰; aspecto que adquiere especial relevancia para la situación económica del país en virtud que el Gobierno de El Salvador, con el propósito de atender la crisis causada por la pandemia del Covid-19, incrementó el gasto público con el propósito de atender a miles de personas afectadas directa o indirectamente.

El incremento del gasto público se vio acrecentado por los efectos de los desastres naturales provocados por las tormentas tropicales Amanda, Eta y Iota, que afectaron la región centroamericana durante el año 2020; así como el conjunto de medidas implementadas por el Gobierno para atender las necesidades de los salvadoreños con preponderancia en el ámbito de salud pública⁵⁸¹ y las asignaciones directas a las familias mayormente afectadas por la paralización de la actividad económica del país, las medidas de restricción de movilidad social y confinamiento para prevenir posibles contagios por Covid-19⁵⁸²⁵⁸³.

⁵⁸⁰ Cf. Carlos Alfredo Gossmann Zarazúa y Aberlardo Medina Bermejo, “Perfiles macrofiscales de Centroamérica. Por una política fiscal para la democracia y el desarrollo”, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, no. 14 (2021), 9-10.

⁵⁸¹ Que abarcó tanto infraestructura como la contratación de personal. *Ibíd.* 14.

⁵⁸² Entre estas medidas destacaron: 1) La entrega de un bono por la cantidad de \$300.00 a cada vivienda que no tuviera un vínculo laboral o ningún ingreso permanente y fuesen afectadas por la pandemia, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7 inciso segundo del Decreto Ejecutivo número 12 emitido en fecha 21 de marzo de 2020; 2) la entrega de un bono por la cantidad de \$150.00 que el Gobierno entregaría a los empleados del Ministerio de Salud Pública y otras entidades directamente vinculadas a la atención del Covid-19 como compensación por las labores realizadas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 7 inciso segundo del Decreto Ejecutivo número 12 previamente aludido; 3) La entrega de canastas de alimentos básicos a todos los hogares de El Salvador. *Ibíd.*

⁵⁸³ En el año 2020 se efectuó la captura del representante legal de la sociedad Intratex de El Salvador, S.A. de C.V., por atribuírsele la probable comisión del delito de evasión de impuestos, de conformidad a lo establecido en los artículos 249 letra “a” y 249-A inciso 1° número 3 del Código Penal, en perjuicio de la hacienda pública, por la cantidad de \$5,336,293.34 correspondientes al ejercicio fiscal 2017, por el cual se inició el correspondiente proceso penal que llegó a desarrollarse la fase de instrucción —tramitada en el Juzgado Sexto de Instrucción de San Salvador—, que posteriormente fue suspendido debido a la medida cautelar ordenada por la Sala de lo Constitucional, por medio de la resolución pronunciada a las nueve horas y cuatro minutos del día siete de octubre de dos mil veinte, en el proceso de amparo número 354-2020. En esa misma resolución la Sala de lo Constitucional ordenó a la Fiscalía General de la República, abstenerse de presentar requerimientos fiscales referentes al delito de “evasión de impuestos por declaración de información falsa o inexacta”, relacionados con las investigaciones tributarias relativas a los ejercicios fiscales 2018 y 2019, toda vez no se hubiese concluido el debido proceso administrativo conforme al artículo 251-A del Código Penal. *Vid.* Sala de lo Constitucional. *Resolución de Amparo, Referencia: 354-2020.* El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

Los gastos totales realizados por el gobierno de El Salvador ascendieron a la cantidad de \$7,927.8 millones —equivalentes al 20.8% del PIB— que representa un incremento del 29.7% al compararlo con los gastos incurridos durante el año 2019⁵⁸⁴ y al cotejarlo con el reporte de ingresos para el año 2020 antes relacionado, permite determinar que el referido año se cerró con un déficit presupuestario equivalente a \$2,456.6 millones.

El gobierno de El Salvador estimó que para el presente año percibiría la cantidad de \$5,876.8 millones, que supondría —en caso de confirmarse— un incremento del 21.2% respecto de los ingresos reportados durante el año 2020⁵⁸⁵; mientras que el presupuesto de gastos aprobado para el año en curso ascendió a la cantidad de \$7,423.6 millones⁵⁸⁶, que de acuerdo las estimaciones proyectadas refleja un déficit equivalente a \$1,546.8 millones.

La situación tributaria del país resulta preocupante debido a que su financiamiento se realizará acudiendo a deuda que conforme a las estimaciones efectuadas por FUNDE superarán el doble de la deuda aprobada para el presupuesto 2020⁵⁸⁷ pudiendo llegar a alcanzar el 88.5% del PIB⁵⁸⁸. Ante el escenario descrito el gobierno de El Salvador durante el transcurso de este año implementó diferentes medidas que resultan contradictorias para los fines recaudatorios de la hacienda pública.

⁵⁸⁴ Ibíd. Carlos Alfredo Gossmann Zarazúa y Aberlardo Medina Bermejo, *“Perfiles macrofiscales de Centroamérica. Por una política fiscal para la democracia y el desarrollo”*, 14.

⁵⁸⁵ Porcentaje que el gobierno espera recaudar a partir de una carga tributaria del 20.1% que resulta ser muy superior al 18.1% reportado durante el año 2020 y del 17.4% reportado durante los años 2015-2019, aspecto que fue cuestionado por Gossmann Zarazúa y Medina Bermejo debido a el gobierno de El Salvador no expresó una explicación clara acerca del mecanismo que permitiría el referido comportamiento inusual de la recaudación tributaria. Ibíd. 10.

⁵⁸⁶ Cf. Ministerio de Hacienda, *Guía del presupuesto general del Estado para el ciudadano* (San Salvador: Ministerio de Hacienda, 2021), 14.

⁵⁸⁷ Estableciéndose la emisión de títulos valores como la principal fuente de financiamiento al alcanzar el 85.2%. Vid. Fundación Nacional para el Desarrollo, *“Análisis del proyecto de presupuesto 2021”* (San Salvador: Fundación Nacional para el Desarrollo, 2021), 11.

⁵⁸⁸ Ibíd.

En este sentido resulta oportuno destacar que el día 8 de junio del presente año fue promulgada la Ley Bitcoin, conforme a esta normativa El Salvador se estableció en el primer país en convertir a la referida criptomoneda⁵⁸⁹ como moneda de curso legal⁵⁹⁰ y como tal, se encuentran exentas del pago de impuestos los intercambios que se realicen utilizándola⁵⁹¹ —de la misma manera que ocurre con las restantes monedas de curso legal una operativa —el Dólar— y otra reconocida solo de manera nominal —el Colón salvadoreño—; sin embargo, el Bitcoin no solo es una criptomoneda sino que cuenta con la dualidad de fungir como un cripto activo.

La calidad de activo digital implica que este puede generar ganancias y a pesar de esa circunstancia, se encuentran exentos al pago de impuestos conforme a lo establecido en la Ley Bitcoin, consecuentemente no reportará ningún tipo de ingreso a la hacienda pública. Otra medida recientemente implementada por el Gobierno de El Salvador fue la emisión de una nueva Ley de amnistía tributaria que exonera el pago de las multas, intereses y recargos a los sujetos pasivos que aporten al fisco los montos adeudados o indebidamente deducidos, a más tardar el día 10 de diciembre del presente año, de los tributos originales o complementarios que adeuden al Fisco⁵⁹².

Analizados los criterios de política criminal y política fiscal que incidieron en el texto de la eximente de punibilidad establecida en el artículo 252 del vigente Código penal de El

⁵⁸⁹ Las criptomonedas pueden ser definidas como archivos bits con datos que buscan cumplir todas las funciones que se le asignan al dinero tradicional con la particularidad que se efectúa utilizando internet como medio de transmisión. Cf. Agustín Barroilhet Díez, *“Criptomonedas, economía y derecho”*. Revista chilena de derecho y tecnología, no. 1 (2019), 31, https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-25842019000100029.

⁵⁹⁰ Conforme al artículo 1 de la Ley Bitcoin, la criptomoneda en referencia operará conjuntamente con el dólar de los Estados Unidos de América y — al menos— nominalmente se le reconoce existencia junto al Colón salvadoreño, que bien es sabido dejó de circular pese estar permitido en la Ley de integración monetaria. *Ibíd.* Ley Bitcoin: El Salvador, 2021.

⁵⁹¹ Tal como lo regula expresamente el artículo 16 de la Ley Bitcoin. *Ibíd.*

⁵⁹² Vid. Ley especial y transitoria, que otorga facilidades para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2021).

Salvador, es ineludible hacer una breve referencia a los aspectos de índole eminentemente política ejercidos por la élite política salvadoreña que condicionaron su conservación. En este sentido es oportuno destacar que en el año 2005 los dueños de los principales bancos salvadoreños⁵⁹³ vendieron la mayoría de las acciones de las instituciones financieras a entidades transnacionales.

Tal como lo destacó Barrientos, las ventas de los referidos bancos no fueron realizadas en condiciones normales de mercado, debido a que mientras Francisco Guillermo Flores Pérez ejerció el cargo de Presidente de El Salvador, concedió diversos privilegios fiscales con el propósito de incentivar la incursión de los inversionistas en la bolsa de valores⁵⁹⁴.

Destacando en este ámbito la exención del pago del impuesto sobre la renta para las utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, incluyendo ganancias de capital o cualquier otro beneficio que obtengan personas naturales, generados en inversiones o en la compra, venta de acciones o demás títulos valores, siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisiones inscritas y autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de Valores y la colocación de los mismos hubiese sido realizada a través de una bolsa de valores legalmente autorizada⁵⁹⁵.

En este punto se vuelve necesario establecer que tan solo el 10% de las acciones fueron vendidas a personas naturales; mientras que el 90% restante se vendieron fuera del país a bancos transnacionales que se encontraron exentos del pago del impuesto sobre la

⁵⁹³ Los dueños de los principales bancos de El Salvador en esa época se habían constituido como la nueva élite económica de El Salvador, que se encontraba organizada en ocho grupos que a través de sus vínculos familiares o por medio de las juntas directivas o accionistas, ejercían influencia política y económica en el país. En esta categoría destacaron: el Grupo Agrisal, Grupo Banco de Comercio, Grupo Scotiabank, Grupo Salvadoreño —incluyendo las empresas del grupo Simán y del grupo Salume—, Grupo Banco Agrícola, y el Grupo Financiero Cuscatlán. Ibíd. Ricardo Barrientos, *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*, 197-198.

⁵⁹⁴ Ibíd. 198.

⁵⁹⁵ Ibíd. 199.

renta. A su vez, la venta de las acciones antes aludidas no generó ningún tipo de ingreso en concepto de pago del impuesto al valor agregado en atención a que los títulos valores son catalogados como bienes muebles incorpóreos, por tanto no se encuentran catalogados como hechos generadores pues esta categoría únicamente incluye a los bienes muebles corporales⁵⁹⁶.

En definitiva la venta de los bancos privatizados en la década de los años noventa constituye un gasto tributario debido a que no reportaron impuesto alguno, que de haberlo hecho, le hubiese reportado a la hacienda pública un ingreso aproximado de \$200 millones⁵⁹⁷ en concepto de impuesto sobre la renta.

Desde esta perspectiva es posible afirmar que los distintos cambios efectuados al régimen tributario aplicable en El Salvador, se encontraron condicionadas principalmente por criterios de índole política fiscal y por criterios de índole estrictamente políticos —en defensa de los intereses de las élites económicas de El Salvador que se beneficiaron con su aplicación⁵⁹⁸—. En concordancia con lo expuesto la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública establecida en el artículo 252 en el vigente Código penal de El Salvador, no se encuentra condicionada por criterios de carácter político criminal, más bien se rige por criterios de política fiscal y de carácter político propiamente tal⁵⁹⁹.

⁵⁹⁶ *Ibíd.*

⁵⁹⁷ *Ibíd.*

⁵⁹⁸ De manera similar a lo ocurrido con las reformas tributarias acontecidas durante la vigencia del Código penal El Salvador de 1973.

⁵⁹⁹ Tal como ocurrió con la pretérita regulación de la excusa absolutoria establecida en el Código penal El Salvador de 1973, que fue emitida y aplicada en un contexto de constante crisis económica y de tutela de intereses de las élites económicas de El Salvador.

CAPÍTULO IV

Establecer de qué manera informa la política criminal al análisis jurídico de la excusa absolutoria aplicable a los delitos relativos a la hacienda pública previstos en el Código Penal de El Salvador.

Sumario: 1. Integración de la dogmática penal y la política criminal. 2. Funciones de la política criminal. 3. Principios rectores de la política criminal. 4. El programa penal de la Cn de El Salvador. 5. Modelos de política criminal. 6. Falta de correspondencia del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador con el valor justicia. 7. Falta de correspondencia del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador con los principios los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad que integran la política criminal. 8. Ausencia de correspondencia del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador con las funciones de la política criminal.

Resumen: El propósito de este capítulo consiste en establecer que la dogmática penal y la política criminal son dos campos del conocimiento estrechamente vinculados. En este sentido, es preciso acotar que si bien el análisis de la excusa absolutoria corresponde a la dogmática penal, su regulación y posterior aplicación se encuentra condicionada por los principios y funciones establecidas por la política criminal en gran medida incorporados al programa penal de la Constitución.

Por otra parte, se establecerá que la actual regulación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, carece de correspondencia con el valor justicia, con los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad que integran la política criminal, así como con las funciones encomendadas a esta última.

1. Integración de la dogmática penal y la política criminal.

En la concepción tradicional de la dogmática penal era común sostener que el derecho penal y la política criminal se encontraban totalmente separadas⁶⁰⁰, muestra de este pensamiento fue la locución categórica utilizada por Von Lizst: *“El derecho penal es la barrera infranqueable de la política criminal”*⁶⁰¹; sin embargo, la concepción antes expuesta fue superada a partir de los aportes realizados por Claus Roxin⁶⁰².

El connotado autor propuso la vinculación del sistema del derecho penal a las valoraciones político criminales⁶⁰³⁶⁰⁴ —aspecto que es totalmente trascendente aunque en la actualidad pueda parecer un aspecto evidente⁶⁰⁵— y la necesidad de elaborar las

⁶⁰⁰ En este sentido resultan ilustrativas las palabras del Roxin, al afirmar: *“Tradicionalmente se plantean dichas disciplinas más bien en una relación recíproca antagónica”*. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 223 (véase cap. 1. n. 21).

⁶⁰¹ Roxin refirió que en opinión de Von Liszt, en la política criminal se encuentran insertos los métodos adecuados para la lucha contra el delito refiriéndose a la llamada misión social del derecho penal; mientras que al derecho penal en su sentido jurídico, correspondía la función liberal del Estado de Derecho, es decir asegurar la igualdad en la aplicación del derecho y la libertad individual frente al ataque del Estado. De esta forma, los aportes de Von Lizst, partían de la concepción que el *“fin del derecho penal”* era la meta de la política criminal; mientras que el derecho penal era concebido como la *“magna carta del delincuente”* que pretendía proteger no a la comunidad sino al individuo que *“se revelaba contra ella”*, garantizándole el derecho *“de ser castigado sólo bajo los presupuestos legales y únicamente dentro de los límites legales”*. Roxin, *Política criminal y sistema de derecho penal*, 32 (véase cap. 1 n. 14).

⁶⁰² Al respecto destacó Muñoz Conde que Roxin dio a conocer sus aportes al participar de una conferencia impartida en la Academia de Ciencias de Berlín el día 13 de mayo de 1970, ocasión en la que expuso un programa metodológico que habría de servir de fundamento a todos sus trabajos posteriores. *Ibíd.* 12.

⁶⁰³ Así lo puso de manifiesto Roxin al expresar: *“Derecho penal y Política criminal: ellos no forman, como se deduce de mis exposiciones, esos contratos que tradicionalmente se presentan en nuestra ciencia.”*

El Derecho penal es más bien la forma en que las finalidades político-criminales se transforman en módulos de vigencia jurídica. Si se estructura la teoría del delito en este sentido teológicamente, desaparecerán las objeciones que se formulan contra la dogmática abstracto conceptual proveniente de los tiempos positivistas. Ibíd. 101.

⁶⁰⁴ Por su parte Windfried Hassemer y Muñoz Conde evidenciaron la relación entre la dogmática penal y la política criminal al expresar: *“La Política criminal tiene mucho que ver con la tensión, a la que antes aludíamos, entre lo “verdadero” y lo “real”. El ámbito de lo real se encuentra ya en las propias normas jurídicopenales y su misión respecto a ellas consiste en preguntar si este ámbito aquí y hoy puede justificarse, si hay que ampliarlo o reducirlo. El criterio central para dar una respuesta a esta cuestión es el merecimiento de la pena: el legislador sólo puede amenazar con una pena una conducta humana, si ésta es merecedora de pena. Desde el punto de vista políticocriminal parece, pues, claro y fácilmente estructurado el concepto de conducta criminal”*. Cf. Windfried Hassemer y Francisco Muñoz Conde, *Introducción a la Criminología y al derecho penal* (Valencia: Tirant lo Blanch, 1989), 65.

⁶⁰⁵ En ese sentido resultan pertinentes las palabras de Sánchez Escobar al expresar: *“La relación entre derecho penal y política criminal en estos tiempos nos parece innegable, es decir se ha vuelto una coexistencia necesaria respecto del fenómeno delictivo, con ello queremos significar que el derecho penal contemporáneo, no puede pretender escapar a la realidad social de que el delito no se reduce a fenómenos jurídicos, y que la solución de dichos conflictos sociales es mejor entendida, si al análisis del sistema de la teoría del delito, se incorporan los datos empíricos que la política criminal y la criminología permiten conocer, para elaborar un derecho penal capaz de cumplir su misión y función, en cuanto ser la última ratio de tutela de bienes jurídicos, reforzador de la convivencia del imperio del orden normativo en la conciencia ciudadana, e instrumento reductor de la violencia”*. Cf. Carlos Ernesto Sánchez Escobar, *Política criminal*

distintas categorías de la teoría jurídica del delito⁶⁰⁶⁶⁰⁷, en función de los principios político criminales que las informan.

En efecto la propuesta teórica formulada por Roxin inició con las concretas categorías de la teoría jurídica del delito —que en la concepción finalista de la acción seriamente criticada por el citado autor, se reconocen las siguientes: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad—, destacando que estas deben sistematizarse, desarrollarse y contemplarse desde un principio a partir de su función político criminal⁶⁰⁸.

Afirmación que Roxin fundamentó en el postulado “*nullum crimen*” que calificó como un postulado político criminal no menor que la exigencia de combatir con éxito el delito⁶⁰⁹, para tal efecto propuso efectuar una ponderación reguladora de los intereses sociales en situaciones conflictivas y las exigencias de la teoría de los fines de la pena, que le sirven de fundamento desde la óptica político-criminal a las referidas categorías de la teoría jurídica del delito.

De esta forma Roxin propuso que la función político criminal del “tipo” como parte integrante de la categoría jurídica del delito, consiste en la plasmación del principio de legalidad⁶¹⁰; mientras que la referida función de la antijuridicidad consiste en la solución

y *principalismo*. *Una perspectiva de los principios de legalidad, dignidad, lesividad y culpabilidad* (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2003), 9.

⁶⁰⁶ Roxin destacó que la unidad sistemática entre política-criminal y derecho penal debían incluirse en la estructura de la teoría del delito. Roxin, *Política criminal y sistema de derecho penal*, 31 (véase cap. 1 n. 14).

⁶⁰⁷ Aspecto reconocido por Silva Sánchez al expresar: “*Con independencia de ulteriores precisiones, o incluso de discrepancias en cuanto al concreto alcance de su método, la obra de Roxin suele ser descrita como un intento de construcción del Derecho penal, y en concreto de la teoría jurídica del delito, desde la perspectiva de la Política criminal*”. Cf. Jesús María Silva Sánchez, *Política criminal en la dogmática: algunas cuestiones sobre su contenido y límites* (Valencia: Tirant lo blanch, 2000), 95.

⁶⁰⁸ Roxin, *Política criminal y sistema de derecho penal*, 58 (véase cap. 1 n. 14).

⁶⁰⁹ La relevancia del citado principio deviene que este no solo era un elemento de la prevención general sino que la propia limitación jurídica del poder sancionador del Estado, resulta ser un objetivo importante de la política criminal de un Estado de Derecho. *Ibíd.*

⁶¹⁰ En opinión de Roxin, el principio de legalidad se desarrolla a través de dos métodos disímiles, el primero consiste en la descripción lo más precisa posible de las acciones; mientras que el segundo es utilizado por el legislador en los

social de conflictos⁶¹¹. La función político criminal de la culpabilidad se encuentra determinada por los fines de la pena⁶¹²⁶¹³.

De lo hasta aquí relacionado puede colegirse que no es posible obtener ningún argumento a favor de la contraposición entre Derecho penal y política criminal, al contrario el reconocimiento de tal relación se vuelve necesaria y útil siempre que se tenga presente que la última disciplina citada, no puede reducir al derecho penal a su antojo debido a que este encuentra su verdadero límite en el sistema de garantías que prevé a partir de una concepción antropocéntrica⁶¹⁴.

2. Funciones de la política criminal.

La política criminal es una disciplina valorativa cuyas funciones se encuentran orientadas a comprender y prevenir el delito⁶¹⁵, para efectuar el referido cometido debe estudiar el fenómeno criminal que se pretende prevenir⁶¹⁶, así como los mecanismos adecuados para hacerlo —prevenirlo—⁶¹⁷.

casos en que no le interesa la cualidad externa de la conducta del autor porque el fundamento de la sanción radica en que alguien infringe las exigencias de comportamiento que derivan de la actividad social que desempeñan, reservando esta modalidad a los delitos consistentes en la infracción de un deber. Roxin, *Política criminal y sistema de derecho penal*, 60 (véase cap. 1 n. 14).

⁶¹¹ Aspecto que realiza el legisferante penal a través de la aplicación de un número limitado de principios ordenadores materiales, aludiendo Roxin en el caso de la legítima defensa a los principios de autoprotección, prevalencia del derecho y proporcionalidad; mientras que en el caso del estado de necesidad defensivo se vuelven operativos los principios de autoprotección y ponderación de bienes. En cuanto al estado de necesidad suprallegal rigen los principios de ponderación de bienes y de autonomía. *Ibíd.* 78-79.

⁶¹² Roxin al referirse a la función político criminal de la culpabilidad como categoría integrante de la teoría jurídica del delito, expresó: “*Si se comprueba, en efecto, que el actuar del autor era erróneo desde el punto de la vista de la regulación social de conflictos, queda todavía por responder para la labor dogmática la ulterior cuestión de si una tal conducta merece la pena*”. *Ibíd.* 89.

⁶¹³ Las consideraciones efectuadas por Roxin tal como lo destacara Muñoz Conde, presupone que lo verdaderamente relevante no consiste en determinar si el sujeto activo del delito pudo actuar de una manera distinta a como realmente lo hizo —como era concebido en la propuesta efectuada por la teoría de finalista de la acción—, pues lo importante es precisar si debe imponerse una pena al autor de un acto injusto conforme a los fines de la pena. *Ibíd.* 21.

⁶¹⁴ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 10 (véase cap. 4 n. 597).

⁶¹⁵ Sanz Mulas, *Política Criminal*, 70 (véase cap. 1 n. 146).

⁶¹⁶ En opinión de Sanz Mulas se debe tener en cuenta que los instrumentos de prevención estarán condicionados en todo momento por la forma de entender el delito, que estará marcada por una concepción criminológica que le sirva de sustento —biológica, sociológica, psicológica, teoría del etiquetamiento, teorías victimológicas, etc.—. *Ibíd.*

⁶¹⁷ Aspecto que en opinión de Sanz Mulas implicará definir si debe incidir en la prevención antes del delito, posterior a la comisión del delito o ambas. *Ibíd.*

La función de prevenir la comisión de conductas delictivas se efectúa a partir de las siguientes medidas de prevención: i) medidas de prevención primarias: dirigidas a evitar los orígenes del fenómeno delictivo, atienden a las estructuras económicas, sociales, culturales, educativas, familiares, etc.⁶¹⁸; ii) medidas de prevención secundarias: consistentes en actividades disuasorias normativas que se efectúan a través de mecanismos intimidatorios dirigidos tanto al sujeto activo del delito como para la sociedad en general; y iii) medidas de prevención terciaria: que inciden en los distintos modelos de tratamiento de delincuentes y tienen como objetivo evitar su reincidencia⁶¹⁹.

Por otra parte, la política criminal tiene por función criticar la legislación vigente con el propósito de plantear las correspondientes reformas⁶²⁰, con ese propósito la política criminal se sirve de la criminología que tiene por cometido valorar si la ley ha cumplido o no con los fines de prevención mediante el análisis de los niveles de reincidencia, los éxitos o fracasos en la resocialización, la utilidad de las penas, etc.⁶²¹, con la finalidad de poner los datos que le suministre la ciencia previamente aludida para comprobar la eficacia o ineficacia de los instrumentos utilizados y de esta forma, diseñar un programa integral de política criminal⁶²².

3. Los principios fundamentales del derecho penal como límites de la política criminal.

Es incuestionable afirmar que, en un Estado constitucional de Derecho las decisiones que se emitan en el ámbito de la política criminal, en todo momento se encontrarán

⁶¹⁸ En opinión de Sánchez Escobar este tipo de medidas resultan ser las más eficaces. Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 18 (véase cap. 4 n. 607).

⁶¹⁹ *Ibíd.*

⁶²⁰ Sanz Mulas, *Política Criminal*, 26 (véase cap. 1 n. 146).

⁶²¹ *Ibíd.*

⁶²² Programa en el que se deberán definir los objetivos a perseguir y las estrategias diseñadas de acuerdo a los distintos tipos de criminalidad. *Ibid.*

limitadas por una serie de principios rectores que se establecen como los grandes postulados que deben regir la organización política y jurídica de cada sociedad; sin embargo, estos no deberían ser rebasados por decisiones político criminales, pese a que puedan contar con un amplio sentido utilitarista y efectivista⁶²³.

En este sentido es necesario aludir que la historia del saber penal se encuentra marcada por la creación y perfección de los principios que limitan y rigen todo el poder punitivo del estado⁶²⁴, que se desarrolló durante un dilatado proceso efectuado en distintos escenarios, marcados principalmente por las relaciones histórico, político, económico y social de los diversos pueblos de la humanidad, específicamente en lo concerniente al derecho a castigar⁶²⁵.

De esta forma los principios reconocidos en la Constitución cumplen la función de limitar el poder estatal en general y con mayor énfasis el poder penal⁶²⁶⁶²⁷, a partir de la supremacía de los principios que el legislador constituyente incorporó en la Carta Magna⁶²⁸⁶²⁹⁶³⁰. La aplicación de los principios reconocidos en la constitución como límite al poder adquiere especial relevancia al momento que el legisferante penal formule o

⁶²³ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 30 (véase cap. 4 n. 597).

⁶²⁴ La relevancia de los principios fue puesta de manifiesto por Sánchez Escobar al referir que en el ámbito jurídico en general y el ámbito del derecho penal en particular, estos principios se erigen como el eje central de la producción normativa. *Ibid.* 2.

⁶²⁵ *Ibid.* 2.

⁶²⁶ Aspecto que resulta indispensable debido a que el derecho penal a diferencia del derecho civil, no se fundamenta en el principio de equiparación más bien rige el principio de subordinación del individuo al poder del Estado. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 43 (véase cap. 1. n. 21).

⁶²⁷ En similar sentido se pronunció Mir Puig al referir que el derecho penal constituye uno de los medios de control social existentes en las sociedades actuales, pero a diferencia de la familia, la escuela, la profesión, los grupos sociales —que si bien tienen la calidad de medios de control social—poseen un carácter informal, aspecto del cual se separa el derecho penal en razón que constituye un medio de control social formalizado, cuya relevancia se evidencia en razón de encontrarse monopolizado por el Estado y debido a que constituye una de las parcelas fundamentales del poder estatal que desde la Revolución francesa, se considera necesario delimitar con la máxima claridad posible como garantía del ciudadano. *Ibid.* Santiago Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 47-48.

⁶²⁸ Vid. Luis López Guerra, *Introducción al derecho constitucional*, (Valencia: Tirant lo blanch, 1994), 53.

⁶²⁹ Cf. Rodolfo Ernesto González Bonilla, *Cualidades de la Constitución*, en *Teoría de la Constitución Salvadoreña* (San Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000), 108-109.

⁶³⁰ Cf. German J. Bidart Campos, *El derecho de la Constitución y su fuerza normativa* (Buenos Aires: Sociedad Anónima Editora Comercial, Industrial y Financiera, 1995), 92.

reforme disposiciones penales como actividad incriminadora de conductas punibles, debido a que en el proceso de producción normativa debe respetar el conjunto de principios que fueron reconocidos en la Constitución⁶³¹.

El respeto del referido núcleo esencial e irreductible de principios reconocidos en la norma de mayor rango del ordenamiento jurídico presupone la exigencia de consecuencias jurídicas, en concreto impone una actividad de control de las opciones político criminales que decida utilizar el legislador, que deben ser desarrollados a través de los mecanismos reguladores establecidos en la misma Constitución para su defensa⁶³².

Tal sometimiento de las opciones político criminales a las regulaciones constitucionales supone un límite a la actividad legislativa, debido a que si bien el legislador secundario cuenta con libertad configurativa⁶³³, esta no resulta ser arbitraria, irracional e irrestricta⁶³⁴, en tanto que, al ser una manifestación del poder estatal, se encuentra limitada por los principios reconocidos en la Carta Maga⁶³⁵.

Corresponde aludir a continuación al conjunto de principios que la dogmática penal reconoce como límite a la política criminal, particularmente —en lo que al presente apartado interesa— al ejercicio de la potestad legislativa tanto al momento de emitir

⁶³¹ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 32 (véase cap. 4 n. 607).

⁶³² *Ibíd.* 33.

⁶³³ Vid. Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 18-98*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2007.

⁶³⁴ Así se refirió la Sala de lo Constitucional al expresar: “*En modo alguno lo anterior significa que el ejercicio de tal libertad implique desconocimiento de los parámetros constitucionales, puesto que la facultad legislativa material no es ilimitada, es más bien una facultad libre pero dentro del marco constitucional y, por ende, controlable. Aunque el legislador tiene amplia discrecionalidad para crear normas, debe tener como marco de referencia los parámetros materiales y procesales constitucionalmente establecidos, especialmente con la limitación que deriva del ámbito en que se ejercen y son protegidos los derechos fundamentales*”. *Ibíd.*

⁶³⁵ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 33 (véase cap. 4 n. 607).

disposiciones penales como al proceder a su reforma, pues se erigen en un auténtico límite al actuar del legislador secundario, a saber:

a) Principio de intervención mínima: en la dogmática penal se ha reconocido que el derecho penal ha incursionado en una especie de círculo vicioso, debido a que ante el aumento de la criminalidad se corre el riesgo de incrementar la dureza en la represión punitiva, que en opinión de Muñoz Conde parece volver a las épocas de una política penal autoritaria que se creía haber superado⁶³⁶, aspecto que fue abordado con mayor amplitud por Cancio Meliá al destacar que el derecho penal desarrollado en las últimas décadas en Europa, se ha visto influenciado por el fenómeno de la “expansión” del ordenamiento jurídico penal⁶³⁷.

En ese sentido autores como Cancio Meliá y Silva Sánchez refirieron que el proceso de expansión⁶³⁸ del derecho penal se encuentra conformado por los siguientes fenómenos:

a) el derecho penal simbólico: caracterizado por dirigir la producción normativa a la opinión pública con la finalidad de crear una opinión tranquilizadora de un legislador atento y decidido⁶³⁹; y b) el punitivismo: que en opinión de Cancio Meliá no puede limitarse el efecto del carácter expansivo del derecho penal tan solo a la promulgación de normas penales de carácter simbólico.

Lo anterior en virtud que la evolución del fenómeno en comento no solo aparece como instrumento para generar la sensación de tranquilidad con la emisión de normas que

⁶³⁶ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 71 (véase cap. 1 n. 1).

⁶³⁷ Cancio Meliá, *Dogmática y política criminal en una teoría funcional del delito*, 122 (véase cap. 1 n. 147).

⁶³⁸ En opinión de Silva Sánchez el término “expansión” hace alusión a un complejo proceso de avance del Derecho Penal caracterizado no sólo agravación de las penas sino sobre todo, por la tendencia creciente a utilizar el ordenamiento punitivo como instrumento de gestión de los grandes problemas sociales, con la consecuente tipificación de numerosas conductas relacionadas con sectores de la vida comunitaria hasta hace poco ajenos a la intervención penal; todo ello en el contexto de una creciente flexibilización de las reglas de imputación y de las clásicas garantías de orden sustantivo y procesal. Silva Sánchez, *La expansión del derecho penal*, 208 (véase cap. 1 n. 127).

⁶³⁹ En este sentido Cancio Meliá expresó que el Código penal español de 1995 es un ejemplo paradigmático de la inflación penal debido a que reguló intereses difusos a los que se les denominan “bienes jurídicos”. *Ibíd.* 126-127.

desde su emisión se sabe que se encuentran destinadas a no ser aplicadas, pues en forma conjunta concurren los procesos de criminalización “a la antigua usanza”, es decir la implementación de normas penales nuevas que sí son aplicadas o al endurecimiento de las penas previstas en normas previamente existentes⁶⁴⁰.

En esta tesitura la utilización por parte del Estado de prácticas cada vez más invasivas en el ámbito de los derechos individuales, provoca que el establecimiento de límites al poder punitivo estatal se convierta en un tema de permanente actualidad, por lo que adquieren especial trascendencia dos límites reconocidos desde antaño por la dogmática penal, trátase del principio de intervención mínima⁶⁴¹⁶⁴² y del principio de intervención legalizada del poder del Estado⁶⁴³.

El principio de intervención mínima implica que *“el Derecho penal sólo debe intervenir en los casos de ataques muy graves a los bienes jurídicos más importantes”*, en consecuencia las perturbaciones más leves del ordenamiento jurídico son objeto de otras áreas del derecho⁶⁴⁴⁶⁴⁵. Esta circunstancia ha llevado a la dogmática penal a afirmar que el derecho penal ostenta un carácter subsidiario frente a las restantes ramas del ordenamiento jurídico⁶⁴⁶, aspecto que se complementa con el carácter fragmentario del derecho penal⁶⁴⁷.

⁶⁴⁰ Ibíd. 131-132.

⁶⁴¹ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 72 (véase cap. 1 n. 1).

⁶⁴² Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 9 (véase cap. 4 n. 597).

⁶⁴³ Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 72 (véase cap. 1 n. 1).

⁶⁴⁴ Ibíd.

⁶⁴⁵ En similar sentido se pronunció Sánchez Escobar al decir: “[...] *debe precisarse que la tutela de los bienes jurídicos en el orden social no se realiza con exclusividad mediante la intervención del poder punitivo del estado, esta actividad únicamente debe constituir un ámbito de protección complementario por el derecho penal cuando a nivel de política de gestión de los conflictos se ha confirmado el fracaso de otros sectores de intervención estatal en el tratamiento del conflicto; de ahí que la punibilidad en su connotación abstracta y concreta es la última opción para el estado por cuanto el derecho penal no es un mecanismo de protección total de bienes jurídicos de los habitantes*”. Cf. Carlos Ernesto Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal* (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2004), 13.

⁶⁴⁶ Mir Puig, *Estado, pena y delito*, 123 (véase cap. 1 n. 1).

⁶⁴⁷ Ibíd. 123-124.

El principio de intervención mínima en un primer momento se encuentra dirigido al legislferante penal, como límite en la configuración de las normas penales tanto en la definición de lo prohibido con rango de delito como de las consecuencias jurídicas derivadas de su comisión. Tal poder de configuración le concede al legislador el dominio de incrementar o reducir los márgenes de la criminalización, aspecto que genera consecuencias en la aplicación del orden jurídico penal⁶⁴⁸.

El poder normativo relacionado en los párrafos que anteceden no es omnímodo, más bien en un estado constitucional toda política de creación normativa está reducida a ciertos márgenes que son irreductibles en los que el derecho penal no debe intervenir, por tal razón se debe procurar lograr en todo momento un equilibrio con los bienes jurídicos de los habitantes y de esta forma alcanzar un nivel aceptable de seguridad ciudadana⁶⁴⁹.

En este sentido resultan atendibles los aportes de Sánchez Escobar al expresar que toda intervención del Estado, únicamente podrá ser catalogada de legítima cuando resulte estrictamente necesaria para alcanzar la tutela de los derechos de los habitantes en un marco de seguridad, paz social y justicia; en este punto, el principio de mínima intervención del derecho penal adquiere un rol fundamental consistente en generar la menor injerencia del Estado en los ámbitos de libertad de las personas⁶⁵⁰.

Aspecto que adquiere especial relevancia en el estado de derecho en virtud que en esta concepción no es permisible cualquier tipo de intervención penal, más bien se requiere una articulación de la política criminal y derecho penal mínimo, así como la exclusión de

⁶⁴⁸ Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal* 10 (véase cap. 4 n. 645).

⁶⁴⁹ *Ibíd.*

⁶⁵⁰ *Ibíd.*

una concepción del derecho penal máximo⁶⁵¹, que suele manifestarse a través del inflacionismo penal que tiende a utilizar al derecho penal como el primer instrumento de respuesta institucionalizado para el abordaje de los conflictos sociales, pese a que debería ser empleado como el último mecanismo de control con el que cuenta el Estado para el abordaje de la compleja conflictividad social⁶⁵².

b) Principio de legalidad: es uno de los principios fundamentales que informan el sistema jurídico, como tal se ha establecido desde sus fundamentos político filosóficos como un instrumento de control del poder estatal⁶⁵³⁶⁵⁴ con especial relevancia en el ámbito penal, debido a que presupone limitar la configuración de las conductas que son catalogadas como delitos y faltas, así como sus correspondientes sanciones. Además, en atención a que limita el proceso para la imposición de las correspondientes sanciones que son las consecuencias jurídicas de las conductas delictivas⁶⁵⁵⁶⁵⁶.

⁶⁵¹ Al respecto es oportuno destacar que Ferrajoli distinguió entre el derecho penal mínimo que se caracteriza por encontrarse condicionado y limitado al máximo, como tal es congruente con el máximo grado de tutela de las libertades de los ciudadanos respecto del arbitrio punitivo y responde a un ideal de racionalidad y certeza; así concebido el derecho penal implica que se encuentra excluida de hecho la responsabilidad penal todas las veces que sean inciertos o indeterminados sus presupuestos. Como contrapartida se encuentra el derecho penal máximo que se caracteriza por ser incondicionado e ilimitado, caracterizado por su excesiva severidad, por la incertidumbre y la imprevisibilidad de las condenas y de las penas, como tal se configura como un sistema que no puede ser controlable racionalmente por ausencia de parámetros ciertos y racionales de convalidación y de anulación. Ferrajoli, *Derecho y razón*, 104-105 (véase cap. 1 n. 112).

⁶⁵² Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal* 11 (véase cap. 4 n. 645).

⁶⁵³ En atención a la envergadura del derecho penal Roxin expresó: “[U]n Estado de Derecho debe proteger al individuo no sólo mediante el Derecho penal, sino también del Derecho Penal. Es decir, que el ordenamiento jurídico no sólo ha de disponer de métodos y medios adecuados para la prevención del delito, sino que también ha de imponer límites al empleo de la intervención arbitraria o excesiva del “Estado Leviatán”. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 137 (véase cap. 1. n. 21).

⁶⁵⁴ Asimismo, Roxin destacó que como instrumentos de protección que brinda el Estado de Derecho al sujeto amenazado por las sanciones públicas, se encuentran los principios de culpabilidad y proporcionalidad que pretenden impedir que dentro del marco trazado por la ley se castigue sin responsabilidad individual o que se impongan sanciones demasiado duras. En ese contexto el principio de legalidad sirve para evitar una punición arbitraria y no calculable sin ley o basada en una ley imprecisa o retroactiva. *Ibíd.*

⁶⁵⁵ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 33-34 (véase cap. 4 n. 607).

⁶⁵⁶ En similar sentido se pronunció la Sala de lo Constitución de El Salvador al expresar: “Si bien el principio de legalidad tradicionalmente se ha entendido como una norma dirigida a los jueces, el principio de legalidad a su vez prescribe al legislador la obligación de garantizar la posible verificación y refutación de los supuestos típicos penales. En consecuencia, se viola dicho principio en el caso de figuras delictivas cuyos elementos constitutivos están formulados en términos cuya interpretación no permite una verificación precisa, incentivando diversas opciones interpretativas de carácter subjetivo en el juzgador”. Vid. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

En este sentido es oportuno destacar que el reconocimiento del principio de legalidad encuentra su génesis en los aportes de Feuerbach⁶⁵⁷, quien lo concibió de la siguiente forma: *Nulla poena sine lege, Nulla poena sine crimine, Nullum crimen sine poena legalis*⁶⁵⁸; sin embargo, la concepción dogmática del principio de legalidad antes referida fue modificada y actualmente se encuentra estructurada de la siguiente forma: i) no hay delito sin ley —que se expresa con el aforisma *nullum crimen sine lege*—; y ii) no hay pena sin ley —*nulla poena sine lege*—⁶⁵⁹⁶⁶⁰.

En otros términos lo propone Vallejo al expresar que el principio de legalidad se encuentra estructurado con la expresión *nullum crimen sine praevia lege*, a la que añade la locución *nulla poena sine praevia lege*, acotando a su vez que la última expresión precitada no se refiere exclusivamente a la pena en sentido estricto, pues se extiende a las medidas de seguridad⁶⁶¹.

Una conceptualización mucho más amplia del principio de legalidad, fue propuesta por Luigi Ferrajoli, quien califica a la concepción del principio de legalidad antes relacionada —*nulla poena, nullum crimen sine lege*— como axioma de mera legalidad frente al que antepone el principio de estricta legalidad, que exige además las siguientes garantías como condiciones necesarias de la legalidad penal, a saber: *nulla lex poenalis sine*

⁶⁵⁷ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 34 (véase cap. 4 n. 607).

⁶⁵⁸ Cf. Paul Joham Anselm Riter von Feuerbach, *Tratado de derecho penal común vigente en Alemania* (Buenos Aires: Editorial Hammurabi S.R.L., 2007), 55.

⁶⁵⁹ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 138 (véase cap. 1. n. 21).

⁶⁶⁰ En este mismo sentido se pronunció Vallejo al decir: “Una de las principales características del Derecho penal moderno, hoy exigencia mínima del Derecho penal, en contraste con lo que aconteció durante muchos años, en tiempos de la Monarquía Absoluta, es que sólo las leyes, no la voluntad del juez, pueden crear los delitos y sus penas. Aún se expresa esta prohibición con la clásica formulación latina acuñada por von Feuerbach (en su *Lehrbuch de 1801*): *nullum crimen, nulla poena, sine lege, considerablemente ampliada en la actualidad*”. Vid. Manuel Jaén Vallejo, *Principios constitucionales y derecho penal moderno* (Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc S.R.L., 1999), 19.

⁶⁶¹ *Ibíd.* 24-25.

*necessitate, sine iniuria, sine actione, sine culpa, sine iudicio, sine accusatione, sine probatorione, sine defensione*⁶⁶².

Una vez fueron relacionados los aspectos integrantes del principio de legalidad en sus principales conceptualizaciones, corresponde aludir que existe un consenso en el campo de la dogmática jurídico penal acerca de la existencia de cuatro consecuencias que derivan del principio de legalidad, en este sentido Roxin destaca que tradicionalmente se reconocen las prohibiciones las siguientes:

i) Prohibición de la analogía (*nullum crimen, nulla poena sine lege*): comprende los tipos penales de la parte especial y las conminaciones de pena en abstracto, por lo que resultaría inadmisibles catalogar como conducta típica un comportamiento no previsto expresamente en una norma penal por el hecho que guarde similitud con otro que sí se encuentra regulado. De la misma forma que resultaría inadmisibles aplicar la pena prevista para una conducta catalogada como delito a otra conducta que no se encuentra tipificada⁶⁶³.

ii) Prohibición de derecho consuetudinario para fundamentar y para agravar la pena (*nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*): implica que en el derecho penal se encuentra prohibido la aplicación del derecho consuetudinario tanto para la creación de nuevas conductas típicas como para la aplicación de sus correspondientes sanciones⁶⁶⁴.

iii) Prohibición de la retroactividad (*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*): goza de una permanente actualidad político jurídica por el hecho que todo legislador puede

⁶⁶² Tal es la relevancia del principio de estricta legalidad, que Ferrajoli, manifestó: “*De todos los principios garantistas —o garantías— expresados por nuestros diez axiomas y de las diez tesis derivados de ellos, el que caracteriza específicamente el sistema cognitivo es el principio de estricta legalidad*”. Ferrajoli, *Derecho y razón*, 94-95 (véase cap. 1 n. 112).

⁶⁶³ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 156 (véase cap. 1. n. 21).

⁶⁶⁴ *Ibíd.* 159.

introducir o gravar posteriormente las previsiones de pena, atendiendo a situaciones coyunturales —hechos con trascendencia mediática— a efecto atacar estados de alarma y excitación políticamente indeseables.

Por regla general la prohibición de retroactividad implica que tan solo podrá imputarse una conducta constitutiva de delito cuando la normativa penal que lo regula se encuentre vigente al momento de la comisión del hecho, consecuentemente se requiere que no haya dejado de encontrarse vigente ya sea por derogación, por el transcurso de un plazo temporal, por derecho consuetudinario en contra o por falta de objeto —en los ordenamientos que admitan esta tipología de derecho—. La excepción a la prohibición de retroactividad de la ley penal se presenta cuando la ley penal resulte ser más benigna para el sujeto activo del delito⁶⁶⁵.

iv) Prohibición de leyes penales y penas indeterminadas (*nuttun crimen, nulla poena sine lege certa*): es una exigencia que si bien es de reconocida raigambre, esa circunstancia no impide que se mantenga vigente debido a que una ley indeterminada o imprecisa y por ello poco clara, no puede proteger al ciudadano de la arbitrariedad del Estado debido que no conlleva una autolimitación del poder sancionador que este posee y que bien es sabido, constituye el principal mecanismo de coerción con el que cuenta el Estado⁶⁶⁶.

En similar sentido se pronunció Bacigalupo al expresar que las prohibiciones que se reconocen a consecuencia del principio de legalidad son las siguientes: i) de aplicación retroactiva (*lex previa*); ii) de aplicación de otro derecho que no sea el escrito (*lex*

⁶⁶⁵ *Ibíd.* 162 y 166.

⁶⁶⁶ Además como reconoce Roxin es contrario al principio de división de poderes, debido a que le permite al juzgador efectuar cualquier interpretación que quiera e invadir las competencias propias del legislador secundario, en virtud que el individuo no puede reconocer lo que puede prohibir, circunstancia que adquiere especial relevancia en razón que no proporciona los fundamentos para realizar un reproche de culpabilidad. *Ibíd.* 169.

escripta); iii) de extensión del derecho escrito a situaciones análogas (*lex stricta*); y iv) de cláusulas legales indeterminadas (*lex certa*)⁶⁶⁷.

Por su parte, la Sala de lo Constitucional de El Salvador afirmó que el principio de legalidad postula el sometimiento al imperio de la ley como presupuesto de actuación punitiva del Estado sobre los ciudadanos a partir de las siguientes exigencias: i) la existencia de una ley (*lex scripta*); ii) la ley debe ser anterior al hecho sancionado (*lex previa*); y iii) la ley debe describir un supuesto de hecho estrictamente determinado (*lex certa*), aspecto que conlleva un rechazo de la analogía como fuente creadora de delitos y penas, impidiendo de esta forma que el juzgador se convierta en legislador⁶⁶⁸.

c) Principio de culpabilidad: constituye un límite al objetivismo radical conforme al cual se tiende a decantar la respuesta punitiva teniendo en cuenta en forma exclusiva la afectación al bien jurídico protegido, prescindiendo de los aspectos de atribución personal, es decir del ámbito subjetivo. En ese sentido es oportuno acotar que su configuración debe contar con una serie de garantías que impidan la sanción de las personas atendiendo de manera exclusiva al resultado causado sin que le pueda ser imputado culpablemente⁶⁶⁹⁶⁷⁰.

Además, resulta conveniente destacar que conforme a la teoría preventiva mixta⁶⁷¹ el principio de culpabilidad se establece en un medio de limitación de la pena, de tal forma

⁶⁶⁷ Bacigalupo, *Principios de derecho penal, parte general*, 43-44 (véase cap. 1. n. 7).

⁶⁶⁸ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

⁶⁶⁹ Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal* 46 (véase cap. 4 n. 636).

⁶⁷⁰ Resultan incompatibles con el principio de culpabilidad figuras antiguas como el *versari in re illicita*, conforme al cual quien realizaba un acto ilícito respondía de todas sus consecuencias, la fundamentación o agravación de pena por el mero resultado, debido a que constituye una modalidad de responsabilidad objetiva, así como los delitos cualificados por el resultado, así como la antigua presunción de culpabilidad del acusado. *Ibid.* Manuel Jaén Vallejo, *Principios constitucionales y derecho penal moderno*, 39 y 51.

⁶⁷¹ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 99 (véase cap. 1. n. 21).

que la duración de la pena a imponer por la comisión de un delito no puede sobrepasar la medida de la culpabilidad⁶⁷², pese a que los intereses de tratamiento, seguridad o intimidación, procuren imposición de una pena más prolongada⁶⁷³.

De ahí que pueda afirmarse que la intervención coercitiva estatal debe ceder ante el interés en la libertad del procesado, que si bien debe someterse a las exigencias de este, no se encuentra a su arbitrio sino tan solo en el ámbito de la culpabilidad del sujeto⁶⁷⁴.

De ahí que pueda afirmarse como lo hiciera Roxin que toda pena que sobrepase la medida de la culpabilidad atenta contra la dignidad humana del procesado⁶⁷⁵.

De esta forma el principio de culpabilidad es el más liberal y psicosocial más adecuado para la restricción de la coerción penal estatal que se ha encontrado hasta la actualidad, en virtud que la cuantía o el grado de la culpabilidad se determina por factores internos en la persona del autor y por la dimensión de los daños ocasionados, que se pueden contraponer eficazmente a las exigencias preventivas determinadas por los intereses de la sociedad. Así determinada la pena, adquiere pleno sentido desde la perspectiva preventiva en atención a que el límite superior de la pena guarda plena correspondencia con la medida de la culpabilidad⁶⁷⁶.

⁶⁷² En similar sentido se pronunció la Sala de lo Constitucional al expresar que: “[...] bajo la expresión principio de culpabilidad se incluyen diferentes límites al ius puniendi, que tiene en común exigir, como presupuesto para la determinación legislativa del delito y la consecuente aplicación judicial de la pena, que pueda recaer en quien cometa el hecho que motiva tal aplicación”. *Ibíd.* Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

⁶⁷³ *Ibíd.*

⁶⁷⁴ Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 100 (véase cap. 1. n. 21).

⁶⁷⁵ *Ibíd.*

⁶⁷⁶ *Ibíd.*

d) Principio de lesividad del bien jurídico⁶⁷⁷⁶⁷⁸: constituye otro límite al poder punitivo del Estado⁶⁷⁹ al ser parte del derecho penal nuclear y se expresa con el apotegma latino *nullum crimen nulla poena sine injuria*⁶⁸⁰. El citado principio implica que únicamente merecen protección los bienes jurídicos más importantes para la sociedad⁶⁸¹⁶⁸²⁶⁸³. El referido principio se establece como una fuente de legitimidad del derecho penal y a su vez se constituye en un límite a la actividad del Estado.

Derivadas del principio de lesividad del bien jurídico discurren las siguientes garantías: la primera consiste en la exigencia que la construcción de las conductas delictivas, se encuentra legitimada toda vez que el tipo penal se fundamente en la tutela de bienes jurídicos relevantes para el derecho penal. De ahí que no todos los bienes jurídicos deben ser protegidos por el derecho penal o que incluso el interés jurídico de protección sea valioso y pese a ello, no deba ser tutelado⁶⁸⁴ frente a todas las formas de agresión sino

⁶⁷⁷ Denominado por Mir Puig como “principio de exclusiva protección de bienes jurídicos”. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 124 (véase cap. 1. n. 28).

⁶⁷⁸ Sánchez Escobar refiere que el referido principio también es denominado como “principio de objetividad o lesividad material”. Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 30 (véase cap. 4 n. 645).

⁶⁷⁹ Al respecto la Sala de lo Constitucional de El Salvador expresó: “[...] el establecimiento normativo de la desviación punible no es totalmente libre en sede legislativa; es decir, la determinación de las conductas sobre las cuales aplicar una sanción, no queda librada a la plena discreción de su configurador normativo, sino que debe obedecer a los impuestos por la Constitución”. Vid. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

⁶⁸⁰ Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 30 (véase cap. 4 n. 645).

⁶⁸¹ Que son definidos por Muñoz Conde y García Arán como “*aquellos presupuestos que la persona necesita para su autorrealización y el desarrollo de su personalidad en la vida social*”, entre los que se encuentran la vida, la salud, en tanto bienes jurídicos individuales, a los que se añaden los bienes jurídicos colectivos caracterizados porque afectan a la sociedad *verbigratia*: el medio ambiente, la salud pública, la seguridad colectiva, etc. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 56 (véase cap. 1 n. 1).

⁶⁸² Conforme a la jurisprudencia emitida por la Sala de lo Constitucional, el fundamento jurídico constitucional del referido principio se encuentra en el artículo 2 inciso primero de la Constitución —que hace referencia al derecho a la protección jurisdiccional— que literalmente establece: “*Toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión, y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos*”. Cf. Sentencia de Amparo, Referencia: 167-97. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 1999 y reiterada en la Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. *Ibid.* Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

⁶⁸³ En opinión de la Sala de lo Constitucional el principio de lesividad presupone que: “[...] *la tipificación de una conducta como delictiva debe obedecer a una prohibición de realizar conductas que, según las consideraciones del legislador, sean dañosas, es decir, que lesionen o pongan en peligro bienes jurídicos fundamentales o instrumentales*”. Corte Suprema de Justicia de El Salvador, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia: 52-2003/56-2003/57-2003.

⁶⁸⁴ Al menos no por el derecho penal sino por los restantes campos del ordenamiento jurídico, lo que conllevará una vinculación permanente con los principios de fragmentariedad y subsidiariedad del derecho penal. Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal* 30 (véase cap. 4 n. 645).

tan solo contra aquellas que representen los ataques más intolerables a los referidos bienes⁶⁸⁵.

La segunda garantía se desplaza al ámbito de punición de la norma penal, pues supone que la simple infracción normativa no debe conllevar automáticamente la concurrencia de un injusto penal, por tanto no es válido imponer penas o medidas de seguridad en los casos en los que la conducta trasgresora de una norma jurídica penal no provoque la lesión o puesta en peligro del bien jurídico. Para colmar el referido principio, no basta con la sola concurrencia del desvalor de acción sino que requiere la constatación del desvalor del resultado⁶⁸⁶⁶⁸⁷.

e) Principio de dignidad humana: tiene como punto de partida la alusión de un determinado modelo de Estado en el que su existencia no se convierta en un fin en sí mismo sino que se fundamenta en una concepción humanista o antropocéntrica, que tiene por cometido servir al ser humano para su pleno desarrollo⁶⁸⁸, aspecto que en opinión de Sánchez Escobar se alcanza con el modelo de Estado constitucional y social de derecho, en virtud que en este los derechos fundamentales y sociales alcanzan una mayor dimensión⁶⁸⁹.

El referido principio cuenta con implicaciones en el ámbito del derecho penal ya que conforme a este, se debe respetar la capacidad de autodeterminación y la libertad del

⁶⁸⁵ *Ibíd.* 30.

⁶⁸⁶ En similar sentido se pronunciaron Muñoz Conde y García Arán. Muñoz Conde y García Arán, *Derecho penal parte general*, 78-79 (véase cap. 1 n. 1).

⁶⁸⁷ Roxin al pronunciarse sobre la teoría del tipo destacó que la acción se integra por el desvalor de acción y el desvalor del resultado. Roxin, *Derecho penal parte general, tomo I*, 324 (véase cap. 1. n. 21).

⁶⁸⁸ El carácter humanista fue puesto de manifiesto por la Sala de lo Constitucional al expresar: “[...] la dignidad implica un valor jurídico esencial inherente a la persona humana por su calidad de tal, en el cual se cimientan todos los demás valores, así como todos los derechos fundamentales; y en efecto, lleva a concebir al ser humano como un fin en sí mismo y no como instrumento para los fines de otros”. Cf. Resolución de hábeas corpus, Referencia: 63-2007. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2008.

⁶⁸⁹ Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 17 y 19 (véase cap. 4 n. 645).

ser humano, aspecto que adquiere especial trascendencia al momento de definir e implementar las políticas públicas particularmente las que incidan en el ámbito penal, pues para que el ser humano alcance un estatus de plenitud de vida, es indispensable proteger la vida, integridad física y psíquica, la libertad, la salud, la familia, el trabajo, el medio ambiente, el orden socioeconómico, etc., ámbitos que se encuentran vinculados a los derechos fundamentales, que únicamente aceptarán restricciones razonables⁶⁹⁰.

El valor dignidad humana se encuentra reconocido en el preámbulo de la Constitución y en opinión de la Sala de lo Constitucional es una de las bases sobre las cuales se erigen los fundamentos jurídicos de la convivencia nacional⁶⁹¹, como tal es inherente a toda persona humana y no se encuentra condicionada por la edad, sexo —modernamente denominado género—, condición económica o nivel de instrucción⁶⁹².

La dignidad humana se constituye como el mínimo irreductible protegido por el ordenamiento jurídico, el cual no se desvanece pese a que el individuo realice actos reprobados socialmente o incluso haya cometido incurrido en la comisión de conductas con trascendencia penal a título de delitos⁶⁹³, inclusive en los casos en los que se hayan impuesto limitaciones al goce de derechos fundamentales como la libertad, estas no justifican ejercer prácticas que supongan un detrimento de la dignidad humana de la persona sometida a proceso penal⁶⁹⁴.

El principio de dignidad humana presenta las siguientes implicaciones en el ámbito penal:

⁶⁹⁰ *Ibíd.* 18 y 21.

⁶⁹¹ *Vid.* Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 19-98. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

⁶⁹² *Ibíd.* Resolución de hábeas corpus, Referencia: 63-2007. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2008.

⁶⁹³ Esto es así debido a que la dignidad es consustancial a su calidad de ser humano. Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 18-21 (véase cap. 4 n. 645).

⁶⁹⁴ *Ibíd.*

- i) En atención a la dignidad del ser humano la persona no puede ser discriminada en ninguna forma ni aún mediante el uso de cláusulas equiparativas o de diferenciación, toda vez las mismas signifiquen un decrecimiento del contenido esencial de los derechos fundamentales de las personas⁶⁹⁵.
- ii) Las restricciones a los derechos fundamentales, no pueden afectar el contenido esencial de los mismos⁶⁹⁶.
- iii) La persona humana no puede ser objeto de instrumentalización por parte del Estado, en consecuencia no puede ser tratado como un objeto aspecto que adquiere especial relevancia tanto en el ámbito de la configuración delictiva como en el ámbito de la imposición y ejecución de la pena, que entre otros aspectos presupone prohibir las penas o tratos crueles, la pena de muerte y las penas perpetuas⁶⁹⁷⁶⁹⁸.
- f) Principio de proporcionalidad⁶⁹⁹: constituye un auténtico límite para la actividad ejercida por el legislferante penal y se encuentra fundamentado en los principios de legalidad de la pena y dignidad humana, específicamente en los ámbitos de creación de las conductas delictivas, así como en la dosimetría abstracta de la pena, en este caso conforme con los principios de legalidad y lesividad del bien jurídico⁷⁰⁰, debido a que la imposición de la pena —al constituirse en una potestad del Estado— no se encuentra

⁶⁹⁵ *Ibíd.* 21.

⁶⁹⁶ *Ibíd.* 22-23.

⁶⁹⁷ *Ibíd.* 25-28.

⁶⁹⁸ Al respecto Mir Puig destacó que un punto central del programa de la ilustración que concretó Cesare Beccaria en el siglo XVIII, que inspiró la evolución doctrinal posterior y buen número de las reformas penales que se han efectuado hasta el presente. Tal fue su relevancia que se pasó de un sistema penal que giraba en torno a la pena de muerte a otro cuya espina dorsal son las penas privativas de libertad. En dicho tránsito las penas corporales desaparecieron y la pena de muerte se encuentran abolida en muchos de los países civilizados. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 127 (véase cap. 1. n. 28).

⁶⁹⁹ También denominado “prohibición de exceso”. Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 73 (véase cap. 4 n. 645).

⁷⁰⁰ *Ibíd.*

justificada cuando no resulta ser una respuesta para la tutela de los referidos bienes frente a las ofensas más graves para la convivencia social⁷⁰¹.

Es un criterio aceptado por los expositores del derecho⁷⁰²⁷⁰³⁷⁰⁴⁷⁰⁵ y la jurisprudencia⁷⁰⁶⁷⁰⁷⁷⁰⁸⁷⁰⁹⁷¹⁰⁷¹¹, que el principio de proporcionalidad se encuentra conformado por los subprincipios siguientes: i) subprincipio de idoneidad⁷¹²; ii) subprincipio de necesidad⁷¹³; y, iii) subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto⁷¹⁴, adquiriendo para los efectos de la presente investigación, especial

⁷⁰¹ En opinión de Sánchez Escobar el principio de proporcionalidad debería ser el criterio rector en materia de política sancionatoria, en virtud que se recurre de manera casi generalizada a la pena privativa de libertad aspecto que muestra el quebranto del principio de necesidad de la pena. *Ibíd.* 74.

⁷⁰² Cf. Nicolás González Cuéllar Serrano, *El principio de proporcionalidad en el derecho procesal español*, Revista Cuadernos de derecho público, no. 5 (1998), 199-215, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=194670>.

⁷⁰³ Vid. Nicolás González Cuéllar Serrano, *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal* (Madrid: Editorial COLEX, 1990), 151-226.

⁷⁰⁴ Vid. Ignacio Villaverde Meléndez, *La resolución de conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad* (Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008), 182-186.

⁷⁰⁵ Cf. Carlos Bernal Pulido, *El derecho de los derechos* (Bogotá: Panamericana, formas e impresos, S.A., 2006), 134-138.

⁷⁰⁶ Vid. Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 66/1995. España: Tribunal Constitucional, 1995.

⁷⁰⁷ Cf. Sala Primera del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 207/1997. España: Tribunal Constitucional, 1997.

⁷⁰⁸ Vid. Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 37/1998. España: Tribunal Constitucional, 1998.

⁷⁰⁹ Cf. Pleno del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 154/2002. España: Tribunal Constitucional, 2002.

⁷¹⁰ Vid. Sala de lo Constitucional. Resolución de controversia, Referencia: 4-2020. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

⁷¹¹ Cf. Sala de lo Constitucional. Resolución de Inconstitucionalidad, Referencia: 36-2017. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

⁷¹² Nicolás González Cuéllar Serrano definió al subprincipio de idoneidad como un criterio de carácter empírico que se encuentra inserto en la prohibición constitucional de exceso, que hace referencia tanto de una perspectiva objetiva como subjetiva, a la causalidad de las medidas en relación con sus fines y exigen que las injerencias faciliten el éxito perseguido en virtud de su adecuación cualitativa, cuantitativa y su ámbito subjetivo de aplicación. González Cuéllar Serrano, *El principio de proporcionalidad en el derecho procesal español*, 199 (véase cap. 4 n. 693).

⁷¹³ El referido autor al pronunciarse sobre el subprincipio de necesidad al cual también denominó “de intervención mínima”, “de la alternativa menos gravosa” y “de subsidiariedad”, expresó que es un subprincipio de la prohibición constitucional de exceso que tiende a optimizar el grado de eficacia de los derechos individuales frente a las limitaciones que pudieran imponer a su ejercicio los poderes públicos. El citado subprincipio obliga a los órganos del Estado a comparar las medidas restrictivas aplicables que sean suficientemente aptas para la satisfacción del fin perseguido y a elegir aquella que sea menos lesiva para los derechos ciudadanos. *Ibíd.* 206.

⁷¹⁴ Refiere González Cuéllar Serrano que el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, es el tercer subprincipio de la prohibición constitucional de exceso o proporcionalidad en sentido amplio y se aplica una vez aceptada la idoneidad y necesidad de la medida con el fin de determinar mediante la utilización de las técnicas del contrapeso de bienes o valores y la ponderación de intereses según las circunstancias del caso concreto, si el sacrificio de los intereses individuales que comporta la injerencia guarda una relación razonable o proporcionada con la importancia del interés público que se trata de salvaguardar. Si el sacrificio resulta excesivo deberá considerarse inadmisibles aunque satisfaga el resto de presupuestos y requisitos derivados del principio de proporcionalidad. *Ibíd.* 208.

trascendencia los dos últimos, así la relevancia del subprincipio de necesidad deviene que es un principio rector en materia de política criminal, conforme al que solo es posible imponer pena o medida de seguridad cuando estas resultan necesarias⁷¹⁵.

Ciertamente identificar la necesidad de la imposición de las penas y medidas de seguridad consideradas en abstracto es un mandato dirigido al legislador secundario; mientras que la determinación en el caso concreto⁷¹⁶⁷¹⁷⁷¹⁸ es una labor que se dirige al juzgador. Respecto del subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, es preciso destacar que se encuentra integrado por dos componentes, a saber: i) la necesidad de la pena o medida de seguridad; y, ii) la proporcionalidad de la pena y de la medida de seguridad.

Respecto del primer componente es oportuno acotar que presenta las siguientes implicaciones: en primer lugar alude a la proporcionalidad de la pena en su merecimiento abstracto, aspecto que exige del legisferante realizar un adecuado examen intrasistemático de los tipos penales respecto de los bienes jurídicos tutelados, a fin de procurar una adecuada proporción entre la configuración de la conducta prohibida por la

⁷¹⁵ Aspecto que no resulta ser un aspecto baladí en virtud que la pena no debe fundamentarse en la absoluta retribución, por lo que se encuentra excluida de fines puramente instrumentales; esta exigencia encuentra su génesis en el programa penal de la Constitución que admite tanto fines de prevención general como especial en su dimensión positiva, a fin de permitir la prevención del delito y la readaptación del delincuente. Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 75-78 (véase cap. 4 n. 636).

⁷¹⁶ En el caso de la pena a imponer en el caso concreto, resulta aconsejable que descienda por debajo del grado de culpabilidad del autor del delito, toda vez lo amparen situaciones de prevención especial que desde luego son particulares e individuales del justiciable, siempre que no afecte las consideraciones de prevención general; de la misma forma, será viable prescindir de la pena, en caso de resultar innecesaria de acuerdo a los fines de prevención especial siempre que mantengan incólume los parámetros de prevención general. *Ibíd.* 76.

⁷¹⁷ En el caso de las medidas de seguridad es preciso acotar que no todo hecho delictivo dará lugar a la imposición de medidas de seguridad, pues su sola concurrencia no es un fundamento suficiente para imponerlas en razón que requiere verificar la lesión de un bien jurídico y que la acción haya sido cometida por un inimputable. *Ibíd.* 79.

⁷¹⁸ Al respecto son pertinentes las palabras de Mir Puig al expresar: “*La necesidad misma de proporción se funda ya en la conveniencia de una prevención general no sólo intimidatoria, sino capaz de afirmar positivamente la vigencia de las normas en la conciencia colectiva*”. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 133 (véase cap. 1. n. 28).

norma penal y la pena que considerada en abstracto, sanciona la conducta prohibida por la norma penal⁷¹⁹.

El segundo de los componentes del subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto hace referencia al merecimiento concreto de la pena o de la medida de seguridad, que estará condicionado por el hecho concreto cometido, función que le corresponde al juzgador, que en el caso de la pena deberá tomar en cuenta tanto el desvalor de la acción como el desvalor del resultado y la graduación de la culpabilidad⁷²⁰; mientras que en el caso de las medidas de seguridad se debe partir del hecho que no podrá exceder del límite máximo fijado a la pena⁷²¹ lo que conlleva el rechazo absoluto de la indeterminación de este tipo de medidas⁷²²⁷²³.

4. El programa penal de la Constitución de El Salvador.

El programa penal de la Constitución fue definido por la Sala de lo Constitucional como *“el conjunto de postulados político-jurídicos y político-criminales que constituye el marco normativo en el seno del cual el legislador penal puede y debe tomar sus decisiones y en el que el juez, ha de inspirarse para interpretar las leyes que le corresponda aplicar”*⁷²⁴.

Esto es así debido a que el poder sancionador del Estado es comprendido como la facultad de este para imponer penas o medidas de seguridad por la comisión de delitos,

⁷¹⁹ Sánchez Escobar, *Límites constitucionales al derecho penal*, 77 (véase cap. 4 n. 636).

⁷²⁰ *Ibíd.* 78.

⁷²¹ *Ibíd.* 79.

⁷²² En consecuencia existe una garantía para los inimputables que deban ser sometidos a la aplicación de medidas de seguridad, en el sentido que al encontrarse condicionadas por el límite máximo fijado a la pena, no es posible aplicar medidas de seguridad indeterminadas que atendían en realidad a la ya superada doctrina de la sujeción terapéutica de origen decimonónico. *Ibíd.*

⁷²³ Mir Puig, destacó que las medidas de seguridad deben guardar proporción no sólo con los beneficios sociales que puedan aportar, sino con el grado de peligrosidad criminal del sujeto y con la gravedad del hecho cometido y de los que sea probable que pueda cometer, llegando a proponer, que solo serían admisibles las medidas de internamiento cuando concurriera peligro de comisión de delitos considerablemente graves. Mir Puig, *Derecho penal parte general*, 133 (véase cap. 1. n. 28).

⁷²⁴ Corte Suprema de Justicia, referencia: 52-2003/56-2003/57-2003.

como tal no es ilimitada, en virtud que cuenta con fines, postulados y principios rectores propios⁷²⁵, a partir de la configuración de la potestad punitiva establecida por el constituyente originario en la norma de mayor rango del ordenamiento jurídico.

En ese sentido es preciso indicar que conforme a los postulados expuestos por la Sala de lo Constitucional de El Salvador, los diferentes principios que integran el modelo de derecho penal se encuentran vinculados entre sí y se encargan de definir el modelo constitucional de responsabilidad penal, es decir que establecen las reglas del juego fundamentales tanto para la estructuración normativa de los delitos y las penas en sede legislativa como en sede judicial⁷²⁶.

Los principios que conformar el derecho penal son una auténtica garantía jurídica para la aplicación de la pena, por tanto no se limitan a constituir una condición suficiente en presencia de la que se permite o es obligatorio penalizar más bien, es una condición necesaria en ausencia de la que no es permitido hacerlo, razón por la que la Sala de lo Constitucional afirmó que la función específica de las garantías constitucionales en el derecho penal no es tanto permitir o legitimar sino condicionar y vincular, consecuentemente deslegitimar el ejercicio absoluto de la potestad punitiva⁷²⁷.

Una vez fue expuesta la relevancia de los principios que integran el derecho penal, corresponde expresar como lo hiciera el máximo intérprete de la constitución en El Salvador, que el marco normativo establecido en la referida norma jurídica se fundamenta en los valores de libertad e igualdad, y en los principios que se mencionan

⁷²⁵ Llegados a este estadio se vuelve impostergable referir que atendiendo al carácter normativo de la Constitución, los principios rectores del sistema penal no pueden ser considerados como límites del poder sancionador del Estado, derivados de manera trascendente desde un indeterminable "derecho natural" o de programas políticos sino como principios constituyentes del derecho penal que vinculan tanto al legislador, a los Jueces y a los Magistrados, en la conformación del ordenamiento jurídico, incluyendo desde luego al ámbito jurídico penal. *Ibíd.*

⁷²⁶ *Ibíd.*

⁷²⁷ *Ibíd.*

a continuación: pluralismo, razonabilidad y proporcionalidad. Es a partir de los valores y principios previamente aludidos que la Sala de lo Constitucional afirmó que se construyen los mandatos constitucionales rectores del derecho penal⁷²⁸⁷²⁹, siguientes:

i) Principio de legalidad penal.

ii) Principio de proporcionalidad⁷³⁰ y razonabilidad⁷³¹⁷³²⁷³³⁷³⁴⁷³⁵⁷³⁶⁷³⁷ de la intervención punitiva.

⁷²⁸ *Ibíd.*

⁷²⁹ La mayoría de los principios enunciados fueron analizados en el apartado que antecede al cual se remite en caso de procurar ampliar en el análisis de los mismos, en consecuencia las reflexiones se limitarán a los principios que no fueron previamente relacionados.

⁷³⁰ En opinión de Bernal Pulido la distinción entre el principio de proporcionalidad y el principio de razonabilidad, consistente en su objeto, pues mientras el objeto de la razonabilidad es la finalidad de la diferenciación, el objeto de la proporcionalidad, se circunscribe a las consecuencias jurídicas de la referida diferenciación. Bernal Pulido, *El derecho de los derechos*, 75 (véase cap. 4, n. 696).

⁷³¹ Bernal Pulido al referirse al principio de razonabilidad expresó lo siguiente: “[...] *el concepto de razonabilidad alude a la instauración en el derecho de una lógica diferente a la lógica formal [...]*”. Agregando: “*De este modo, según la Corte Constitucional, la lógica de lo razonable es la lógica de la prudencia, la experiencia, la dialéctica, la aporética — o el razonamiento problemático—, y la equidad*”. *Ibíd.* 72-73.

⁷³² De acuerdo a Bernal Pulido la aparición del principio de razonabilidad se encuentra especialmente vinculado al principio de igualdad, que se materializa mediante el denominado examen de razonabilidad que en su vertiente de prohibición de discriminación, implica la exigencia de razonabilidad de la diferenciación. *Ibíd.* 73-74.

⁷³³ El vínculo del principio de proporcionalidad y el de razonabilidad fue puesto de manifiesto por Bernal Pulido, aludiendo a la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia, al expresar que el principio de proporcionalidad aparece como la columna vertebral de la estructura que se aplica en el examen de razonabilidad, cada vez con una intensidad distinta de acuerdo con la materia de que se trate y con la índole de los derechos que resulten afectados por los tratos diferenciadores establecidos por la autoridad estatal. *Ibíd.* 79.

⁷³⁴ Por su parte la Sala de lo Constitucional de El Salvador al referirse al principio de razonabilidad expresó: “[...] *la razonabilidad se refiere no a un análisis lógico matemático sino a la necesidad de aplicar las disposiciones a los asuntos judiciales bajo la idea de justicia*”. Cf. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 59-2003. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2005.

⁷³⁵ En ese mismo proveído la Sala de lo Constitucional expresó que el examen de razonabilidad, presupone “*examinar directamente las disposiciones promulgadas por el poder público, para ver si los motivos o razones que se alegan para justificar el tratamiento de la norma, están o no de acuerdo con los valores constitucionales y se comprueba directamente si las razones tienen un peso específico capaz de contradecir a los valores constitucionales o no lo tienen; lo que implica la valoración de conceptos sumamente indeterminados por parte del juez, como son el de justicia, libertad, igualdad, solidaridad, orden público, etc.*”. *Ibíd.*

⁷³⁶ La Sala de lo Constitucional siguiendo los aportes efectuados por la doctrina de los expositores del derecho, retomó el modelo del examen de razonabilidad que se encuentra integrado por tres niveles, a saber: i) razonabilidad normativa: que hace referencia al cuidado que se debe tener a fin de que las leyes secundarias resulten ser coherentes con las normas de rango constitucional; ii) razonabilidad técnica: implica que debe existir una adecuación entre los fines pretendidos por una ley y los medios que se planifican para lograrlos; y, iii) razonabilidad axiológica: que presupone la existencia de una cuota de justicia intrínseca de las normas, de manera tal, que el legislador secundario no tiene permitido por ningún motivo, obrar de manera arbitraria. Vid. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 30-96/10-97/10-99/29-2001. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

⁷³⁷ Con razón sostuvo la Sala de lo Constitucional, que el principio de razonabilidad coincide esencialmente con los subprincipios de idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto, debido a que el examen de idoneidad pretende verificar si el fin perseguido por la medida es constitucionalmente legítimo y si ésta última es útil para obtenerlo; mientras que la proporcionalidad en sentido estricto evalúa el nivel de equilibrio que existe entre el efecto producido por la medida y el sacrificio que la misma implica, a fin de ponderar y justificar la relación de precedencia condicionada entre los bienes jurídicos en colisión. Vid. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 10-2005. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2006.

iii) Principio de culpabilidad.

iv) Principio de resocialización⁷³⁸⁷³⁹⁷⁴⁰⁷⁴¹⁷⁴².

v) Principio de lesividad; y

⁷³⁸ La Sala de lo Constitucional, destacó que el Estado cuenta con una serie de mecanismos para mantener el orden social entre los que se encuentran las normas penales, que prevén límites a la actuación no solo de las autoridades sino para cada una de los miembros de la sociedad. Ahora bien, la aplicación de las referidas normas evidencia el poder con el que cuenta el Estado para establecer restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales, que se manifiesta con mayor intensidad con la regulación y aplicación de las penas privativas de libertad.

En este punto es preciso indicar que la pena en tanto elemento integrante del tipo penal cumple una serie de finalidades, de esta forma se encuentra la finalidad preventiva, conforme a esta se procura que las personas se abstengan de incurrir en el hecho delictivo prohibido por la norma penal fijando a su vez, la sanción que corresponderá en caso de incumplir con tal prohibición, es decir cometer el delito.

Adicionalmente, la pena de prisión cumple una función adicional que se vuelve operativa en los casos que no se consiga alcanzar el fin preventivo y en consecuencia, a la persona que incurra en alguna de las conductas delictivas previstas en la norma penal se le deberá aplicar la pena que antecede a la comisión del hecho, incluyendo la pena privativa de libertad, que en sí misma no se encontrará justificada exclusivamente por un componente retributivo, es decir la aplicación de la pena como consecuencia directa de la comisión del delito sino que exige que durante su cumplimiento se desarrolle un programa que permita la integración social del condenado. Cf. Resolución de Hábeas Corpus, Referencia: 212-2006. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2009.

⁷³⁹ Exigencia que encuentra su fundamento jurídico constitucional en el artículo 27 inciso tercero de la Constitución de El Salvador que prevé: *“El Estado organizará los centros penitenciarios con objeto de corregir a los delincuentes, educarlos y formales hábitos de trabajo, procurando su readaptación y la prevención de los delitos”*. Asamblea constituyente de 1983, Constitución de la República de El Salvador.

⁷⁴⁰ La exigencia de resocialización de las personas condenadas encuentra su desarrollo normativo en el artículo 47 del vigente Código penal de El Salvador, que literalmente regula: *“La pena de prisión es una limitación a la libertad ambulatoria de la persona, cuya magnitud dependerá del régimen de cumplimiento. La pena de prisión se ejecutará de conformidad con la Ley Penitenciaria”*. Asamblea Legislativa de El Salvador, vigente Código penal de El Salvador.

⁷⁴¹ Así como en el artículo 2 de la Ley Penitenciaria de El Salvador, que establece: *“La ejecución de la pena deberá proporcionar al condenado condiciones favorables a su desarrollo personal, que le permitan una armónica integración a la vida social al momento de recobrar su libertad”*. Vid. Ley Penitenciaria de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

⁷⁴² En concordancia con lo previsto en el artículo 3 del Reglamento de la Ley penitenciaria de El Salvador, que en lo pertinente prevé: *“El presente reglamento tiene como finalidad facilitar la aplicación de la Ley regulando la actividad penitenciaria, la cual se deberá realizar para lograr la reinserción social de los penados y de los sujetos a medidas de seguridad privativas de libertad [...]”*. Cf. Reglamento de la ley penitenciaria de El Salvador (El Salvador: Presidencia de la República de El Salvador, 2000).

vi) Principio de igualdad sustantiva y procesal⁷⁴³⁷⁴⁴⁷⁴⁵⁷⁴⁶.

La relevancia de los principios precitados deviene que el derecho constitucional conforma la política criminal, que constituye una manera de control social lo suficientemente importante para que sea monopolizada por el Estado, siendo la razón por la que debe ser delimitada jurídicamente con la máxima claridad posible como garantía de los derechos de las personas⁷⁴⁷.

Es importante acotar que el derecho penal no sólo constituye un conjunto de normas dirigidas a los jueces, ordenándoles imponer penas o prescindir de estas cuando el ordenamiento jurídico lo permita sino que es antes de ello, un conjunto de normas dirigidas a los ciudadanos que les prohíbe bajo la amenaza de una pena, la comisión de delitos y establece de manera excepcional la posibilidad de prescindir de la pena con la que se encuentran sancionados, como sucede con la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública.

5. Modelos de política criminal.

⁷⁴³ La jurisprudencia constitucional salvadoreña se ha encargado de establecer que el principio de igualdad desde una óptica principialista genera ciertas obligaciones o mandatos que deben ser cumplidos por todas las autoridades públicas y por los particulares, a saber: i) tratar de manera idéntica las situaciones jurídicas iguales; ii) tratar de manera diferente las situaciones jurídicas que no comparten ninguna característica común; iii) tratar de manera igual las situaciones en las que las similitudes son más relevantes que las diferencias; y, iv) tratar de manera distinta aquellas situaciones jurídicas en las cuales las diferencias son más relevantes que las similitudes. Cf. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 15-2014. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.

⁷⁴⁴ El mandato de igualdad obliga al legislador a no incorporar en las normas restricciones en el goce de los derechos de los sujetos que se basen en diferencias que no correspondan a criterios de razonabilidad ni proporcionalidad. Ibid.

⁷⁴⁵ Como corolario de lo antes expuesto la referida Sala afirmó que *“el principio de igualdad en la aplicación de la ley implica que el legislador, al momento de expedir la normativa secundaria, debe tratar de manera paritaria a los ciudadanos que se encuentren en situaciones equiparables. Esto implica que también se debe tratar de manera diferente aquellas situaciones jurídicas en las cuales las diferencias son más relevantes que las similitudes. De este modo se ha indicado que el juicio de igualdad no se limita a una simple constatación de un trato distinto, sino que consiste en establecer si existe o no en la disposición impugnada una justificación para el trato desigual brindado a las situaciones jurídicas comparadas”*. Vid. Resolución de Inconstitucionalidad, Referencia: 131-2015. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

⁷⁴⁶ En similar sentido se pronunció la Sala de lo Constitucional en el caso número 134-2015. Cf. Resolución de Inconstitucionalidad, Referencia: 134-2015. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

⁷⁴⁷ Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia: 52-2003/56-2003/57-2003.

A través del devenir de la historia se han perfilado diferentes modelos de política criminal cuya amplitud impide realizar un análisis pormenorizado de cada uno; sin embargo, a continuación se expondrán las vertientes más representativas:

a) El modelo de dirección de ley y orden: se caracteriza por impulsar la noción de un derecho penal máximo en el que ante el aumento de la criminalidad, se debe responder con un aumento de las sanciones penales; para tal efecto propone adelantar las barreras de intervención penal a través de la creación de nuevas conductas típicas y la imposición de sanciones más severas⁷⁴⁸.

Conforme a esta concepción, el Estado tiende a endurecer la respuesta punitiva, en los siguientes casos: i) frente al incremento de la criminalidad⁷⁴⁹; ii) cuando surjan nuevas formas de conductas que afecten la “tranquilidad pública”; iii) ante la comisión de delitos altamente violentos —se propugna implementar la pena de muerte, penas de prisión perpetua o al menos, penas de prisión de larga duración⁷⁵⁰—. Esta teorización se caracteriza por utilizar un discurso de guerra frente al fenómeno de la delincuencia el cual se traslada al área normativa a través de reformas autoritarias⁷⁵¹ y promueve a su vez, la reducción de las garantías básicas establecidas en la Constitución⁷⁵².

b) El modelo del derecho penal del enemigo: Se realizará una mención particular a este modelo en atención a la difusión que ha tenido este modelo a nivel mundial —proceso del cual no se ha mantenido exento nuestro país—. Este modelo de emergencia

⁷⁴⁸ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 22 (véase cap. 4 n. 605).

⁷⁴⁹ *Ibíd.*

⁷⁵⁰ *Ibíd.* 23.

⁷⁵¹ *Ibíd.*

⁷⁵² Sánchez Escobar postuló que en esta concepción se llega a incurrir en un fraude a la Constitución. *Ibíd.*

encuentra su paradigma en la legislación italiana anti-mafia⁷⁵³⁷⁵⁴; el discurso de emergencia de los años setenta y ochenta, derivó en los años noventa e inicios del siglo XXI en el denominado “derecho penal del enemigo”⁷⁵⁵ que surge a partir de nuevas teorías para retomando antiguas respuestas, caracterizándose por la absolutización de un mal al que el Estado debe neutralizar porque constituye una amenaza contra la sociedad⁷⁵⁶.

La radicalidad de los postulados fue retomada en la política criminal y penal en diferentes países, incluyendo El Salvador, tal como se estableció en el capítulo I de esta investigación, así como en el derecho de la Unión Europea contra la criminalidad organizada⁷⁵⁷; aspecto fuertemente criticado por un importante sector de la dogmática penal que concibe al derecho penal como un conocimiento que parte de las regulaciones establecidas en la Constitución, como tal se erige en un límite al poder del Estado, circunstancia por la que calificaron a esa teorización como ilegítima⁷⁵⁸⁷⁵⁹.

c) El Modelo garantista de la política criminal: en esta propuesta se tiene como punto de partida la idea de que la política criminal es un instrumento racional de poder el cual es

⁷⁵³ Época que fue denominada por Zúñiga Rodríguez como “los años de plomo”, que se caracterizó por concurrir una década de secuestros, extorsión y terrorismo, a los que el Estado italiano respondió con una serie de leyes restrictivas de derechos sustantivos y procesales, introducción de delitos de carácter asociativo, elaboración de una estrategia legislativa que no hiciera distinción entre la criminalidad organizada y la criminalidad subversiva, entre las que destacan la Ley 497/1974 denominada “nuevas formas de criminalidad” y la ley 152/1975 titulada “disposiciones para la tutela del orden público”, conocida como *Legge Reale*, con lo que dio inicio a la cultura de la emergencia, que se caracterizó por ser una normativa que rozó los límites de la inconstitucionalidad por restringir garantías en situaciones transitorias y de urgencia. Cf. Laura Zúñiga Rodríguez, *Modelos de política criminal frente a la criminalidad organizada: entre eficacia y garantías*, Revista brasileira de ciências policiais, no. 1 (2020): 139, <https://periodicos.pf.gov.br/index.php/RBCP/article/view/700/400>.

⁷⁵⁴ La política penal frente a la criminalidad organizada se implementó por vez primera en Italia con la Ley Rognoni-La Torre de 1982. *Ibid.*

⁷⁵⁵ *Ibid.* 142-143.

⁷⁵⁶ *Ibid.* 143.

⁷⁵⁷ *Ibid.* 145.

⁷⁵⁸ *Ibid.* 144.

⁷⁵⁹ La crítica al derecho penal del enemigo fue puesta de manifiesto por Zúñiga Rodríguez al expresar: “*En realidad, el Derecho Penal del “enemigo”, racionalizado contra un grupo de no-personas, en lógica binaria ciudadanos/enemigos, trastoca todos los cimientos de una construcción teórica basada en el Derecho Penal del hecho*”. *Ibid.*

utilizado para enfrentar el fenómeno de la criminalidad como un problema social que requiere ser abordado en el Estado Constitucional no como una simple “política penal” de carácter punitivo, pues requiere ser comprendida como un instrumento real de transformación tanto institucional como social⁷⁶⁰.

A partir de esta concepción la respuesta estatal —para que cumpla su finalidad— debe ser utilizada como el último instrumento de protección, en consecuencia solo corresponderá ser empleado en los casos en que las situaciones concretas así lo exijan⁷⁶¹. De esta forma la respuesta estatal debe caracterizarse por los siguientes presupuestos:

i) Respeto a la dignidad humana⁷⁶²; ii) elevar a la categoría de delito únicamente las conductas que lesionen o representen un peligro real para los bienes jurídicos más importantes para la sociedad⁷⁶³; iii) respeto absoluto al principio de culpabilidad⁷⁶⁴; iv) sujeción al principio de legalidad⁷⁶⁵; v) adopción de un derecho penal de mínima intervención⁷⁶⁶; vi) desarrollo de políticas idóneas de prevención en áreas sociales, culturales, educativas, económicas, así como la incorporación de alternativas de sanción de carácter administrativo o civil; vii) limitación del poder estatal⁷⁶⁷; viii) vigencia plena del sistema de garantías constitucionales⁷⁶⁸.

⁷⁶⁰ Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 23 (véase cap. 4 n. 605).

⁷⁶¹ *Ibíd.*

⁷⁶² El respeto a la dignidad humano puede ser mediatizado en sus planos esenciales para fines estatales. *Ibíd.*

⁷⁶³ Que deben permitir el desarrollo de la persona humana. *Ibíd.*

⁷⁶⁴ El cual debe servir como límite para la prevención general y especial ambas en su concepción positiva. *Ibíd.*

⁷⁶⁵ *Ibíd.*

⁷⁶⁶ *Ibíd.*

⁷⁶⁷ De manera tal que el uso de la violencia estatal resulte ser la mínima a fin de que resulte ser altamente formalizada e institucionalizada. *Ibid.*

⁷⁶⁸ *Ibíd.*

Este modelo encuentra su máxima expresión en la obra de Luigi Ferrajoli que lleva por título “Derecho y razón. Teoría del garantismo penal”⁷⁶⁹. Es a partir de este modelo que el ámbito dogmático cuestionó las diferentes normativas que responden la legislación excepcional⁷⁷⁰ contra la criminalidad organizada, debido a que esta supone la abolición de principios inherentes a la concepción garantista, el adelantamiento de la intervención estatal, la utilización de medios extraordinarios de investigación, formas de comiso de ganancias obtenidas, pérdida de beneficios penitenciarios y cumplimiento íntegro de las penas⁷⁷¹.

d) La política penal como última ratio: se erige como una propuesta de tercera vía con la que se pretende responder al fenómeno mafioso desde una aproximación teórica distinta al derecho penal del enemigo y al garantismo penal, como tal pretende que se observen las novedades que aporta la legislación de emergencia con mayor conciencia político-criminal y a su vez, tenga en cuenta las características criminológicas de la criminalidad organizada⁷⁷²⁷⁷³.

6. Falta de correspondencia del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador con el valor justicia.

El carácter normativo de la constitución⁷⁷⁴ implica que es la fuente primigenia del ordenamiento jurídico, por tanto de la juridicidad del Estado como postulado jurídico y

⁷⁶⁹ Que en opinión de Zúñiga Rodríguez es el trabajo más monumental para comprender esta línea de aproximación. Zúñiga Rodríguez, *Modelos de política criminal frente a la criminalidad organizada*, 146 (véase cap. 4, n. 753).

⁷⁷⁰ La utilización de este tipo de normativas —legislación excepcional o de emergencia— ocasionó lo que Ferrajoli denomina una profunda y creciente crisis de derecho, adquiriendo especial relevancia, en opinión del citado autor, la denominada *crisis del Estado social*. Cf. Luigi Ferrajoli, *Derechos y garantías. La ley del más débil* (Madrid: Editorial Trotta, 2004, 15-16).

⁷⁷¹ Ibid.

⁷⁷² Zúñiga Rodríguez, *Modelos de política criminal frente a la criminalidad organizada*, 153 (véase cap. 4, n. 753).

⁷⁷³ En opinión de Zúñiga Rodríguez se trata de rescatar de la legislación de emergencia los aspectos que han resultado eficaces rodeándolos de las garantías necesarias para que no desborden los derechos fundamentales. Ibid.

⁷⁷⁴ En opinión de la Sala de lo Constitucional el carácter normativo de la constitución de El Salvador se encuentra tácitamente reconocido en las siguientes disposiciones constitucionales: 73 ord. 2º, 149, 172 inciso 3º, 183, 185, 235

concreto en el cual se ha consagrado la decisión del poder constituyente⁷⁷⁵⁷⁷⁶. Así concebida la Constitución es una auténtica norma jurídica de aplicación directa e inmediata que desde su contenido axiológico integrado por los valores —que se caracterizan por su mayor imprecisión⁷⁷⁷— y principios⁷⁷⁸, hasta las disposiciones con mayor precisión que la integran, rigen la actividad de los órganos del Estado⁷⁷⁹ y es obligatoria para los particulares.

En este sentido, la Sala de lo Constitucional, expresó que el referido cuerpo normativo, contiene entre otros, valores y principios básicos de la comunidad política, que se encuentran consagrados en el preámbulo de la Constitución⁷⁸⁰⁷⁸¹, tal es el caso de los valores dignidad humana y democracia; así como en el artículo 1 inciso 1° de la Carta Magna al reconocer expresamente la justicia, la seguridad jurídica y el bien común⁷⁸².

Uno de los valores reconocidos por el constituyente originario es el valor justicia, que en opinión de la Sala de lo Constitucional cuenta con dos dimensiones, a saber: la primera persigue mediante la articulación de principios y procedimientos jurídicos y políticos, la conservación de la sociedad y la posibilidad que ésta pueda cumplir con sus fines

y 249. Vid. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 7-2006/27-2007/28-2007/29-2007. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

⁷⁷⁵ Vid. Rommell Ismael Sandoval Rosales, *El carácter normativo de la constitución salvadoreña* (San Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000), 43.

⁷⁷⁶ En este sentido es oportuno aludir como lo hiciera Rodríguez Meléndez a una antigua pero ilustrativa sentencia de amparo, tratase de la sentencia 145-M-91 emitida por la Sala de lo Constitucional, en la que, retomando los aportes del Tribunal Constitucional español, expresó que: “[...] *la Constitución es la norma fundamental y fundamentadora del ordenamiento jurídico*”. Vid. Roberto Enrique Rodríguez Meléndez, *El fundamento material de la Constitución: una aproximación a la idea de valor, principio y norma constitucional* (San Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000), 144.

⁷⁷⁷ Al respecto Rodríguez Meléndez destacó que los valores se caracterizan mayor grado de abstracción o imprecisión, su alto contenido ético y eficacia interpretativa, entre otros aspectos. *Ibíd.* 127, 175-176.

⁷⁷⁸ A diferencia de los valores reconocidos en la Constitución los principios incorporados en el referido cuerpo normativo cuentan con un mayor grado de consistencia. *Ibíd.* 176.

⁷⁷⁹ Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia: 7-2006/27-2007/28-2007/29-2007.

⁷⁸⁰ Afirmó que además de tener incorporados valores, cuenta con principios, derechos, garantías y normas jurídicas. Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia: 7-2006/27-2007/28-2007/29-2007.

⁷⁸¹ Vid. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 8-97AC. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2001.

⁷⁸² *Ibíd.*

consistente en dirigir la conducta de los gobernantes y de los gobernados para cumplir el postulado de asegurar a cada individuo su realización personal; mientras que la segunda tiende a dar a cada uno lo suyo, sea por parte de la autoridad –justicia distributiva– o en el seno de las relaciones privadas –justicia conmutativa–⁷⁸³.

A partir de los resultados que derivaron de la presente investigación, puede afirmarse que la primera de las dimensiones del valor justicia se ve conculcada por la actual redacción del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador, con la que el legislador secundario reguló la excusa absolutoria aplicable a los delitos comprendidos en el Título IX, Capítulo V —que tutela el bien jurídico hacienda pública—.

Lo anterior debido a que la regulación actual de la excusa absolutoria antes referida permite que los medianos y grandes contribuyentes que sean procesados por cualquiera de los delitos contra el citado bien jurídico, no resulten ser sancionados con la pena que correspondería imponer a la conducta ilícita cometida aun cuando puedan incurrir en esta práctica de manera sistemática —cometer esta tipología de delitos anual o mensualmente—, en virtud que no existe restricción alguna a la cantidad de oportunidades en que puede ser invocada la excusa absolutoria.

Circunstancia que no resulta ser un aspecto baladí en atención a que la aplicación de la excusa absolutoria en favor de cualquiera de los procesados por al menos uno de los delitos tributarios establecidos en el vigente Cpn de El Salvador, presupone que se incurrió en una conducta que puede ser considerada típica, antijurídica y culpable⁷⁸⁴ o

⁷⁸³ Cf. Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 6-2000. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

⁷⁸⁴ Conforme los aportes efectuados por la teoría de la finalista de la acción tal como se expuso en el capítulo I de la presente investigación.

bien que se han colmado las exigencias de la acción, el tipo, el injusto y la responsabilidad⁷⁸⁵, por tanto presuponen una alta lesividad contra el bien jurídico protegido —hacienda pública—, aspecto que motivó al legisferante penal a reaccionar con el instrumento de mayor intensidad con la que cuenta el Estado.

A pesar de esta circunstancia, el legislador secundario permite que se prescinda de la imposición de las penas con las que se encuentran sancionadas esta modalidad de delitos, siempre que las personas sometidas a proceso penal paguen los impuestos evadidos o indebidamente retenidos, los intereses y las multas respectivas, ocasionando con ello un menoscabo en la moral de los contribuyentes que pagan oportunamente sus tributarios y a su vez, incentiva a incumplir con las obligaciones tributarias de los administrados⁷⁸⁶, quienes al contar con una regulación tan flexible como la actual se ven motivados a incurrir en cualquiera de los delitos contra la hacienda pública.

7. Falta de correspondencia del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, con los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, que integran la política criminal.

Al confrontar la actual regulación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador aplicable a los delitos contra la hacienda pública con los principios fundamentales del derecho penal como límites de la política criminal, relacionados en el apartado número tres del presente capítulo, puede colegirse que

⁷⁸⁵ De acuerdo a las categorías que conforman la teoría jurídica del delito desde los aportes de la teoría funcionalista axiológico valorativa propuesta por Claus Roxin, que fue analizada en el capítulo I de la esta investigación.

⁷⁸⁶ Medina Bermejo *et al*, “Perfiles macrofiscales de Centroamérica”, 78 (véase cap. 2, n. 270).

carece de correspondencia con los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, según se expondrá a continuación:

7.1 Ausencia de correspondencia con el principio de igualdad.

En el apartado 4 de este capítulo se expresó que la Sala de lo Constitucional de El Salvador afirmó que la igualdad obliga al legislador a no incorporar en las normas jurídicas, restricciones en el goce de los derechos de los sujetos que se fundamenten en diferencias que no resulten compatibles con los principios de razonabilidad y de proporcionalidad⁷⁸⁷; exigencias que no son respetadas por la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública.

Lo anterior en virtud que el legislador salvadoreño permitió que las personas que cometan cualquiera de los delitos contra la hacienda pública, puedan ser favorecidos sin restricción de oportunidades, desde el inicio del proceso penal hasta antes de la sentencia en primera instancia, pese a que su conducta ilícita atendiendo al monto de las cantidades dinerarias defraudadas suponen una grave afectación al referido bien jurídico⁷⁸⁸.

Sin embargo, el legislador salvadoreño no estableció la posibilidad de contar con una disposición que de manera permanente —en forma análoga a la excusa absolutoria— permita prescindir de la responsabilidad derivada de las infracciones administrativas en la que estos incurran⁷⁸⁹, no obstante que las mismas presuponen una ofensa

⁷⁸⁷ Corte Suprema de Justicia de El Salvador, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia: 15-2014.

⁷⁸⁸ En comparación con las lesiones que puedan representar al erario público las conductas defraudatorias efectuadas por los pequeños contribuyentes, quienes deberán responder ante la administración tributaria de conformidad a lo establecido en el artículo 259 del Código tributario. Asamblea Legislativa de El Salvador, Código tributario (véase cap. 3, n. 510).

⁷⁸⁹ Al respecto es oportuno acotar que en el ordenamiento jurídico salvadoreño tan solo se cuentan con las leyes de amnistía tributaria, que se caracterizan por contar con una duración limitada en el tiempo. En este sentido es oportuno

sustancialmente inferior al bien jurídico “hacienda pública”, en comparación con el menoscabo provocado por las conductas sancionadas a título de delito.

De lo expuesto puede afirmarse que la regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, establece una diferenciación que no se encuentra justificada⁷⁹⁰, en atención que su incorporación en el ordenamiento jurídico salvadoreño carece de coherencia —debido a que ante las conductas más lesivas del citado bien jurídico el legislador responde con una mayor flexibilidad; mientras que las infracciones administrativas que representan una menor lesividad carecen de una regulación similar—. Aspecto que atiende a la preponderancia de la política fiscal del Estado que encuentra su génesis en un marcado interés recaudatorio del Estado⁷⁹¹.

7.2 Falta de correspondencia con el principio de proporcionalidad.

La actual regulación de la excusa absolutoria objeto del presente análisis carece de correspondencia con el subprincipio de necesidad en tanto que el Estado de El Salvador podría haber implementado una excusa absolutoria que no contara con una regulación

destacar que la última normativa de este tipo emitida en El Salvador se encontró vigente durante el período comprendido del día 5 de octubre al 10 de diciembre, ambas fechas de dos mil veintiuno. Además, responde a una finalidad eminentemente recaudatoria. Asamblea Legislativa de El Salvador, Ley especial y transitoria, que otorga facilidades para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras (véase cap. 4, n. 592).

⁷⁹⁰ En este contexto es necesario aludir que atender únicamente la dimensión formal del principio de igualdad llevaría a sostener que no existe una diferenciación injustificada, debido a que la regulación de la excusa absolutoria objeto del presente análisis es aplicable únicamente cuando se cometan delitos que lesionen el bien jurídico hacienda pública y que las infracciones administrativas no constituyen delitos; sin embargo, al tener presente la dimensión material del derecho a la igualdad permite identificar que la regulación efectuada por el legisferante penal, resulta asistemática, debido a que permite prescindir de la pena que correspondería imponer a las personas procesadas penalmente por atribuírseles la comisión de cualquiera de los delitos que correspondan a la categoría de defraudación al fisco —que ostentan la calidad de medianos o grandes contribuyentes— pese a que en atención a su cuantía representan una mayor lesividad al bien jurídico hacienda pública; mientras que los autores de infracciones administrativas contra la hacienda pública no se ven favorecidos con una disposición que permita prescindir de la sanción que devendría como consecuencia de las infracciones que cometan, no obstante que conllevan un menoscabo sustancialmente inferior al referido bien jurídico.

⁷⁹¹ En concordancia con lo expuesto en el capítulo número tres de la presente investigación en el que se determinó que el legisferante penal no expresó las razones político criminales que le motivaron a implementar la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador.

tan flexible para su invocación como la actualmente prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador.

Además, no posee correspondencia con el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto pues no es apropiada para cumplir con la función de prevenir la comisión de delitos, especialmente al carecer de compatibilidad con las medidas preventivas secundarias y terciarias⁷⁹², las primeras orientadas a la promulgación de normas jurídico penales disuasorias que diseñan mecanismos intimidatorios dirigidos tanto al sujeto activo del delito como a la sociedad en general⁷⁹³; mientras que las últimas se encuentran dirigidas a evitar la reincidencia del sujeto que cometió un delito⁷⁹⁴.

Lo anterior debido a que al permitir beneficiar a los contribuyentes sometidos a proceso penal por haber cometido cualquiera de los delitos contra la hacienda pública sin límite de oportunidades⁷⁹⁵ y con la posibilidad de invocar su aplicación desde el inicio del proceso penal hasta antes de la sentencia en primera instancia; lejos de desmotivar a los contribuyentes a cometer futuros delitos contra la hacienda pública, así como evitar la reincidencia de los contribuyentes que cometieron delitos contra el referido bien jurídico; estimulan su comisión debido a que un delincuente habitual puede conocer que cuenta con un número ilimitado de oportunidades para invocarla.

De esta forma las personas naturales que por sí actuando en nombre de personas jurídicas incurran en políticas de gerenciamiento orientadas a defraudar a la hacienda pública de manera sistemática atendiendo a la periodicidad en la que se deban emitir las

⁷⁹² Sánchez Escobar, *Política criminal y principialismo*, 18 (véase cap. 4 n. 605).

⁷⁹³ *Ibíd.*

⁷⁹⁴ *Ibíd.*

⁷⁹⁵ Nótese que el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador, permite aplicarla cada vez que se cometa algún delito contra la hacienda pública.

correspondientes autodeclaraciones tributarias —anual o mensualmente—; pues en estos casos los sujetos activos del delito que evadan, retengan de manera fraudulentamente o realicen otra de las conductas constitutiva de delitos contra la hacienda pública, podrán beneficiarse con la excusa absolutoria previamente aludida.

7.3 Carencia de correspondencia con el principio de razonabilidad.

La excusa absolutoria en referencia carece de correspondencia con el principio de razonabilidad debido a que no supera el examen de razonabilidad en sus tres dimensiones — normativa, técnica y axiológica —⁷⁹⁶, la primera debido a que la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública carece de coherencia con el valor justicia, el principio de igualdad y el principio de proporcionalidad, ampliamente desarrollados en la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional de El Salvador.

Por otra parte se advierte que la excusa absolutoria antes referida vulnera la dimensión técnica del principio de razonabilidad debido a que no resulta ser una medida que guarde correspondencia con los subprincipios de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, para cumplir con la función preventivo generales y especiales en razón que en lugar de desmotivar tanto a los contribuyentes que no han cometido delitos contra la hacienda pública, como a los que fueron procesados por la previa comisión de esta tipología de conductas; estimulan su comisión al permitir su invocación cada vez que se incurra en cualquiera de esta tipología de delitos.

Asimismo, la citada excusa absolutoria vulnera la dimensión axiológica del principio de razonabilidad al carecer de correspondencia con el valor justicia reconocido en el

⁷⁹⁶ Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia: 30-96/10-97/10-99/29-2001.

preámbulo de la Constitución salvadoreña⁷⁹⁷ debido a que permite prescindir de la imposición de la pena que correspondería imponer por la comisión de cualquiera de los delitos contra la hacienda pública⁷⁹⁸, ocasionando con ello un desmedro en la moral de los contribuyentes que cumplen con sus tributarios incentivando con ello a incumplir con las obligaciones tributarias⁷⁹⁹, motivando en consecuencia a cometer cualquiera de los delitos contra la hacienda pública.

8. Ausencia de correspondencia del artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, con las funciones de la política criminal.

La excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública carece de correspondencia con la función preventiva general y especial encomendada a la política criminal, que guardan correspondencia con las medidas preventivas secundarias y terciarias⁸⁰⁰, en razón que la flexibilidad elegida por el legisferante penal al permitir que se beneficien los procesados por haber cometido cualquiera de los delitos contra la hacienda pública sin límite de oportunidades⁸⁰¹ y con la posibilidad de invocar su aplicación en cualquier momento del proceso penal, responde a un interés eminentemente recaudatorio del Estado.

En consecuencia en lugar de desmotivar la comisión de delitos tanto para las personas que no han cometido este tipo de delitos como para evitar que las personas que sí los cometieron, vuelvan a incurrir en este tipo de conductas; la redacción actual de la excusa

⁷⁹⁷ Tal como fue expuesto en el apartado número seis del presente capítulo.

⁷⁹⁸ Pese a que se encuentre en presencia de una conducta que es considerada típica, antijurídica y culpable, siguiendo el vetusto modelo propuesto por la teoría de la acción final; o bien las categorías de la acción, el tipo y el injusto, propuestas en la teoría funcionalista teleológico valorativa.

⁷⁹⁹ En concordancia con lo expuesto en el apartado número seis del presente capítulo.

⁸⁰⁰ En concordancia con lo expuesto en el apartado número siete numeral dos del presente capítulo.

⁸⁰¹ El artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador permite aplicarla cada vez que se cometa algún delito contra la hacienda pública.

absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, estimula su comisión al permitir que sea invocada cada vez que se incurra en cualquiera de los delitos contra el referido bien jurídico, en virtud que los contribuyentes aun cometiendo este tipo de delitos de manera sistemática (mensualmente o anualmente) pueden verse favorecidos con la excusa absolutoria.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A partir del análisis dogmático y político criminal efectuado en el desarrollo de la presente de investigación, es posible afirmar que la excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Cpn aplicable a los delitos contra la hacienda pública carece de un fundamento político criminal, tal como se expondrá a continuación:

1. La excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública responde a un marcado interés del Estado salvadoreño en incrementar su capacidad recaudatoria — especialmente motivado por la delicada situación tributaria que históricamente ha enfrentado El Salvador—, prescindiendo para tal efecto de consideraciones de carácter político criminal situación que ha provocado utilizar al Sistema de Justicia Penal salvadoreño como un instrumento de cobro de las obligaciones tributarias que mantienen los contribuyentes con la hacienda pública.

2. La excusa absolutoria prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador no responde al influjo de un modelo definido de política criminal, más bien es el resultado de la confluencia de los modelos político criminales de dirección de ley y orden y del derecho penal del enemigo implementados por medio de la reforma efectuada al Cpn de El Salvador por medio del D.L. número 487, de fecha 27 de octubre de 2004, publicada en el D.O. número 217, Tomo 365, de fecha 22 de noviembre de 2004.

La reforma previamente aludida conllevó una modificación sustancial de los delitos contra la hacienda pública previstos en el vigente Cpn de El Salvador, al incrementar el número de ilícitos penales que vulneran el precitado bien jurídico aspecto que conllevó un aumento importante de la cantidad de conductas constitutivas de ilícitos penales —al

incorporar un mayor número de verbos rectores en comparación con la versión original del aludido cuerpo normativo— y fueron incrementadas drásticamente las penas con las que se encuentran sancionados los referidos delitos. En consecuencia, su incorporación resultó ser asistemática.

3. La actual redacción del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador con la que el legislador secundario reguló la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra el bien jurídico hacienda pública vulnera el contenido axiológico que el legislador constituyente originario incorporó en la Cn, concretamente afecta el valor justicia en lo concerniente a la articulación de principios y procedimientos jurídicos y políticos orientados a la conservación de la sociedad y la posibilidad que ésta pueda cumplir con sus fines.

Lo anterior en virtud que el legislador secundario permite que se prescindiera de la imposición de las penas con las que se encuentran sancionadas esta modalidad de delitos, siempre que las personas sometidas a proceso penal aporten los impuestos evadidos o indebidamente retenidos, los intereses y las multas respectivas, provocando con ello, un menoscabo en la moral de los contribuyentes que pagan oportunamente sus tributarios, motivando con ello a la comisión de cualquiera de los delitos contra la hacienda pública al incentivar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. El artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador carece de correspondencia con el principio de igualdad reconocido en el artículo 3 de la Cn, debido a que la excusa absolutoria en comento se establece como una regulación sumamente flexible en favor de las personas que cometan cualquiera de los delitos contra el bien jurídico hacienda pública, debido a que no limitó el número de oportunidades en que puede ser invocada

aspecto que difiere de la restricción establecida en la regulación prevista en el artículo 347-Bis del Cpn de El Salvador de 1973 que permitía invocarla tan sola una vez.

Además, la actual regulación suprimió el límite temporal fijado para su invocación en la normativa precedente fijado desde el inicio del proceso hasta antes de la promulgación de la sentencia en primera instancia; mientras que la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública permite su invocación en cualquier momento del proceso, condicionándolo únicamente al pago de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos con sus respectivos accesorios, no obstante que la conducta atribuida al sujeto activo del delito atendiendo al monto de las cantidades dinerarias evadidas, suponen una grave afectación al bien jurídico “hacienda pública”.

Pese a la mayor afectación al bien jurídico protegido por la normativa penal, el legislador secundario omitió establecer una disposición que de manera permanente —en forma análoga a la excusa absolutoria—, permita prescindir de la responsabilidad derivada de las infracciones administrativas en que pudiesen incurrir los contribuyentes por incumplir con sus obligaciones tributarias, no obstante que las mismas presuponen una ofensa sustancialmente inferior al bien jurídico protegido al compararlo con el menoscabo provocado por las conductas sancionadas a título de delito.

5. La excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador carece de correspondencia con el principio de proporcionalidad, debido a que vulnera el subprincipio de necesidad en tanto que el diseño normativo de excusa absolutoria elegido por el legisferante penal se caracteriza por ser sumamente flexible a favor de los contribuyentes sometidos a proceso penal por atribuírsele cualquiera de los delitos contra la hacienda pública. En este sentido es oportuno acotar que la crítica a la medida

implementada no cuestiona su incorporación en la normativa penal vigente más bien conlleva una reflexión acerca de la flexibilidad con la fue diseñada.

Por otra parte, la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública vulnera el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, en virtud que su regulación no permite cumplir con la función de prevenir la comisión de delitos, particularmente con las medidas preventivas secundarias —que se encuentran orientadas a la promulgación de normas penales de carácter disuasorio en las que se establezcan mecanismos intimidatorios que tengan por destinatarios tanto a los sujetos activos del delito como a la sociedad en general—; y las medidas preventivas terciarias que se encuentran orientadas a evitar la reincidencia del delincuente.

Afirmación que se fundamenta en la mayor flexibilidad con la que se encuentra regulada la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, al no establecer ningún límite de oportunidades para su invocación y al permitir que se aplicaran en cualquier momento del proceso —circunstancia que difiere de las restricciones con la que se encontraba regulada la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública, en el Cpn de El Salvador de 1973—.

La situación descrita no es un aspecto baladí en razón que la regulación actual de la excusa absolutoria referida en los párrafos que anteceden, en lugar de disuadir tanto a los contribuyentes que pretendan cometer cualquiera de los delitos contra la hacienda pública, como a los contribuyentes que cometieron delitos contra el referido bien jurídico para evitar su reincidencia, promueven la comisión de los diferentes delitos contra el bien jurídico antes citado en virtud que puede ser invocada cada vez que el sujeto activo del delito incurra en alguno de los delitos contra el relacionado bien jurídico.

6. La excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador carece de correspondencia con el principio de razonabilidad, debido a que al someterla al examen de razonabilidad se determinó que no supera ninguna de las dimensiones que lo conforman —normativa, técnica y axiológica—. Así carece de correspondencia con la dimensión normativa en razón que la actual regulación de la excusa absolutoria antes referida no tiene coherencia con el valor justicia, el principio de igualdad y el principio de proporcionalidad, todos reconocidos en la Cn de El Salvador.

Además, la excusa absolutoria aludida en los párrafos que anteceden, contraría la dimensión técnica del principio de razonabilidad debido a que su previsión normativa resulta ser incompatible con los subprincipios de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. En el primer caso —incompatibilidad con el subprincipio de necesidad— deviene del hecho que la implementación de una excusa absolutoria no requiere contar una regulación tan flexible para su invocación como la actualmente prevista en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador.

Mientras que en el segundo caso —incompatibilidad con el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto— deriva del hecho que la actual regulación prevista en el citado artículo impide cumplir con la función preventivo general y especial, en razón que en lugar de desincentivar a la generalidad de contribuyentes que no han cometido delitos contra la hacienda pública, a que no lo hagan como aquellos que habiendo sido procesados por la comisión de esta modalidad delictiva a que no vuelvan a delinquir en casos futuros; promueven su comisión al permitir que se amparen en esta figura cada vez que cometan alguna conducta delictiva.

Por otra parte, la excusa absolutoria antes referida afecta la dimensión axiológica del principio de razonabilidad en razón que carece de correspondencia con el valor justicia reconocido en la Constitución de la República de El Salvador, al permitir que se prescinda de la pena que correspondería imponer a los procesados por la comisión de cualquiera de los delitos contra la hacienda pública, afectando la moral de los contribuyentes que pagan oportunamente sus tributarios, provocando a su vez que estos se vean motivados a cometer cualquiera de los delitos tributarios al incentivar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

7. La actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública carece compatibilidad con la Constitución de El Salvador, en virtud que el legislferante penal condicionó su aplicación al pago por parte del sujeto activo del delito no solo de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos sino de los intereses y las multas con las que se encuentran sancionados en el ámbito administrativo, aspecto que contraría expresamente la prohibición de imponer la pena de prisión por deudas tal como lo regula el artículo 27 inciso segundo de la Constitución de El Salvador.

La referida regulación se fundamenta en un marcado predominio de un interés recaudatorio del Estado, circunstancia que desnaturaliza el sistema de justicia penal salvadoreño al convertir a la Fiscalía General de la República de El Salvador, en un ente de cobro de las obligaciones tributarias a favor del Estado, a pesar que el ordenamiento jurídico prevé procedimientos administrativos y procesos judiciales distintos al penal, que son los mecanismos idóneos para efectuar tales reclamaciones, contrariando en consecuencia el principio de subsidiariedad y el carácter fragmentario del Derecho penal.

8. El artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador supedita los efectos de la excusa absolutoria antes referida al reconocimiento de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos y su correspondiente pago incluyendo sus accesorios —si bien esto último carece de correspondencia con el artículo 27 de la Constitución—, por tanto negar los efectos de la excusa absolutoria constituiría una errática aplicación del derecho que carecía totalmente de correspondencia con el primero de los artículos precitados, tal como ocurrió en el último proceso penal tramitado contra el señor José Adán Salazar Umaña, quien fue procesado por el delito de evasión de impuestos.

9. En la actualidad la promoción de las acciones judiciales penales o de extinción de dominio ejercidas por la Unidad Penal de la Dirección de Intereses del Estado, la Unidad Fiscal Especializada contra el Lavado de Activos y la Unidad Fiscal Especializada en Extinción de Dominio de la FGR, contra cualquier persona a quien se le atribuya la comisión de uno o más delitos contra la hacienda pública o el delito de lavado de activos, se efectúa sin la conformación de equipos multidisciplinarios que permitan compartir la información con la que cuentan, circunstancia que dificulta determinar si el actuar ilícito atribuido al sujeto activo es constitutivo de evasión de impuestos o lavado de activos.

10. Actualmente las actividades investigativas realizadas por el personal adscrito a las unidades de la Fiscalía General de la República relacionadas en el apartado que antecede, se efectúan sin la existencia normativas o protocolos que permitan realizar una labor estándar con total independencia de la formación, experiencia y diligencia protocolos con la que actúe cada Agente Auxiliar Fiscal, aspecto que limita sustancialmente el resultado de la actividad investigativa realizada por la FGR para

identificar y probar la existencia de comportamientos delictivos constitutivos de delitos contra la hacienda pública o de lavado de activos.

En atención a lo expuesto en los párrafos que anteceden es posible afirmar de manera categórica que la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública regulada en el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, no respeta los principios rectores de la política criminal y, además, impide cumplir con la función preventivo general y especial de la pena, por lo que requiere ser reformada. En ese sentido, se da por resuelta la interrogante principal de este trabajo de investigación.

Además, se determinó que la actual regulación de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública carece de correspondencia con el artículo 27 de la Cn, debido a que provoca que se utilice a la FGR como un instrumento de cobro de obligaciones tributarias y supedita el otorgamiento del referido beneficio al pago de las multas e intereses derivados de la evasión o indebida retención de impuestos. Asimismo, se estableció que las distintas unidades de la FGR encargadas de la investigación de este tipo de delitos actúan de forma aislada y carecen de instrumentos normativos como protocolos, manuales o códigos que permitan estandarizar las investigaciones.

A partir de las conclusiones anteriormente dichas, se efectúan las siguientes recomendaciones:

1. Es impostergable que el legisferante penal defina un modelo de política criminal que orientando su actividad legislativa, tenga como fundamento el programa penal establecido en la vigente Cn de El Salvador a fin de dotar de coherencia al vigente Cpn salvadoreño al sistematizar las distintas disposiciones establecidas en su origen con las

reformas que gradualmente fueron sucediéndose con el devenir de los años —en su mayoría atendieron a coyunturas específicas— motivadas principalmente por modelos de dirección de ley y orden y derecho penal del enemigo, que han provocado una mayor respuesta punitiva del Estado.

2. Es necesario revisar la redacción de la excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador a efecto que responda no solo a criterios de política fiscal sino a criterios de política criminal, con la finalidad que cumpla con las funciones esta última, los principios que la rigen y el programa penal que el constituyente originario previó en la Carta Magna.

3. Es impostergable revisar la actual redacción del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador a efecto que el legisferante penal respete el contenido axiológico de la vigente Cn de El Salvador, particularmente el valor justicia en la articulación de principios y procedimientos jurídicos y políticos orientados a la conservación de la sociedad y la posibilidad que ésta pueda cumplir con sus fines.

Para tal efecto, se sugiere implementar una excusa absolutoria restringida que atendiendo a las funciones y principios rectores de la política criminal, así como al programa penal establecido en la vigente Cn de El Salvador, permita prescindir de la imposición de las penas con las que se encuentran sancionadas esta modalidad de delitos, siempre que las personas sometidas a proceso penal paguen únicamente los impuestos evadidos o indebidamente retenidos, sin generar con ello un menoscabo en la moral de los contribuyentes que cumplen oportunamente con sus obligaciones tributarias y sin motivar a la comisión de esta tipología de ilícitos penales.

4. Es necesario que el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador guarde correspondencia con el principio de igualdad reconocido en el artículo 3 de la Cn salvadoreña específicamente en su modalidad de igualdad por diferenciación, para tal efecto se recomienda establecer mayores restricciones para poder invocar la excusa absolutoria. Asimismo, se recomienda limitar el número de oportunidades en que las personas sometidas a proceso penal por atribuírseles cualquiera de los delitos contra la hacienda pública puedan invocar la excusa absolutoria antes referida.

Por otra parte, se sugiere diseñar una figura similar en el ordenamiento jurídico administrativo que permita prescindir de manera permanente de las sanciones que correspondería imponer a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones tributarias, a efecto que puedan solventar ese tipo obligaciones en sede administrativa limitando desde luego, el número de oportunidades en que podrá ser invocada y el momento procesal en el que podría ampararse el deudor tributario.

5. Es necesario revisar la redacción de la excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador a efecto que guarde correspondencia con el principio de proporcionalidad, específicamente con los subprincipios de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, a fin de que la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública permita cumplir con la función de prevenir la comisión de delitos, especialmente con las medidas preventivas secundarias y terciarias — relacionadas previamente—.

Para tal efecto, se sugiere establecer un límite al número de oportunidades en que las personas procesadas por la comisión delitos contra la hacienda pública a fin de que

puedan invocar la excusa absolutoria una tan sola vez tal como se encontraba regulada en el artículo 347-Bis del Cpn de El Salvador de 1973 —actualmente derogado—.

Además, se recomienda distinguir dos momentos procesales de invocación con efectos disimiles, el primero consistente en que el autor del delito satisfaga debidamente los impuestos evadidos o indebidamente retenidos sin encontrarse motivado por la actividad fiscalizadora realizada por la administración tributaria, caso en el cual producirá como efecto prescindir de la pena que correspondería imponer por el delito cometido. El segundo momento correspondería al pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios durante el proceso penal —arrepentimiento postdelictivo—, que en caso de concurrir produciría como efecto la atenuación de la pena a imponer.

6. Es necesario revisar la redacción de la excusa absolutoria aplicable a los delitos contra la hacienda pública a efecto que tenga correspondencia con el principio de razonabilidad en sus dimensiones normativa, técnica y axiológica, aspecto que se lograría al realizar las modificaciones antes citadas, debido a que permitiría ser coherente con el valor justicia, el principio de igualdad y el principio de proporcionalidad, colmando las exigencias de la dimensión normativa del referido principio. Asimismo, al tener correspondencia con el principio de proporcionalidad, tendría total coherencia con la dimensión técnica del principio de razonabilidad.

A su vez, una adecuada revisión de la excusa absolutoria establecida en el artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador, que guarde correspondencia con el valor justicia permitiría mantener total congruencia con la dimensión axiológica del principio de razonabilidad, consecuentemente, permitiría superar el último déficit advertido, al colmar cada una de las dimensiones del examen de razonabilidad.

7. Es impostergable revisar la actual redacción del artículo 252 del vigente Cpn de El Salvador a efecto que el legisferante penal compatibilice su regulación con el artículo 27 inciso segundo de la Constitución de El Salvador, en el sentido de limitar el condicionamiento de la excusa absolutoria al pago por parte del sujeto activo de cualquiera de los delitos tributarios, únicamente de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos, evitando con ello utilizar a la Fiscalía General de la República de El Salvador como un ente de cobro de las obligaciones tributarias a favor del Estado.
8. Es obligatorio que los operadores del sistema de justicia penal salvadoreño apliquen adecuadamente el artículo 252 del vigente Código penal de El Salvador, de manera tal que los efectos de la excusa absolutoria antes referida se encuentren supeditada únicamente al reconocimiento de los impuestos evadidos o indebidamente retenidos y su correspondiente pago, que en caso de concurrir deberá llevar aparejado prescindir de la pena con la que se encuentra sancionado el delito atribuido al sujeto activo del delito.
9. Es necesario que la promoción de una acción judicial penal o de extinción de dominio por parte de la Unidad Penal de la Dirección de Intereses del Estado, la Unidad Fiscal Especializada contra el Lavado de Activos y la Unidad Fiscal Especializada en Extinción de Dominio de la FGR, atribuyéndole al sujeto activo cualquiera de los delitos contra la hacienda pública o el delito de lavado de activos, actúen de manera coordinada conformando equipos multidisciplinarios que permita compartir información que contribuya a determinar si la conducta atribuida al sujeto activo es constitutiva de evasión de impuestos o lavado de activos.
10. Es necesario que la Fiscalía General de la República diseñe protocolos de investigación y un “Código de lavado de activos, enriquecimiento ilícito y extinción de

dominio”, que permita realizar un trabajo uniforme por parte de los Agentes Auxiliares del Fiscal General de la República con total independencia de la formación, años de servicio y diligencia con la que pueda obrar cada empleado de esa institución y a su vez, permitirá afrontar de mejor manera las transiciones que se presenten cuando parte del personal sufra algún cambio.

BIBLIOGRAFÍA

1. Fuentes bibliográficas

- Acevedo, Carlos y González Orellana, Mauricio. *El Salvador: diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política para incrementar la recaudación*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2003.
- Bacigalupo, Enrique. *Principios de derecho penal. Parte general*. Madrid: Akal Ediciones, 1997.
- Banco Central de Reserva. *Informe de la situación económica de El Salvador. Primer trimestre 2020*. San Salvador: Banco Central de Reserva, 2020.
- Baptiste Carpentier, Jean *et al.* “Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2020”. Santiago: CEPAL, 2020.
- Baptiste Carpentier, Jean *et al.* “Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia por la enfermedad por coronavirus (covid-19) 2021”. Santiago: CEPAL, 2021.
- Baratta, Alessandro. *Viejas y nuevas estrategias del derecho penal. Prevención y teoría de la pena*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica ConoSur, Ltd., 1995.
- Barrientos, Ricardo. *Política fiscal: expresión de poder de las élites centroamericanas*. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2019.
- Bernal Pulido, Carlos. *El derecho de los derechos*. Bogotá: Panamericana, formas e impresos, S. A., 2006.
- Bidart Campos, German J. *El derecho de la Constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Sociedad Anónima Editora Comercial, Industrial y Financiera, 1995.
- Bustos Ramírez, Juan y Hormazábal Malarée, Hernán. *Lecciones de derecho penal. Volumen II*. Madrid: Editorial Trotta, 1999.
- Cabeza Olmeda, Aracely Majón. *Las excusas absolutorias en derecho penal español. Doctrina y jurisprudencia*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.
- Cabrera, Mynor y Median, Abelardo. *Reformas tributarias en Centroamérica 2009-2012*. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2013.
- Cancio Meliá, Manuel. *Dogmática y política criminal en una teoría funcional del delito*. Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2000.
- Carbajo Vasco, Domingo *et al.* *Los sistemas tributarios en América Latina*. Madrid: Agencia Española de Cooperación para el Desarrollo Internacional e Instituto de Estudios Fiscales, 2017.
- Caro Coria, Dino Carlos y Reyna Alfaro, Luis Miguel. *Derecho penal económico. Parte general. Tomo I*. Lima: Jurista editores E.I.R.L., 2016.
- Casado Pérez, José María *et al.* *Código procesal penal comentado. Tomo 1*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2005.
- atina y el Caribe. El Salvador evolución económica durante 2008 y perspectivas para 2009. México D.F.: CEPAL, 2009, <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/25888>.
- De la Mata Barranco, Norberto *et al.* *Derecho penal económico y de la empresa* (Madrid: Editorial Dykinson, 2018).
- Etcheverry, Alfredo. *Derecho penal. Tomo segundo. Parte General*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999.
- Faraldo Cabana, Patricia. *Las causas de levantamiento de la pena*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

Fernández Pinós, José Ernesto y De Frutos Gómez, Carmen. *Delitos contra el honor. Delitos contra las relaciones, derechos y obligaciones familiares*. Barcelona: Bosch, Casa Editorial, S.A., 1998.

Ferrajoli, Luigi. *Derecho y razón: Teoría del garantismo penal*. Madrid: Editorial Trotta, 1995.

Ferrajoli, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del más débil*. Madrid: Editorial Trotta, 2004.

Ferrante, Marcelo. *Una introducción a la teoría de la imputación objetiva. Estudios sobre la teoría de la imputación objetiva*. Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L., 1998.

Feuerbach, Paul Joham Anselm Riter von. *Tratado de derecho penal común vigente en Alemania*. Buenos Aires: Editorial Hammurabi S.R.L., 2007.

Fundación Nacional para el Desarrollo. *Análisis del proyecto de presupuesto 2021*. San Salvador: Fundación Nacional para el Desarrollo, 2021.

FUSADES. *Hacia una economía de mercado en El Salvador: bases para una estrategia de desarrollo económico y social*. San Salvador: FUSADES, 2003.

FUNDE. *Análisis del proyecto del presupuesto 2021*. San Salvador: FUNDE, 2021, <http://www.repo.funde.org/id/eprint/1729/3/F-A-pp-21.pdf>.

Galiani, Sebastián et al, *La reforma tributaria Argentina de 2017*. Buenos Aires: Ministerio de Hacienda, 2018, https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_-_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf._la_reforma_tributaria_argentina_de_2017_web2.pdf.

González Bonilla, Rodolfo Ernesto. *Cualidades de la Constitución, en Teoría de la Constitución Salvadoreña*. San Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000.

González Cuéllar Serrano, Nicolás. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*. Madrid: Editorial COLEX, 1990.

Hassemer, Winfried. *Crítica al derecho penal de hoy*. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2003.

Hassemer, Windfried y Muñoz Conde, Francisco, *Introducción a la Criminología y al derecho penal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1989.

Hernández de Cos, Pablo. *Informe anual 2020*. Madrid: Banco de España, 2021, 61-62, https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/20/Fich/InfAnual_2020.pdf.

Jakobs, Günter. *Derecho penal. Parte general*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1997.

Jakobs, Günter. *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*. Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2000.

Jakobs, Günter. *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*. Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2003.

Jakobs, Günter. *La imputación objetiva en derecho penal*. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2002.

Jakobs, Günter y Canció Meliá, Manuel. *Derecho penal del enemigo*. Madrid: Civitas Ediciones, S. L., 2003.

Jakobs, Günter. *Dogmática de derecho penal y la configuración normativa de la sociedad*. Madrid: Civitas Ediciones, S. L., 2004.

Jakobs, Günther y Struensee, Eberhard. *Problemas capitales de derecho penal moderno*. Buenos Aires: Editorial Hammurabi S.R.L., 1998.

Jescheck, Hans Heinrickh, *Tratado de derecho penal, parte general*. Barcelona: Bosch, Casa Editorial, S.A., 1981.

Kacef, Osvaldo et al. *Estudio económico de América Latina y el Caribe 2009-2010*. Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2010.

López Díaz, Claudia. *Introducción a la imputación objetiva*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000.

López Guerra, Luis. *Introducción al derecho constitucional*. Valencia: Tirant lo blanch, 1994.

Martínez Buján Pérez, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2015.

Martínez Buján Pérez, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2013.

Martín Patino, José María. *Informe España 2020*. Madrid: Universidad Pontificia, 2020, <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/53541/Informe%20España%202020.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>.

Martínez Escamilla, Margarita, et. al. *Derecho penal. Introducción. Teoría jurídica del delito*. Madrid: Universidad Complutence de Madrid, 2012.

Maurach, Reinhart. *Derecho penal. Parte general*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1994.

Ministerio de Hacienda. *Guía del presupuesto general del Estado para el ciudadano*. San Salvador: Ministerio de Hacienda, 2021.

Mir Puig, Santiago. *Derecho penal parte general*. Barcelona: Editorial Reppertor, 2002.

Mir Puig, Santiago. *Estado, pena y delito*. Montevideo-Argentina: Editorial B de F limitada, 2006.

Moreno Carrasco, Francisco y Rueda García, Luis. *Código penal comentado. Tomo 2*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 1999.

Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes. *Derecho penal parte general*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2010.

Muñoz Conde, Francisco. *Introducción al derecho penal*. Montevideo-Argentina: Editorial B de F limitada, 2001.

Peña González, Oscar y Almanza Altamirano, Frank. *Teoría del delito. Manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*. Lima: Editorial Nomos & Thesis E.I.R.L., 2010.

Polaino -Orts, Miguel. *Vigencia de la norma: potencial de sentido de un concepto. Libro homenaje al profesor Günter Jakobs*. El funcionalismo en derecho penal, tomo II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

Rodríguez Meléndez, Roberto Enrique. *El fundamento material de la Constitución: una aproximación a la idea de valor, principio y norma constitucional*. San Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000.

Rodríguez Trejo, Rommel. *“Informe económico 2009 y primer trimestre 2010”*. San Salvador: FUNDE, 2010, <http://www.repo.funde.org/id/eprint/78/>.

Roxin, Claus. *Política criminal y sistema de derecho penal*. Buenos Aires: Editorial Hamurabi, 2002.

Roxin, Claus. *Derecho penal parte general, tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1997.

Roxin, Claus. *Teoría del tipo penal. Tipos abiertos y elementos del bien jurídico*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979.

Roxin, Claus. La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

Roxin, Claus. *La teoría del delito en la discusión actual*. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2006.

Sánchez Escobar, Carlos Ernesto. *Política criminal y principialismo. Una perspectiva de los principios de legalidad, dignidad, lesividad y culpabilidad*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2003.

Sánchez Escobar, Carlos Ernesto. *Límites constitucionales al derecho penal*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2004.

Sandoval Rosales, Rommel Ismael. *El carácter normativo de la constitución salvadoreña*. San Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2000.

Sanz Mulas, Nieves. *Política Criminal*. Nicaragua: Instituto de estudio e investigación jurídica, 2019.

Schünemann, Bernd. *La culpabilidad: estado de la cuestión. Sobre el estado de la teoría del delito*. Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2000.

Schünemann, Bernd. *El sistema moderno del derecho penal: cuestiones fundamentales*. Madrid: Editorial Tecnos, S. A., 1991.

Silva Sánchez, Jesús María. *La expansión del derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: Euro Editores S. R. L. y B de F Ltda., 2006.

Silva Sánchez, Jesús María. *Política criminal en la dogmática: algunas cuestiones sobre su contenido y límites*. Valencia: Tirant lo blanch, 2000.

Vallejo, Manuel Jaén. *Principios constitucionales y derecho penal moderno*. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc S.R.L., 1999.

Villaverde Meléndez, Ignacio. *La resolución de conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.

Welzel, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal*. Montevideo-Argentina: Editorial B de F limitada, 2002.

Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Derecho penal parte general*. Buenos Aires: Editorial Ediar, 2002.

2. Fuentes hemerográficas

Bacigalupo, Enrique. “¿Subsistirá la teoría del delito actual?” *Revista electrónica conceptos*, n. 92 (2018), <http://www.umsa.edu.ar/wp-content/uploads/2019/03/L-0653.pdf>.

Barrientos Ramírez, Franklin. “La política antiterrorista de Estados Unidos”. *Revista política y estrategia*, no. 110 (2008), 42, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/436779>.

Barroilhet Díez, Agustín. “Criptomonedas, economía y derecho”. *Revista chilena de derecho y tecnología*, no. 1 (2019), 31, https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-25842019000100029.

Bustos Rubio, Miguel. “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”. *Revista estudios penales y criminológicos*, no. 35 (2015): 197-199, <https://revistas.usc.es/index.php/epc/article/view/2425>.

Borja Jiménez, Emiliano. “Sobre el concepto de política criminal. Una aproximación a su significado desde la obra de Claus Roxin”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, no. 1 (2003), 130-131, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1217111>.

Cafferata Nores, José I. "Prevención y castigo del delito y seguridad ciudadana. Justicia penal y seguridad ciudadana". Córdoba: Editorial Mediterránea, 2000.

Centrógolo, Oscar y Gómez Sabaini, Juan Carlos, "*Política tributaria en Argentina. Entre la solvencia y la emergencia*". Revista Estudios y perspectivas, no. 38 (2007), 14-15.

Castro Valle K., Jorge. "La unificación alemana: evolución y expectativas". Revista mexicana de política exterior, no. 29 (1990), 59-60, <https://revistadigital.sre.gob.mx/index.php/numeros-antiores/174-rmpe-29>.

Cordero González, Eva María, "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", Revista crónica tributaria, no. 123 (2007): 88, https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/123_Cordero.pdf.

Dauderstädt, Michael, "Alemania y la crisis: victorias pírricas", Revista Nueva Sociedad, no. 246 (2013), 14, <https://nuso.org/revista/246/occidente-en-la-mira/>.

Díez Ripollés, José Luís. "La categoría de la punibilidad en el derecho penal español". Cuadernos de derecho penal, no. 18 (2017): 13, [https://revistas.usergioarboleda.edu.co/index.php/cuadernos de derecho penal/issue/view/97](https://revistas.usergioarboleda.edu.co/index.php/cuadernos%20de%20derecho%20penal/issue/view/97).

Díez Ripollés, José Luis. "De la sociedad del riesgo a la seguridad ciudadana". Revista electrónica de ciencia penal y criminología, no. 7. (2005): 29, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/119782>.

Echavarría Ramírez, Ricardo y Ruíz López, Carmen Eloisa. "*Estudio comparado en la protección de los ingresos del Estado*". Revista de derecho, no. 49 (2018), 277, <http://www.scielo.org.co/pdf/dere/n49/0121-8697-dere-49-260.pdf>.

Fernández Díaz, Andrés. "Estudios económicos de la unificación de Alemania". Cuadernos de estrategia, no. 21 (1990), 17, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2773289>.

Ferrajoli, Luigi. "El derecho penal del enemigo y la disolución del derecho penal". Nuevo foro Penal, no. 69 (2006), 16, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/294940>.

García Amado, Juan Antonio. "El obediente, el enemigo, el derecho penal y Jakobs". Nuevo foro penal, no. 69 (2006), 103, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/294940>.

García Pérez, Octavio , "Sobre el estado actual del debate entorno a la punibilidad", Revista estudios penales y criminológicos, no. 39 (2019): 710, <https://revistas.usc.gal/index.php/epc/article/view/6279>.

García Puente Llamas, José. "Nuestra concepción de excusas absolutorias". Anuario de derecho penal y ciencias penales, no. 1 (1981): 81, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46186>.

Gómez Jiménez Ángel Luis y Roldán Alegre, José María. Análisis de la política fiscal en España con una perspectiva macroeconómica (1988-1994). Estudios económicos, no. 53 (1995), 10, <https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadas/EstudiosEconomicos/Fic/azul53.pdf>.

González Cuéllar Serrano, Nicolás. "El principio de proporcionalidad en el derecho procesal español". Revista cuadernos de derecho público, no. 5 (1998), 199-215, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=194670>.

Gossmann Zarazúa Carlos Alfredo y Medina Bermejo, Aberlardo. "Perfiles macrofiscales de Centroamérica. Por una política fiscal para la democracia y el desarrollo", Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, no. 14 (2021), 9-10.

Gracia Martín, Luis. "Consideraciones críticas sobre el actualmente denominado "derecho penal del enemigo". Revista electrónica de ciencia penal y criminología, no. 7 (2005), 5, <http://criminet.ugr.es/recpc/07/recpc07.html>.

Guillén Romo, Héctor. "Consideraciones en torno a la crisis contemporánea". Economía UNAM, no. 12 (2015), 62, <https://www.sciencedirect.com/journal/economia-unam/vol/12/issue/34>.

Ibarra, David *et al.* "La dolarización en El Salvador: implicaciones, ventajas y riesgos". Revista investigación Económica, no. 248 (2004), 71-74, <http://www.scielo.org.mx/pdf/ineco/v63n248/0185-1667-ineco-63-248-71.pdf>.

Martínez Egaña, Daniel. "El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania". Revista crónica tributaria, no. 141 (2011): 150, https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/ct141/141_Martinez.pdf.

Martínez Osorio, Martín Alexander. "Introducción a la ciencia de derecho penal y a la teoría del delito". Ventana jurídica No. 5. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2005.

Medina Bermejo, Abelardo *et al.* "Perfiles macrofiscales de Centroamérica". Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, no. 13 (2020), 9-10.

Mir Puig, Santiago. "Revisión de la teoría del delito en un Estado social y democrático de derecho". Revista crimen y castigo, no. 1 (2001): 155.

Montoro Ballester, Alberto. "El funcionalismo en el derecho: notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs". Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época, no. 8 (2007), 366, <https://revistas.ucm.es/index.php/ANDH/article/view/ANDH0707110365A/20789>.

Ocampo, José Antonio. "Impactos de la crisis financiera mundial sobre América Latina", Revista CEPAL, no. 97 (2009), 9, <https://www.cepal.org/es/publicaciones/11269-impactos-la-crisis-financiera-mundial-america-latina>.

Pascucci S., D. Pino y Pascucci Peña, Rosa María. "Acerca de la impunidad". Revista electrónica conocimiento libre y licenciamiento, n. 18 (2018): 88, <https://convite.cenditel.gob.ve/revistaclic/index.php/revistaclic/article/view/945>.

Peñaranda Ramos, Enrique. "Sobre la influencia del funcionalismo y las teorías del sistema en las actuales concepciones de la pena y del concepto de delito". Revista Doxa, no. 23 (2011): 289, <https://doi.org/10.14198/DOXA2000.23.11>.

Roxin, Claus. "Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania". Revista electrónica conceptos, n. 92 (2018), 86, <http://www.umsa.edu.ar/wp-content/uploads/2019/03/L-0653.pdf>.

Roxin, Claus. "El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania". InDret, Revista para el análisis del derecho, no. 4 (2012): 3, <https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/955.2.pdf>.

Salazar, Alonso. "El funcionalismo normativo sistémico observaciones sobre su utilidad en la teoría de la pena y la teoría de las funciones en el derecho penal". Revista jurídica ius doctrina, no. 14 (2016), 3, <https://www.revistas.ucr.ac.cr/index.php/iusdoctrina/article/view/25244/25503>.

Sánchez Huete, Miguel Ángel. "Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal". Revista de derecho, no. 26 (2013): 96, <https://www.scielo.cl/pdf/revider/v26n1/art05.pdf>.

Zúñiga Rodríguez, Laura. "Modelos de política criminal frente a la criminalidad organizada: entre eficacia y garantías". Revista brasileira de ciências policiais, no. 1 (2020): 146, <https://periodicos.pf.gov.br/index.php/RBCP/article/view/700/400>.
Weber, Christoph S. "La euro crisis. Causas y síntomas". Estudios Fronterizos. Revista de Ciencias Sociales y Humanidades, no. 32 (2015): 155-156, http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0187-69612015000200009.

3. Fuentes legislativas

3.1 Fuentes legislativas nacionales

Código penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1973.

Código penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.

Código procesal de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.

Código tributario. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000.

Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1983.

Decreto Ejecutivo número 4. Órgano Ejecutivo: El Salvador, 2020.

Decreto Legislativo número 12. El Salvador: Órgano Ejecutivo, 2020.

Decreto Legislativo 593. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020.

Decreto Legislativo 603. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020.

Decreto Legislativo número 604. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020.

Decreto Legislativo 607. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020.

Decreto que deroga disposiciones legales que contienen exenciones relativas a derechos, gravámenes, tasas e impuestos a la importación; y supresión de las de impuestos indirectos, contenidas en varias leyes. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1989.

Ley Bitcoin: El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2021.

Ley de facilitación de compras en línea. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020.

Ley de integración monetaria. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000.

Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991.

Ley de integración monetaria. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000.

Ley del impuesto sobre la renta. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991.

Ley de Saneamiento y Fortalecimiento de Bancos Comerciales y Asociaciones de Ahorro y Préstamo. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990.

Ley del sistema de ahorro para pensiones. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1996.

Ley especial contra actos de terrorismo. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2006.

Ley especial y transitoria, que otorga facilidades para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019.

Ley especial y transitoria sobre la modalidad de pago del impuesto sobre la renta aplicable a pequeños contribuyentes, turismo, energía eléctrica, servicios de televisión, internet y telefonía, y sobre la contribución especial para la promoción del turismo. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2020.

Ley especial y transitoria, que otorga facilidades para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2021.

Ley orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990.

Ley Penitenciaria de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.

Ley transitoria para facilitar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2008.

Ley transitoria para facilitar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y aduaneras. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017.

Reglamento de la ley penitenciaria de El Salvador. El Salvador: Presidencia de la República de El Salvador, 2000.

b. Fuentes legislativas extranjeras

4. Código de Normas y Procedimientos Tributarios —Ley 4755—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1971.

5. Código Fiscal —Ley 8—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1885.

6. Código Procesal Penal —Ley 7594—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1996.

7. Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria —Ley 9069—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2012.

8. Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas de Costa Rica —Ley 9635—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2018.

9. Ley de régimen de zonas francas —Ley 7210—. Costa Rica: Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1990.

10. Ley 23.771. Argentina: Poder Legislativo, 1990.

11. Ley 24,769. Argentina: Poder Legislativo, 1997.

12. Ley 26,735. Argentina: Poder Legislativo, 2011.

13. Ley 27.430. Argentina: Poder Legislativo, 2017.

14. Ley Orgánica 10/1995. España: Cortes Generales, 1995.

15. Ley Orgánica 7/2012. España: Cortes Generales, 2012.

16. Ley Orgánica 58/2003. España: Cortes Generales, 2003.

17. Ordenanza tributaria alemana. Alemania: Parlamento Federal Alemán, 1977.

18. Real Decreto – Ley 12/2012. España: Poder Ejecutivo, 2012.

4. Fuentes jurisprudenciales

4.1 Fuentes jurisprudenciales nacionales

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Amparo, Referencia: 167-97*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 1999.

Sala de lo Constitucional. Resolución de hábeas corpus, Referencia: 63-2007. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2008.

Sala de lo Constitucional. *Resolución de Hábeas Corpus, Referencia: 212-2006*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2009.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 30-96/10-97/10-99/29-2001*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 59-2003*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2005.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 10-2005*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2006.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 7-2006/27-2007/28-2007/29-2007*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Constitucional. *Resolución de Amparo, Referencia: 354-2020*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

Sala de lo Constitucional. *Resolución de controversia, Referencia: 4-2020*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 5-2001/10-2001/24-2001/25-2001/34-2002/40-2002/3-2003/ 10-2003/11-2003/12-2003/14-2003/16-2003/19-2003/22-2003/7-2004*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 22-2007AC*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Constitucional. *Resolución de Inconstitucionalidad, Referencia: 36-2017*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 8-97AC*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2001.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 18-98*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2007.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 19-98*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 6-2000*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.

Sala de lo Constitucional. *Resolución de Inconstitucionalidad, Referencia: 131-2015*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Constitucional. *Resolución de Inconstitucionalidad, Referencia: 134-2015*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 15-2014*. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.

4.2 Fuentes jurisprudenciales extranjeras

Tribunal de Casación Penal de San José. *Sentencia, Referencia 96-001296-0301-PE*. Costa Rica: Órgano Judicial, 2001.

Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 636/2003*. España: Órgano Judicial, 2003.

Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 192/2006*. España: Poder Judicial, 2006.

Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Recurso de Casación, Referencia: 611/2009*. España: Órgano Judicial, 2009.

Tribunal Supremo – Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Recurso de Casación*, Referencia: 340/2012. España: Órgano Judicial, 2012.

Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 66/1995. España: Tribunal Constitucional, 1995.

Sala Primera del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 207/1997. España: Tribunal Constitucional, 1997.

Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 37/1998. España: Tribunal Constitucional, 1998.

Pleno del Tribunal Constitucional. Sentencia de amparo, Referencia: 154/2002. España: Tribunal Constitucional, 2002.