

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO PENAL ECONÓMICO



TEMA DE INVESTIGACIÓN:
**“PROBLEMAS DE AUTORIA Y PARTICIPACIÓN LOS DELITOS CONTRA
LA HACIENDA PÚBLICA”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE
MAESTRA EN DERECHO PENAL ECONOMICO

PRESENTADO POR:
LILI VERÓNICA GARCÍA ERAZO

DOCENTE ASESOR:
MSC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE DE 2021

TRIBUNAL CALIFICADOR

DR. GILBERTO RAMÍREZ MELARA

PRESIDENTE

DR. SAÚL ERNESTO MORALES

SECRETARIO

MSC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ

VOCAL

AUTORIDADES UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO
RECTOR

PHD. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ
VICERRECTOR ACADEMICO

ING. JUAN ROSA QUINTANILLA
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

ING. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL
SECRETARIO GENERAL

**AUTORIDADES FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS
SOCIALES**

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DECANA

DR. EDGARDO HERRERA MEDRANO PACHECO
VICEDECANO

DR. JOSÉ MIGUEL VÁSQUEZ
DIRECTOR DE UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

ÍNDICE

RESUMEN.....	ix
ABREVIATURAS.....	xi
INTRODUCCIÓN	xii
CAPITULO I.....	1
1. HISTORIA DE LA AUTORIA, LA PARTICIPACIÓN Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	1
1.1 Diversas teorías utilizadas	3
1.1.1 Teoría unitaria.....	3
1.1.2 Teorías diferenciadoras.....	4
1.1.2.1 Teoría objetivo – formal.....	4
1.1.2.2 Teorías objetivo materiales	5
1.1.2.3 Teoría de la necesidad de la aportación causal o teoría de la necesidad7	
1.1.2.4 Teoría de la cooperación anterior y simultánea al hecho o teoría de la simultaneidad	7
1.1.2.5 Teorías de la causalidad física y causalidad psíquica.....	9
1.1.2.6 Teoría de la supremacía del autor o teoría de la supremacía	9
1.1.3 Teorías subjetivas.....	10
1.1.3.1 Teorías del dolo.....	11
1.1.3.2 Teorías del interés	11
1.1.4 Teorías mixtas.....	12
1.1.5 Teoría del dominio del hecho	14
1.1.6 La teoría de Mir Puig	15
1.1.7 El concepto de autor en la teoría de Jakobs	16
1.2 Evolución histórica normativa de la autoría y participación en el derecho penal salvadoreño	17
1.2.1 El código penal de 1826	18
1.2.2 El código penal de 1859	19
1.2.3 El código penal de 1881	20

1.2.4	El código Penal de 1904	20
1.2.5	El código penal de 1973	21
1.2.6	El código penal de 1998	22
1.3	Evolución histórica de los delitos contra la Hacienda Pública en El Salvador.....	22
1.3.1	Origen de la obligación tributaria	22
1.3.2	Origen de la obligación tributaria en El Salvador	24
1.3.3	Evolución histórica de los delitos contra la Hacienda Pública	26
1.3.4	Época reciente del delito a nivel internacional	29
1.3.5	Historia de los delitos contra la Hacienda Pública en El Salvador... ..	32
CAPITULO II.....		35
2. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA AUTORIA, LA PARTICIPACIÓN Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....		35
2.1	De la autoría y participación	35
2.1.1	La autoría	37
2.1.1.1	Concepto	37
2.1.1.2	Autoría en los delitos de omisión.....	40
2.1.1.3	Distinción con la participación.....	42
2.1.1.4	Formas de autoría	42
2.1.1.4.1	Directa	42
2.1.1.4.2	Mediata.....	43
2.1.1.4.3	Coautoría.....	47
2.1.1.4.4	Coautoría sucesiva o concomitante	48
2.1.1.4.5	Actuar por otro.....	49
2.1.2	La participación	50
2.1.2.1	Accesoriedad de la participación	52
2.1.2.2	Inducción o instigación	53
2.1.2.3	Complicidad.....	55
2.1.2.4	Encubrimiento.....	56
2.1.3	Autoría y participación en los delitos especiales	57
2.2	De los delitos contra la Hacienda Pública.....	58

2.2.1	Diferencia entre evasión, defraudación y elusión.....	61
2.2.2	Bien jurídico protegido.....	63
2.2.3	Tipos penales.....	65
2.2.4	Naturaleza jurídica.....	65
2.2.5	Sujetos.....	67
2.2.5.1	Sujeto pasivo.....	67
2.2.5.2	Sujeto activo.....	68
2.2.6	Conducta típica.....	69
2.2.6.1	Engaño: por acción u omisión.....	70
2.2.6.2	Perjuicio.....	71
2.2.7	La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública.....	73
2.2.8	Autoría y participación.....	77
2.2.8.1	Evasión de impuestos.....	78
2.2.8.2	Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.....	79
2.2.8.3	Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.....	82
2.2.8.4	Proposición y conspiración en los delitos de defraudación al fisco. 82	
2.2.9	Modo de proceder.....	84
2.2.10	Excusa absolutoria.....	85
2.2.11	Contrabando de mercaderías.....	87
2.2.12	Relación con el delito de lavado de dinero y activos.....	88
2.2.13	Extinción de dominio como consecuencia jurídica del delito.....	94
CAPITULO III.....		99
NORMATIVA JURÍDICA Y RESOLUCIONES SOBRE LA AUTORIA Y PARTICIPACIÓN Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....		99
3.1	Autoría y participación.....	99
3.1.1	Constitución de El Salvador.....	99
3.1.2	Tratado internacional.....	100
3.1.3	Código Penal de El Salvador.....	102

3.1.4	Legislación comparada	106
3.1.5	Resoluciones salvadoreñas	108
3.2	Delitos contra la Hacienda Pública:	110
3.2.1	Constitución salvadoreña	110
3.2.2	Código Tributario de El Salvador.....	110
3.2.3	Código penal de El Salvador	113
3.2.4	Ley Especial Para sancionar Infracciones Aduaneras.	120
3.2.5	Resoluciones sobre la LEPSIA.....	129
CAPÍTULO IV		132
PROBLEMAS DE AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.		132
4.1	Prolegómenos de los problemas generales de autoría y participación en los delitos económicos.	132
4.1.1	La autoría y la participación en los delitos especiales.....	137
4.1.1.1	La teoría de la ruptura del título de imputación.....	138
4.1.1.2	La teoría de la unidad del título de imputación.....	139
4.1.2	Distintas formas de autoría y participación en los delitos económicos especiales.....	140
4.1.3	La teoría de los “delitos de infracción de deber”	143
4.2	Problemas de autoría y participación en los delitos contra la Hacienda Pública	145
4.2.1	Aspectos dogmáticos que orientan la determinación de la autoría y participación en el delito tributario.	146
4.2.2	Sujetos Obligados.....	151
4.2.3	Delitos contra la Hacienda Pública: ¿delitos especiales o comunes?	154
4.2.3.1	El delito de defraudación tributaria es un delito común	154
4.2.3.2	El delito de defraudación tributaria es un delito especial.....	157
4.2.3.3	El delito de defraudación tributaria es un delito especial y, a la vez, común.....	158
4.2.4	La autoría del “extraneus” en el delito tributario.	159
4.2.5	La responsabilidad penal del asesor fiscal.....	165

4.2.5.1	El delito de defraudación tributaria es un delito común, por lo tanto, el asesor fiscal puede ser autor.....	167
4.2.5.2	El delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores.	167
4.2.5.3	El asesor fiscal no hace parte del círculo de posibles autores, pero puede ser autor cuando actúa en lugar del intraneus, con base en el supuesto del actuar por otro.	169
4.2.6	El asesor fiscal puede ser autor cuando representa formalmente al intraneus.	172
4.2.7	El asesor fiscal puede ser autor cuando administra o representa de hecho al intraneus.	173
4.2.8	El asesor fiscal puede ser autor cuando representa o administra formal y/o materialmente al intraneus.....	174
4.3	La aplicación de la figura del actuar por otro	178
4.4	La participación en los delitos contra la Hacienda Pública.	180
4.4.1	¿Se puede ser participe en un delito especial?	180
4.5	Instigador en los delitos contra la Hacienda Pública - Supuesto del auditor fiscal externo.....	182
4.6	Complicidad en los delitos contra la Hacienda Pública	185
	BIBLIOGRAFÍA.....	193

RESUMEN

Empezamos distinguiendo entre los conceptos de autoría y participación, definiendo la *autoría*, que en palabras generales se refiere a aquel sujeto que con su acción u omisión componen al tipo, pero si profundizamos en el tema, nos damos cuenta que existen diferentes doctrinas con respecto al concepto de autoría, como lo son el concepto unitario de autor, el extensivo y el restrictivo, que entre los tres el más aceptado por la mayoría de juristas es el concepto restrictivo que distingue entre autor y partícipes, adjudicándole la comisión del tipo al autor; a la par de este concepto tenemos el de *participación* el cual entendemos como la intervención de un tercero en el tipo al cual no se le puede atribuir la comisión del delito, sino solo la participación en el mismo; así la diferencia para algunas teorías radica en que el autor tiene dominio final del hecho y el partícipe, solo interviene en una de las fases del delito, ya sea de manera esencial o accidental.

Así lo largo de la historia han existido distintas teorías que buscan explicar ambos conceptos, entre la cuales podemos destacar la teoría de la cooperación anterior y simultánea al hecho o teoría de la simultaneidad, teorías de la causalidad física y causalidad psíquica, las teorías subjetivas, la teoría del dominio del hecho; y en El Salvador podemos observar la evolución histórica del ordenamiento relativo a la materia, desde el Código Penal de 1826 que regulaba lo relativo de los delincuentes y culpables y de los que responden de las acciones de otros, a las varias formas de responsabilidad criminal hasta el Código Penal de 1998 donde se hace distinción entre los autores y los partícipes, y distingue entre coautores, autores mediatos, autores inmediatos, instigadores donde podemos identificar una significativa evolución en los conceptos.

Con respecto a la autoría y participación en los delitos relativos a la hacienda pública, podemos establecer que el bien jurídico protegido por la regulación de los mismos es la Hacienda Pública como un ente social, el cual posee integridad y patrimonio; estos delitos presentan cierta dificultad en su análisis porque muchas veces la comisión del mismo es un tanto difusa ya que no es muy fácil identificar el momento en que se constituye el tipo penal, por ello se debe tener un especial énfasis en estos delitos y la determinación de la autoría y participación.

ABREVIATURAS

Arts.	: Artículos
Cn	: Constitución
CP	: Código Penal
CPn	: Código Penal
HP	: Hacienda pública
A.C.	: Antes de cristo
IVA	: Impuesto al Valor Agregado
LEPSIA	: Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras que se abreviará a partir de ahora en adelante
CAUCA	: Código Aduanero Uniforme Centroamericano
GLP	: Gas licuado de petróleo
TSE	: Tribunal Supremo español

INTRODUCCIÓN

La distinción entre autoría y participación de los delitos, se ha convertido en base fundamental de la penalidad de un acto ilícito, en el sentido de que es indispensable identificar las características y diferencias entre ambos conceptos ya que, aunque la participación del sujeto activo del delito es fundamental para su ejecución, así también se aclara que no siempre recae la autoría en el mismo sujeto, puesto que puede darse el caso que sea una persona la que idealiza el delito a cometerse, pero puede ser cometido o ejecutado por otro sujeto, no obstante el ejemplo anterior ambos tienen responsabilidad penal ya sea como sujeto activo del delito o como cómplice necesario; o bien puede darse el caso que tanto la autoría como la participación del delito correspondan a la misma persona; en razón de todos estos supuestos es fundamental identificar la diferencia entre dichos conceptos para aplicarlos particularmente a los delitos contra la Hacienda Pública, siendo esto el objeto principal de la presente investigación. En cuanto al tema de los delitos contra la Hacienda Pública, si bien es cierto muchas teorías que son desarrolladas en el presente trabajo, han sostenido que éstos ilícitos son cometidos por aquellas personas que tienen obligación tributaria, se puede aclarar en ese sentido que no cualquier persona puede tener la calidad de contribuyente y por ende de sujeto activo.

En ese orden de ideas algunos ejemplos de acciones que son consideradas como defraudación al fisco son las siguientes: evadir impuestos, realizar apropiaciones indebidas o percepciones tributarias, reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamiento indebidos, falsificación en la impresión, emisión y entrega de documentos que soportan operaciones tributarias, entre otros; sobre ese punto se concluye que la autoría y participación correspondería a la persona que tiene esa calidad de deudor principal de la Administración Tributaria, acción se encuentra establecida en nuestro Código Penal salvadoreño.

Dicho lo anterior en esta investigación se pretende analizar los problemas de la autoría y participación en los delitos contra la Hacienda Pública, partiendo del análisis de los primeros aparecimientos de los mismos a nivel internacional, para ello en el capítulo uno se analiza la historia de la autoría y participación, las teorías utilizadas en la historia y que dan vida a dichos conceptos como lo son la teoría unitaria, en la que se establece que el juez no debe basarse en el análisis de, si el sujeto es un autor o es un partícipe; luego se desarrollan las teorías diferenciadoras entre las cuáles se encuentran: la teoría objetivo – formal, las teorías objetivo materiales, teoría de la necesidad de la aportación causal o teoría de la necesidad, teoría de la cooperación anterior y simultánea al hecho o teoría de la simultaneidad, teorías de la causalidad física y causalidad psíquica, teoría de la supremacía del autor o teoría de la supremacía; también se desarrolla la teoría subjetiva que básicamente es criticada ya que en ella se establece que la participación debe considerarse como un tema de culpabilidad y no como un tema de autoría; asimismo, en este apartado se desarrollan otras teorías como la teoría del dolo, las teorías del interés, las teorías mixtas, teoría del dominio del hecho, teoría de Mir Puig, y finalmente se hace un análisis del concepto de autor en la teoría de Jakobs.

Siempre como parte de la historia, se analizarán los diferentes ordenamientos jurídicos en nuestro país El Salvador en los que se regula la autoría y participación entre los cuales están el Código Penal de 1826, 1859, 1881, 1904, 1973 y 1998; para finalizar éste capítulo se desarrollarán conceptos como el origen de la obligación tributaria y especialmente el origen de ésta en nuestro país, también la evolución que han tenido los delitos contra la Hacienda Pública, la época reciente del delito a nivel internacional y la historia de los delitos contra la Hacienda Pública en El Salvador.

Luego en el capítulo dos, de la presente investigación se referirá a la conceptualización de la autoría, la participación y los delitos contra la Hacienda

Pública, ya que como se mencionó en párrafos anteriores la finalidad de conocer y diferenciar los conceptos de autoría y participación es que identifiquemos de qué manera éstos son aplicados en los delitos contra la Hacienda Pública y especialmente en nuestro país, por lo que en el caso de la autoría se reconoce la autoría directa, que básicamente hace referencia al autor directo que realiza la acción antijurídica; la autoría mediata por su parte hace referencia a aquella persona que simplemente es el medio para cometer el hecho delictivo, no obstante el autor directo del mismo no es ejecutado por éste autor mediato; también se define el concepto de coautoría que prácticamente trata de aquellos que ejecutan la acción antijurídica; además, se desarrolla la autoría concomitante que es en la que se incorpora a un coautor durante la ejecución del delito; y, posteriormente se desarrolla la figura del actuar por otro, la cual es aplicada en el caso que el delito sea cometido por una persona jurídica, éste término es utilizado como justificante en el caso de los representantes de una sociedad o bien los administradores de la misma, quienes dicen cometer el delito, no en carácter personal sino actuando por otro que en este caso sería la empresa a la que representan; finalmente, en este capítulo se desarrolla quienes son considerados como sujetos pasivos y activos de los delitos contra la hacienda pública.

Luego en el Capítulo III del presente trabajo, se desarrolla la normativa jurídica y jurisprudencia sobre la autoría y participación y los delitos contra la Hacienda Pública, desarrollando la regulación de la autoría y participación en diferentes ordenamientos jurídicos como lo son: la Constitución de El Salvador, Código Tributario, Tratados Internacionales, Código Penal de El Salvador, jurisprudencia de El Salvador, Ley Especial Para sancionar Infracciones Aduaneras, entre otros.

Finalmente, el capítulo IV se refiere a los Problemas de Autoría y Participación en los delitos contra la Hacienda Pública

CAPITULO I

1. HISTORIA DE LA AUTORIA, LA PARTICIPACIÓN Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Uno de los temas claves en el Derecho Penal siempre ha sido, sin duda alguna, la responsabilidad por parte de quien ejecuta la acción típica. En el ámbito de aquellos que pueden realizar la conducta típica se pueden ubicar diversas cuestiones, como el obrar sin dolo o en estado de ebriedad, o la calidad de garante en los delitos impropios de omisión, que perfectamente puede alcanzar a los funcionarios públicos o empresarios, entre otras. También, para resolver el problema que plantea la intervención de varias personas en la realización de un delito, tradicionalmente la dogmática jurídico-penal distingue entre autoría y participación. Soluciones que no siempre son nuevas, puesto que se han venido utilizando a lo largo de la historia.

Los principales criterios que se han utilizado para distinguir entre autoría y participación son las teorías subjetivas, la teoría objetivo formal, las teorías objetivo-materiales y la teoría del dominio del hecho postulada por Hans Welzel considerando como autor a quien por la dirección final y siendo consciente del desarrollo causal hacia el resultado típico es “señor” de la realización del tipo; la cual se aborda en dos momentos: el primero haciendo referencia a los criterios históricamente vinculados con esta teoría y, el segundo momento en su sentido moderno.¹

A nivel internacional, hasta finales de los años sesenta, el Tribunal Supremo español venía manteniendo la denominada doctrina del “acuerdo previo”, cuyo origen histórico es la teoría del complot, según la cual basta para ser autor el

¹ Esperanza Sandoval Pérez, “Teoría del Dominio del Hecho”, Revista de la Facultad de Derecho, n.3 (España, 2020), 2-3. <https://www.uv.mx/derecho/files/2019/04/Revista-de-la-Facultad-de-Derecho-No-3-TEORIA-DEL-DOMINIO-DEL-HECHO.pdf>

dato predominantemente subjetivo de una previa resolución conjunta de ejecutar el hecho entre varios, con independencia de los actos materialmente realizados. Existe acuerdo previo, se es autor directo, cuando no existe acuerdo previo no se es autor.

En la actualidad, aunque esta teoría no se ha abandonado totalmente en países extranjeros ni en la aplicación práctica en El Salvador, se encuentra en franca decadencia. El fracaso paulatino de la teoría subjetiva de la autoría se debe fundamentalmente a que soslaya los datos objetivos y materiales que rodean a todo hecho punible, marcando su alejamiento total con la aparición y crecimiento experimentado por la teoría del dominio del hecho.

En Alemania las teorías subjetivas tuvieron mucho auge durante el siglo XIX y a comienzos del siglo XX, a consecuencia de la influencia que tuvo el concepto de acción de predominio voluntativo de Hegel y sus seguidores, siendo el caso más conocido el de la llamada sentencia de la bañera: la hermana de una parturienta que acaba de dar luz a un niño ilegítimo ahoga al recién nacido “en interés” de la madre tras ponerse de acuerdo con ella; a la hermana se le consideró por ello solo cómplice, a pesar de que ejecutó el hecho de propio mano, y a la madre autora. En la teoría subjetiva de la participación se estableció para diferenciar el grado de aporte el *animus auctoris* y el *animus socii*, más concretamente del dolo.

Roxin también nos recuerda que, en el año 1962, en el famoso caso Staschynsky, un agente ruso que, por encargo del servicio secreto soviético, mató a dos políticos exiliados solo fue condenado por complicidad; del mismo modo que muchos delincuentes nazis, pese a que con sus propias manos habían matado a sus víctimas. Se castigaba por lo general como complicidad

cuando el actuar se hacía en interés de otro.² Por ello, en este capítulo, primero analizaremos la evolución histórica doctrinaria de la autoría y participación a nivel internacional; así como la regulación que tuvo en El Salvador en los distintos Códigos Penales.

1.1 Diversas teorías utilizadas

1.1.1 Teoría unitaria

La teoría unitaria de autor no hace ninguna diferenciación entre los distintos partícipes del delito, considerando autores a todos los intervinientes que aporten una contribución causal a la realización del tipo, con independencia de la importancia que haya tenido su colaboración en el marco total del suceso. Según esta concepción, bastará una conexión causal con el hecho para llegar a la conclusión de que el individuo ha sido su autor. La idea básica es abandonar los criterios de distinción entre el autor y el cómplice y reemplazarlos por una correcta medición judicial de la pena. Es decir, el juez no debe analizar si el sujeto fue autor o partícipe del hecho, sino que simplemente debe medir la pena en base a la importancia y significación de cada interviniente.³ La base de la misma es la teoría de la equivalencia de las condiciones, pero ha sufrido muchas críticas, que la dejan en desuso en la actualidad.

La dogmática jurídico penal que tradicionalmente planteaba la existencia casi exclusiva de autores individuales o de personas que actúan en concierto y en ejecución de un plan común más o menos delineado, se ve sacudida por la

² James Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, Régimen Normativo Doctrinario y Jurisprudencial, (Perú, 2014), 15. <https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/05/autoría-y-participación-en-el-delito.pdf>

³ Edgardo Alberto Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 2^a ed. (Argentina, 2002), 13-14. <https://www.derechopenalenlared.com/libros/donna-autoría-participación.pdf>

aparición de nuevas formas delictivas producto de las constantes mutaciones cambios sociales, y del fenómeno de globalización. La teoría unitaria, analizada desde un plano filosófico, responde a los lineamientos de una postura idealista, donde las ideas crean al objeto de conocimiento; pero es menester según nuestro parecer adoptar una postura epistemológicamente realista, donde los objetos existen por fuera de las ideas que, en todo caso, los aprehenden.⁴

1.1.2 Teorías diferenciadoras

A diferencia de las anteriores estas teorías si distinguen entre autores y partícipes, pero cada una de un modo distinto.

1.1.2.1 Teoría objetivo – formal

En primer lugar, las diferencias existentes entre autoría y participación estaban determinadas en torno a un criterio formal: la realización de actos ejecutivos. El autor interviene durante la ejecución del tipo; el cómplice, durante los actos de preparación.

Esta teoría, que recibe su nombre de Birkneyer pero es más antigua⁵, a nivel internacional, fue la teoría dominante hasta los años 30. Para esta teoría es autor quien realiza el tipo penal. Resulta indudable que esta posición permite describir con precisión la autoría en los casos convencionales, generando confianza en la función de garantía del tipo, pues se define la autoría a partir de la ejecución de parte de una persona del verbo expresado en el tipo penal.⁶

⁴ Carlos Parma, *Teoría del Delito, Límites de la Autoría y Participación Criminal Error Delitos de Peligro Escuelas Tentativa*, (Chile, 2016) 42-43, <https://qdoc.tips/teoria-del-delito-profesor-carlos-parma-pdf-free.html>

⁵ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 24.

⁶ Daniel Eduardo Adler, *“Autoría y Delitos contra la Humanidad”*, (Argentina, 2018), 17. <http://biblio1.mdp.edu.ar/centro-ventas/producto/autoría-y-delitos-contra-la-humanidad/>

En tal sentido, existe una relación entre la teoría del dominio del hecho y la teoría objetivo-formal, es autor quien cumple con la realización del tipo penal. Lo decisivo es solo y siempre la realización de todos o algunos de los actos ejecutivos previstos expresamente o de forma literal en el tipo penal. Será autor quien ejercita personalmente la acción típica, y en los delitos pluri-activos todo aquel que realice, aunque sea solo uno de los elementos típicos. Estamos ante una complicidad cuando el colaborador, sin ejercitar personalmente la acción típica, la apoya. No obstante, esta teoría no resuelve el caso de la autoría mediata mediante un instrumento.

Se establece una correspondencia entre autor-partícipe y actos ejecutivos-preparatorios. Sin embargo, para la versión modificada de la teoría objetivo-formal, llamada también subsunción típica, no sería suficiente asumir el criterio de actos ejecutivos para definir legalmente la autoría, sino que hace falta realizar actos típicos, de tal manera que el autor se deriva de cada uno de los tipos de la parte especial del código: autor es aquel sujeto cuya actividad es subsumible sin más en el tipo de lo injusto de cada delito, denominado autor típico. Es autor aquel que, reuniendo las exigencias personales objetivas y subjetivas exigidas por el correspondiente tipo legal, realiza el hecho típico.⁷

En virtud de esta teoría, podemos mencionar que, en la dogmática penal, mediante el causalismo, se cae en vicios metodológicos y lógicos insalvables para determinar la atribución de autoría y las formas participación.

1.1.2.2 Teorías objetivo materiales

Las teorías objetivo-materiales (distintas de la del dominio del hecho), como las denominadas de la necesidad, de la simultaneidad, de la supra-ordinación,

⁷ Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, Régimen Normativo Doctrinario y Jurisprudencial, 15.

las que distinguen según el carácter directo o indirecto de la causalidad, etc. aportan en ocasiones ideas interesantes, pero no pueden admitirse para distinguir entre autoría y participación, pues parten a menudo de diferenciaciones causales que, además de incorrectas, son ajenas al concepto de autor, o bien de diferencias extrajurídicas que prescinden de la tipicidad en la determinación de la autoría. Por lo demás han sido poco defendidas en países como España, salvo lo que se refiere a la teoría de la necesidad en materia de delimitación de la cooperación necesaria de la complicidad.⁸

Estas teorías analizan la distinción entre autor y partícipe, buscando ya no el ámbito subjetivo de los intervinientes al hecho, sino un carácter material, ya que no se conforman con la remisión a los tipos de delito. Y ésta es su desventaja, lo que hace que frente a un criterio restrictivo de autor ellas no deban aceptarse.⁹

En el análisis del concepto de autor formulado por las distintas elaboraciones teóricas, las antiguas teorías objetivo-materiales son el preludio del punto de inflexión que constituye la teoría del dominio del hecho. No puede obviarse, sin embargo, que ésta y aquellas teorías difieren en la naturaleza de su fundamento.

Álvaro Enrique Márquez Cárdenas, sostiene que estas buscan enfrentar los problemas de indiferenciación que presentaban las teorías objetivo-formales, y enfrentan el problema, mediante la búsqueda de una individualización de las causas que fundamentan el resultado. Surge de nuevo una idea de causalidad, pero ahora se identifican diferencias entre causa y condición, “para trasladar este binomio al de autoría y participación”.

⁸ Miguel Díaz y García Condello, “*Autoría y Participación*”, *Revista de Estudios de la Justicia*, (Chile, 2008), 17. http://web.derecho.uchile.cl/cej/rej10/DIAZ_Y_GARCIA.pdf

⁹ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 30.

Es necesario, advertir la distinción que se debe realizar, entre las viejas concepciones de las teorías objetivo- materiales, y su más reciente propuesta que es la teoría del dominio del hecho, doctrina dominante en la actualidad.

1.1.2.3 Teoría de la necesidad de la aportación causal o teoría de la necesidad

Según Roxin, se trata de una idea muy antigua, nunca olvidada del todo y que sigue apareciendo una y otra vez hasta la actualidad, de que al que realiza una aportación imprescindible al hecho, sin la cual éste no se habría podido ejecutar, hay que equipararlo al que ejecuta el hecho de propia mano. Ya Feuerbach distinguió entre autores y cómplices en función de que hubieran aportado una causa principal o accesoria, incluyendo en el concepto de autor al llamado "cómplice principal" que contribuye al hecho despejando obstáculos, sin lo cual a los demás les hubiera resultado imposible cometer el delito.¹⁰ Hay que destacar que esta teoría coincide ampliamente con los criterios preeminentes para la doctrina del dominio del hecho hoy dominante.

1.1.2.4 Teoría de la cooperación anterior y simultánea al hecho o teoría de la simultaneidad

Tres momentos destacan en la realización de un hecho delictivo y en la participación del mismo, la participación previa, simultánea y posterior; aunque la participación posterior, hoy ya no es reconocida como participación. La teoría de la simultaneidad determina la atribución de autoría tomando en cuenta los actos previos a la ejecución, simultáneos y posteriores al delito.

¹⁰ Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, (Madrid, 2,000), 58. https://iuslatin.pe/autoría-y-dominio-del-hecho-en-el-derecho-penal/?fbclid=IwAR3_xdX-QySlec_Kiljz0dCOMY7zQu09pVC9GkWE3eDuEm0AFmBaP_Woilk

Esta teoría castiga como autor a aquel que coopere en la ejecución de la acción punible a él imputable o determine la ejecución por parte de otro; su poder de convicción se basa sólo en que sobre el que coopera activamente en la ejecución del hecho por lo general recae la posición central que hace aparecer al hecho como obra común. Y donde no es así, se convierte en absurda.

El mayor valor de esta teoría reside más bien en que puede asumir los principios fructíferos de las teorías objetivo-formal y de la necesidad sin incurrir en su unilateralidad. Con la teoría objetivo-formal coincide en que sitúa en el centro de la delimitación a los partícipes directos en la ejecución del hecho. Pero no se ata al criterio puramente formal de tener que realizar un elemento típico, sino que entiende el concepto de la "ejecución conjunta" de una manera que da cuenta mucho mejor de su significado que la cooperación simultánea y concorde en la comisión del hecho. No tiene inconveniente en considerar coautores a la mujer que con su charla distrae del mal sabor del café y al hombre que sujeta al que va a ser apuñalado. Con la teoría de la necesidad coincide en que la ejecución es totalmente independiente de la voluntad del partícipe; a pesar de su actividad anterior al hecho (apreciar la ocasión favorable, conseguir los instrumentos, preparar el veneno, suministrar el combustible, atraer a la víctima a un lugar solitario), al final depende únicamente de la voluntad del autor que el delito se cometa, que la lesión del bien jurídico se produzca o no. Aquí se entiende correctamente que por lo general solo el partícipe directo en la ejecución "tiene en sus manos" el suceso.¹¹

¹¹ *Ibíd.*, 63.

1.1.2.5 Teorías de la causalidad física y causalidad psíquica

Roxin sostiene que esta es una teoría que sigue apareciendo con múltiples variantes en la historia de las teorías de la participación puesto que distingue entre autores y partícipes en función de que la cadena causal puesta en marcha haya conducido al resultado directamente o sólo a través de la acción independiente de otro. En el primer caso se da autoría; en el segundo, participación. Así las cosas, la autoría pertenece al ámbito de la causalidad física; la participación, al de la psíquica.¹²

1.1.2.6 Teoría de la supremacía del autor o teoría de la supremacía

Esta teoría se desarrolla bajo la creencia, que la autoría no debe determinarse en elementos generales, sino más bien, se deben evaluar las circunstancias del caso concreto, analizando la relación de supra-ordinación del autor y la subordinación del partícipe o de la coordinación o igualdad de los coautores.

Se ha desarrollado la concepción de que la coautoría y la complicidad no han de distinguirse en función de elementos determinados, organizables en general, sino con arreglo a sí, considerando las circunstancias del caso concreto, se da una relación de equivalencia (coordinación) o de subordinación y supremacía. Quien toma parte con otro en la lesión de un bien jurídico es coautor si su comportamiento, con arreglo a la situación objetiva completa, verificable valorando todas las circunstancias del caso particular, se presenta como equivalente (coordinado) al otro comportamiento, con vistas a la lesión del bien jurídico; cómplice, si su comportamiento, en las mismas circunstancias, aparece como subordinado.¹³

¹² *Ibíd.*, 65-66.

¹³ *Ibíd.*, 69-70.

1.1.3 Teorías subjetivas

Bacigalupo sostiene que, para la teoría subjetiva, autor es el que hace un aporte al hecho queriéndolo como suyo, con *animus auctoris* – y cómplice el que quiere el hecho como ajeno – obra con *animus socii*; esto plantea la cuestión de cuando se quiere el hecho como propio. De esta manera lo decisivo para determinar la autoría, no es el aporte, ni la forma exterior del comportamiento, si no la voluntad.¹⁴ Esta teoría intentó limitar la de equivalencia de condiciones.

Roxin estima que esta teoría permitió a la jurisprudencia alemana de postguerra limitar la responsabilidad de los nazis que ejecutaron órdenes, quienes, pese a cometer homicidios, fueron estimados partícipes al considerarse que habían actuado “animus socii”. También fue utilizada en el caso del sicario de la KGB, el espía “Staschynskij”, acusado de asesinar a dos agentes ucranianos en el exilio con una pistola de líquido tóxico. La sentencia del BGH aplicó esta teoría y limitó la responsabilidad del agente a título de partícipe y no autor, considerando que “en circunstancias especiales, las órdenes de delinquir provenientes del Estado pueden constituir circunstancias atenuantes”. El espía no asesinó “*animus auctoris*”, sino “*animus socii*”. Desde un punto de vista de la sistemática del delito Roxin crítica esta teoría, pues entiende que la participación pasaría a ser un tema de culpabilidad y no un tema de autoría.¹⁵

¹⁴ Enrique Bacigalupo, “Lineamientos de la Teoría del Delito”, 2ª ed. (Bogotá, 1983), 167. https://www.academia.edu/30053550/Lineamientos_de_la_Teoria_del_Delito_Enrique_Bacigalupo

¹⁵ Adler, “*Autoría y Delitos contra la Humanidad*”, 16.

1.1.3.1 Teorías del dolo

Al igual que las concepciones objetivas, también éstas se remontan a comienzos del siglo XIX. Las teorías del dolo realizan una distinción entre la voluntad del autor y la voluntad del partícipe; por ello atribuyen al partícipe, en contraposición al autor, una voluntad dependiente, subordinada; parten de que el partícipe se hace dependiente del autor al dejar la ejecución del hecho al criterio de este.¹⁶

El defensor más destacado de la teoría fue Von Buri, quien afirmaba que "lo distinto del autor con respecto al partícipe sólo cabe individualizarlo en la independencia de la voluntad de autor y en la dependencia del partícipe. El partícipe quiere el resultado, sólo si el autor lo quiere, y si el autor no lo quiere, tampoco él. La decisión de si el resultado se va a producir o no debe, pues, dejarla a criterio del autor."¹⁷

Esencialmente, el partícipe sí comete los elementos del tipo, o al menos contribuye a la consumación del hecho típico, empero, deja a voluntad del autor principal la decisión de la comisión verdadera del hecho. Esta teoría es seriamente objetada por que permite una manipulación incontrolable de la prueba del elemento subjetivo que decide sobre la autoría, difícilmente objetable durante un proceso.¹⁸

1.1.3.2 Teorías del interés

Estas sostienen que autor es aquel que tiene *animus auctoris* y éste es aquel que tiene o persigue un interés propio en el hecho, mientras que el partícipe, que se afirma tiene *animus socii*, no puede tener interés independiente alguno

¹⁶ Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, 72.

¹⁷ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 18-19.

¹⁸ Bacigalupo, "*Lineamientos de la Teoría del Delito*", 167.

en la causación del delito, sino que actúa en interés ajeno. Es sobre este concepto que se estructura el famoso fallo de la bañera y el caso Statschinsky.¹⁹ En pocas palabras distinguen a autores de partícipes en función del interés en el resultado.

Gimbernat Ordeig afirma que la teoría subjetiva no explica "por qué" desde el punto de vista objetivo las actividades del autor y cómplice han de ser consideradas únicamente como condiciones. Si yo entrego una pistola para que alguien mate con ella, es posible considerar mi actividad y la del autor directo como condiciones del resultado, y entonces, desde este punto de vista, no existe entre ellas ninguna diferencia objetiva. Pero si adoptamos otro enfoque sí que existen distinciones. No es lo mismo entregar el arma que disparar. Existen diferencias perceptibles por la vista. Por lo demás, el autor sostiene que, como condición del resultado, tanto lo es la entrega del arma como la acción de disparar. Pero esto no modifica en nada el que objetivamente se pueda apreciar con el sentido de la vista una diferencia entre la entrega y el disparo. En consecuencia, si la diferencia se hace perceptible "a simple vista", no hay ningún impedimento para que desde el punto de vista jurídico se distinga objetivamente entre el aporte del autor y el del partícipe.²⁰

1.1.4 Teorías mixtas

Las teorías mixtas constituyen una combinación entre las diferentes teorías – objetivas y subjetivas– que, en general, no aportan nada nuevo al tratamiento del problema de la autoría y señalan que: el procedimiento correcto reside más bien en descubrir, a partir de la multiplicidad de la materia jurídica y de los grandes problemas, los puntos de vista unitarios, que en su despliegue, dan lugar seguramente a soluciones diferenciadoras, cuya diversidad no obstante

¹⁹ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 22.

²⁰ *Ibid.* 22-23.

se funde en una unidad consecuente lógica y dogmáticamente.²¹ Con estas, se propone imponer la pena de la autoría a aquel que ejecuta una acción típica (teoría objetivo-formal) y además a todos los cooperadores que tienen *animus auctoris*, en tanto que éstos, llegado el caso, no vacilarían en tomar parte personalmente en la acción típica (teoría del dolo).

Asimismo, se propone considerar siempre autor al que realiza la acción típica, y siempre partícipe al que sólo coopera en la preparación, pero aplicando la teoría del dolo en el espacio intermedio. También, es siempre autor el que lleva a cabo la acción típica (teoría objetivo-formal), pero además el que con el propósito de, llegado el caso, realizar personalmente aquella actividad que producirá la consumación de la acción punible, toma parte en la ejecución de dicha acción punible (teorías del dolo y de la simultaneidad); por último, aquel que, con la intención de prestar auxilio al autor, lleva a cabo una actividad sin cuya concurrencia la acción típica previsiblemente no se habría perpetrado (teoría de la necesidad).

Roxin, encuentra, como en todas las teorías que preceden, aportes importantes, para el desarrollo de la teoría del dominio del hecho. Debe advertirse que, sin duda, todas las teorías brindan aportes porque conforman la historia de la dogmática de la autoría y participación, y construyen experiencias sobre la aplicación fáctica, y los errores insalvables que surgen de dicha aplicación.²²

21 Andrés Salazar Arellano, *La Autoría mediata por dominio de la voluntad en aparatos de poder organizados*, (Ecuador, 2018), 18. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6547/1/SM225-Salazar-La%20autoria.pdf>

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

1.1.5 Teoría del dominio del hecho

La teoría del dominio del hecho desde su creación ha cobrado una importancia preponderante en el ámbito de la “autoría”, donde las cuestiones metodológicas tienen mayor visibilidad, pues la pregunta que se plantea el analista es si se ha de partir del texto de la ley y desde allí inferir un sistema o –por el contrario– a partir de un modelo, interpretar el texto legal. Respecto de esta tesis hay una aceptación importante en la dogmática jurídico penal en general; este criterio denominado “dominio del hecho”, es considerado por algunos como una tesis final-objetiva, y por otros como una de las especies de teorías materiales-objetivas, que tiene su centro de gravedad en la planificación llevada a cabo para lograr el fin criminoso y en la ejecución delictiva, realizada esta conforme a dicha preordenación.²³ La teoría del dominio del hecho permite entonces fundar distintas formas de autoría: a) autoría inmediata, directa o por mano propia, a la cual se adecua, por regla general, la redacción de los tipos legales; b) autoría mediata o por mano ajena, en la cual el autor actúa mediante la utilización de un instrumento humano; c) coautoría; hay que destacar, que la realización consciente y querida por varias personas, mediante el co-dominio funcional del hecho por división consentida del trabajo, o cuando los agentes cometen conjuntamente el hecho, en forma concomitante.²⁴

Quien primero utilizó la expresión dominio del hecho fue Hegler en 1915, en una monografía sobre los elementos del delito, aunque sin tener el significado que tiene hoy en día.²⁵ Pero se considera a Welzel autor de la teoría del

²³ Parma, *Teoría del Delito, Límites de la Autoría y Participación Criminal Error Delitos de Peligro Escuelas Tentativa*, 56.

²⁴ *Ibíd.* 62

²⁵ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 30.

dominio del hecho.²⁶ Actualmente, la teoría del dominio del hecho constituye doctrina dominante, al menos en Alemania. Algunos de los partidarios de esta teoría son: Welzel, Maurach, Gallas, Richard Lange, y el mismo Roxin. Tuvo un fuerte empuje en el mal llamado concepto finalista de acción de Welzel que había comenzado a ser desarrollado ya en 1939, aunque luego ha tenido distintos exponentes, y que últimamente ha sido criticada por la teoría funcional de Jakobs.

Si bien como se ha afirmado existen diversos representantes y diversas formas de expresión de la teoría, Bacigalupo afirma que la fórmula más aceptada se expresa de la siguiente forma: *"el dominio del hecho se debe manifestar en una configuración real del suceso y quien no sabe que tiene tal configuración real en sus manos carece del dominio del hecho"*.²⁷ Esta teoría se presenta como claramente superadora de las anteriores, ello en cuanto se vincula la acción final con la realización del tipo penal, lo cual permite por una parte limitar el concepto de autoría hacia una figura penal determinada (en contra de las teorías subjetivas), pero a la vez da sentido a la acción permitiendo considerar autor aún a aquellos que no han intervenido directamente en la ejecución del verbo típico (como sucedía en la teoría formal objetiva). Así autor podrá ser quien maneja la acción desde atrás mediante el dominio de la voluntad de otros, lo cual da respuesta a las situaciones de autoría mediata.²⁸

1.1.6 La teoría de Mir Puig

En esta teoría, sólo son autores aquellos causantes del hecho imputable a quienes puede atribuirse la pertenencia, exclusiva o compartida, del delito; de entre aquellos causantes, el delito pertenecerá como autor a aquel o a aquellos

²⁶ Adler, *"Autoría y Delitos contra la Humanidad"*, 17.

²⁷ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 30-31

²⁸ Adler, *"Autoría y Delitos contra la Humanidad"*, 18.

que, reuniendo las condiciones personales requeridas por el tipo (delitos especiales), aparezcan como protagonistas del mismo, como sujetos principales de su realización. La autoría supone, pues, que el delito es imputable al sujeto como suyo, supone una relación de pertenencia. Esta pertenencia corresponde en primer lugar al ejecutor material individual al que puede imputarse al delito. En segundo lugar, al autor mediato. El hombre de atrás es aquí el único causante del delito al que puede imputársele como propio. En tercer lugar, la pertenencia del hecho es compartida por quienes se distribuyen partes esenciales del plan global de ejecución del delito (coautoría).²⁹

1.1.7 El concepto de autor en la teoría de Jakobs

Jakobs se contrapone en parte a esta teoría del dominio del hecho. Parte de la idea de autorresponsabilidad, esto es, que cada uno ha de responder de las consecuencias de su comportamiento y, para esto, es determinante el rol que esta persona ocupa. De esto se deduce que debe excluirse la imputación de aquellos hechos que un tercero extiende arbitrariamente del acontecimiento del que por el rol responde el primero. El juez que instruye sumario a terroristas no será responsable si éstos amenazan matar al ministro si realiza dicha acción. Esto quiere decir que cada uno responde dentro del contexto de su acción, sin importarle en qué contexto otros colocan su acción.

En la participación se trata de una conducta preordenada, de manera que sea una continuación de una cosa del autor. Existe pues un reparto de trabajo, que tiene exigencias propias. El taxista sólo tiene que ocuparse de llevar a la persona, pero sin importarle adónde aquella va. En una sociedad compleja y de reparto de funciones existen intercambios de prestaciones taxativamente

²⁹ Donna, *La Autoría y la Participación Criminal*, 36.

definidas. Sin embargo, los partícipes han de responder no sólo por sus prestaciones sino por el impulso del acontecimiento, en la medida en que han hecho posible un determinado comportamiento del receptor de la prestación. La pregunta clave es determinar cuándo se está ante un trabajo aislado y cuándo ante un trabajo coordinado.³⁰

El dominio del hecho es un criterio idóneo para atribuir autoría criminal cuando la acción se realiza de manera individual, y de igual forma el dominio funcional del hecho es un criterio útil cuando el delito se realiza por una pluralidad de intervinientes, es decir, constituyéndose una coautoría, en especial es útil cuando los delitos deben ser ejecutados de propia mano, pero el avance de la sociedad ha dado lugar a organizaciones humanas que dan un carácter más complejo a la acción, dichas organizaciones se denominan estructuras de poder empresarial, y dentro de estas es que se vuelve cuestionable el criterio del dominio del hecho para atribuir responsabilidad por la acción.

1.2 Evolución histórica normativa de la autoría y participación en el derecho penal salvadoreño

Al haber analizado las teorías utilizados a lo largo de la historia es importante mencionar la evolución que tuvo la regulación en El Salvador, desde su primer Código Penal hasta el Código Penal actual, vigente desde 1998; lo anterior para dimensionar si se encuentra a la vanguardia con la realidad salvadoreña, tomando en consideración la evolución de la criminalidad.

³⁰ *Ibíd.* 37.

1.2.1 El código penal de 1826³¹

Sobre la Autoría y Participación, este código regulaba en su título preliminar, capítulo 2: “De los delincuentes y culpables y de los que responden de las acciones de otros”, siendo los artículos del 10 al 30 los que regían en la responsabilidad penal, a las varias formas de responsabilidad criminal, así como también la penalidad de éstos.

Este Código Penal no diferenciaba en la pena del autor a la del cómplice, pues el artículo 18 establecía *“los cómplices serán castigados con la misma pena impuesta por la ley a los autores del delito o culpa, a no ser que la propia ley determine expresamente otra cosa”*. Asimismo, el artículo 104 del Código Penal dictaba que: *“por regla general, los auxiliadores y fautores, los receptadores y encubridores y aún los cómplices cuando no incurran en la misma pena de los autores del delito sufrirán la de ver ejecutar la sentencia de estos en su caso”*, pero resultaba beneficiado el cómplice debido a la no existencia de criterios para determinar entre autores y partícipes.

Asimismo este código, en su artículo 16 expresaba que eran autores del delito o culpa, primero: los que cometen espontáneamente la acción criminal o culpable; segundo: los que hacen a otro cometerla contra su voluntad, ya dándole alguna orden de las que legalmente este obligado a obedecer y a ejecutar, ya forzándole para ello con violencia, ya privándole del uso de su razón, ya abusando del estado en que no la tenga; siempre que cualquiera de estos cuatro medios se emplee a sabiendas y espontáneamente para causar el delito y que lo cause efectivamente. Y, en su artículo 17 establecía las conductas de los cómplices, proveía la figura de los auxiliares y fautores, entendiendo como fautor a aquel que favorece o ayuda a otra en actos ilícitos;

³¹ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Ordinaria Del Estado de El Salvador, 1826) <http://www.redicces.org.sv/jspui/handle/10972/2726>

regulaba a los receptores y encubridores como aquellos que, sin concierto, ni conocimiento anterior a la perpetración del delito receta o encubren después la persona de alguno de los autores, cómplices o auxiliadores, o la protegen o defienden.

1.2.2 El código penal de 1859³²

También denominado Código de Procedimientos Judiciales y de Fórmulas, representa un significativo avance en la actualización de las teorías de autoría y participación, pues en el Libro Primero, Título 2, Capítulo 1 regulaba “*De las personas responsables criminalmente de los delitos y faltas*”, y el Art. 12 del referido código, en lo referente a la responsabilidad penal, en el que se establecía “*son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores, los cómplices y los encubridores*”.

Veía como autores a aquellos que inmediatamente tomaban parte en ejecución del hecho; los que forzaran o indujeran directamente a otros a ejecutarlo y los que cooperan a la ejecución del hecho por un acto sin el cual no se hubiera efectuado. Como cómplices los que no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho por actos anteriores o simultáneos. Y como encubridores a los que, con conocimiento de la perpetración del delito, sin haber tenido participación en el como autores, ni como cómplices, intervienen con posterioridad a su ejecución de algún modo descrito en el artículo 15. Pero no contemplaba criterios para diferenciar entre autores y partícipes; ni distinguía los tipos de cooperación; esta ley pretendió hacer una distinción entre autores y partícipes basándose en la ejecución del hecho o teoría de la simultaneidad.

³² Código Penal, (El Salvador: Poder Ejecutivo, 1859). http://www.csj.gob.sv/BJ/2020/LECTURA/CodPen_1859/PARTE%201.%20Codigo%20Penal_1859.pdf

1.2.3 El código penal de 1881³³

En este código, las formas de participación se mantuvieron como en los anteriores, solamente cambiaba en la posibilidad de constituir participación criminal en las faltas, regulando en su artículo 13 que eran criminalmente responsables de las faltas los autores y los cómplices; demostrando con ello un atraso en el desarrollo de la punición de los hechos ilícitos. Tampoco hubo una clasificación de autoría, pero esta legislación da paso para definir al autor por medio de la teoría del acuerdo previo, restándoles importancia a los cómplices y consecuentemente determinables por exclusión, así, se consideraban autores aquellos partícipes que conjuntamente planearon la ejecución del delito, con independencia de cuál fuera su ulterior intervención material en el hecho. Respecto a los cómplices, el artículo 15, regulaba: “*Son cómplices los que cooperan a la ejecución del hecho por actos anteriores o simultáneos*”.

1.2.4 El código Penal de 1904³⁴

Denominado Código de Instrucción Criminal, manifestó un cambio, en la imposición de la sanción, pues cada delito tenía una pena mínima y una máxima, y se evidencia la aplicación de circunstancias agravantes o atenuantes en los tipos penales; en la complicidad, presenta una alteración, en su artículo 13 numeral 3º: “*se consideran autores, los que cooperan a la ejecución del hecho por un acto sin el cual no se hubiera efectuado*”. Se adopta

³³ Código Penal, (El Salvador: Supremo Poder Ejecutivo, 1881) https://books.google.com.sv/books?id=KvhBAAAAYAAJ&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

³⁴ Código Penal, (El Salvador: ASAMBLEA NACIONAL, 1904) <http://www.redicces.org.sv/jspui/handle/10972/2735>

la teoría de la necesidad de la aportación causal. Siendo esta la base de lo que hoy conocemos entre complicidad necesaria y no necesaria.

1.2.5 El código penal de 1973³⁵

Este código denomina su título III concurso de delincuentes y de delitos; diferencia a la autoría de la participación, regula a la participación, en estricto sentido, únicamente la complicidad; identifica como responsables del delito todos los que concurren dolosamente a su ejecución sea como actores inmediatos, mediatos o como cómplices. En los delitos culposos cada uno responde de su propio hecho. En su artículo 48 regulaba que eran cómplices: *“los que intervienen con actos de auxilio, no necesarios, pero si útiles para la más fácil realización del delito, cuando dichos actos sean anteriores o simultáneos a la ejecución del mismo. Serán considerados cómplices los que previo concierto prometen asistencia o ayuda al delincuente para después de cometido el delito. También se consideran cómplices quiénes excitan o refuerzan la determinación de los autores materiales del delito.”* Pero excluye la figura de los encubridores. Define a los autores inmediatos como los que con su acción u omisión realizan directamente el hecho delictivo y a los autores mediatos los que por medio de fuerza física constriñen a otro a ejecutar el delito; los que determinen a otro a cometer el delito; los que dieren la orden ilegal; y los que presten su cooperación de tal modo necesaria que sin ella no hubiere podido realizarse el delito.

³⁵ Código Penal, (El Salvador: Poder Legislativo, 1973)
<https://www.scribd.com/doc/60806391/Codigo-Penal-1973>

1.2.6 El código penal de 1998³⁶

Este cuerpo normativo, hace distinción entre los autores y los partícipes, y distingue entre coautores, autores mediatos, autores inmediatos, instigadores, cómplices tanto necesarios como innecesarios. Asimismo, a efecto de dar alguna solución al problema de la responsabilidad penal de la persona jurídica, introduce la figura del actuar por otro. Pero la regulación del mismo será objeto del capítulo tres de la presente investigación.

1.3 Evolución histórica de los delitos contra la Hacienda Pública en El Salvador

En virtud del problema de investigación, es menester conocer sobre la historia en la regulación de estos delitos; para ello comenzaremos analizando la historia de la obligación tributaria; su origen en El Salvador; la evolución de los delitos en el ámbito internacional y la evolución de los delitos en El Salvador.

1.3.1 Origen de la obligación tributaria

No podemos hablar de delitos contra la Hacienda Pública sin antes mencionar la historia de la obligación tributaria, que es la base elemental del tipo penal. Desde el principio de nuestra era, el hombre siempre ha vivido en la preocupación por la adquisición de bienes y satisfactores, en un inicio a través del intercambio o trueque y hoy, en nuestros días, por uso del papel moneda y las modernas transferencias electrónicas de fondos que impone el mundo globalizado, las denominadas criptomonedas. A esta actividad se le denominó: comercio. Datan en la historia cinco grandes periodos: el comercio antiguo, el comercio medieval, el comercio premoderno, la época del vapor y la época de

³⁶ Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998) <https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/C0AB56F8-AF37-4F25-AD90-08AE401C0BA7.pdf>

la electricidad. Dentro de cada una de ellas se desarrollaron imperios, monarquías y repúblicas, las cuales, para sustentarse, establecieron impuestos, donde en un inicio se entregaban piezas de oro, esclavos, tierras y, más tarde, se diseñaron disposiciones regulatorias donde se brindaba protección y se garantizaba el uso de tierra.³⁷ En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular, imponiéndose en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales. Y si bien, en un primer momento se impone a los que se consideraban con mejores condiciones económicas, hoy en día, hasta el ciudadano con menor capacidad económica no se escapa de ellos.

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, los encontramos en el mundo antiguo, ya que muchas de las naciones del mundo antiguo pusieron en práctica sistemas más bien complejos, para obtener ingresos públicos. El impuesto sobre la producción en bruto, estuvo muy extendido, tanto dentro como fuera del sistema feudal. Dependía de la cosecha y se parecía más al actual impuesto sobre la propiedad. Lo más usual era que tales impuestos se pagasen en especie, como granos, ganado, vinos, aceite, miel y fibras textiles. Los griegos y los romanos eran contrarios a los impuestos directos de cualquier clase, porque lo consideraban como "*vejatorio para la dignidad de un ciudadano libre*", de todos modos, los griegos recurrieron a tales impuestos en circunstancias excepcionales, y los romanos los cobraron a las provincias conquistadas.³⁸

³⁷ Julio César Rodríguez Valdez, "*La nueva Hacienda Pública distributiva en México, año 2001, rechazada por el congreso de la Unión*" (Tesis de post grado, Universidad de Occidente, Unidad Culiacán, 2009) 15, <https://www.eumed.net/libros-gratis/2010d/780/index.htm>

³⁸ Flores Zavala. Ernesto, "*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*", *Los Impuestos*, 862-864-865-867-868, <http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/f3b13be3f8ab0a2306256b3e00747a70?OpenDocument>

La mayor parte de los actuales impuestos fueron implantados de la Edad Media. Únicamente, el impuesto sobre la renta, parece no haber sido conocido entonces. La aparición según algunos autores, como Ernesto Flores Zavala, la sitúan a partir de 1789, en Inglaterra, cuando en plena Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de las tierras, o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes. El impuesto sobre la producción se basaba en los arrendamientos o valores anuales, es decir, que el rendimiento en cada caso, era la base, más que una apreciación objetiva del valúo, independientemente de la administración de la fortuna.³⁹ Por su parte, Harold Groves sostiene que fue en el año de 1778, cuando se introdujo por primera vez en Inglaterra, y que fue hasta 1799 cuando pasó a ser ley, la cual fue aplicando esporádicamente hasta 1842, cuando se convirtió en una parte permanente del Sistema Británico de ingresos públicos.⁴⁰

1.3.2 Origen de la obligación tributaria en El Salvador

Antes de introducirse en El Salvador el sistema de impuestos sobre la renta, las fuentes de obtención de los ingresos fiscales, lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo sistema duró hasta mil novecientos quince; ya que ante el inicio de la primera guerra mundial, y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de importación, exportación y consumo. El Salvador enfrentaba una difícil crisis económica y social. Ante la grave y precaria situación que se estaba viviendo en El Salvador, los legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que

³⁹ Harold M. Groves, "*Finanzas Públicas*", (México, Editorial Trillas, 1972), 864-865, <http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/f3b13be3f8ab0a2306256b3e00747a70?OpenDocument>

⁴⁰ Álvaro Magaña, "*La Reforma tributaria de 1915*", *Una visión retrospectiva: Ensayo de Derecho tributario*, (San Salvador, enero de 1984), 30.

el sistema utilizado hasta entonces, resultaba inoperante, anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario.

El Doctor Álvaro Magaña, en su ensayo "*La Reforma Tributaria de 1915: una visión retrospectiva*", sostiene que la reforma tributaria de ese año, fue efectivamente una reforma entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron y son nada más que modificaciones a la ley original de 1915; puesto que no conllevaron a una modificación significativa tendiente a mejorar la captación de recursos tributarios por el sector público, a tal grado de contar con un verdadero sistema tributario.⁴¹

Siendo El Salvador, uno de los países latinoamericanos que puso en práctica la recaudación de ingresos por medio de impuestos por parte del Estado, desde el año de 1915 ha existido una gran diversidad de leyes, que han regulado tanto los impuestos directos, como los indirectos, creados a partir de las necesidades propias de cada época y en función del ámbito político, social y económico del momento. Es decir que en el siglo XX las leyes creadoras de impuestos, eran tantas que hacían difícil la tarea de su conocimiento integral, complicando su aplicación práctica y favoreciendo con ello la evasión de los mismos.⁴²

Con el correr de los años, el sistema tributario salvadoreño experimento una serie de cambios por la necesidad de modernizar la legislación tributaria, que permitiría al Estado una recaudación más eficiente en concepto de impuestos; y como se mencionó anteriormente, las principales fuentes de ingresos que recibe el Estado en materia de impuesto, la constituyen el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto

⁴¹ Ibid. 30.

⁴² Oscar A. ZEPEDA, "*Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Derecho Positivo Salvadoreño*", (Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 1965), 177.

sobre la Renta. Por esta razón, es importante destacar las leyes que regulan la aplicación y cumplimiento de los impuestos ya citados. Además, del Código Tributario, que regula y uniforma la aplicación de las obligaciones formales y sustantivas y contenidas en las leyes que rigen estos impuestos.

El sistema impositivo salvadoreño ha tenido una evolución acelerada en cuanto a la reforma fiscal, debido a que se derogaron las leyes obsoletas que fomentaban el proteccionismo y la evasión fiscal.

1.3.3 Evolución histórica de los delitos contra la Hacienda Pública

Para efectos de desarrollo de este capítulo, entenderemos por Hacienda Pública aquella que se encarga de adquirir los recursos financieros que se necesitan para conservar y proteger la infraestructura de un Estado, donde se incluye la sanidad, educación, seguridad ciudadana, defensa nacional, entre otros.

En ese sentido, una Hacienda Pública débil es un factor que detiene el crecimiento y el desarrollo de la economía, ya que no pone la atención debida a la inversión en infraestructura, el ahorro y el trabajo. Otros factores, como la desigualdad, el bajo nivel de ingreso, los tratos fiscales preferentes, el tamaño del sector informal, dan fe de la debilidad del sistema tributario en nuestro país.

Todo lo anterior justifica la penalización de hechos que pongan en riesgo el cumplimiento de las obligaciones del Estado que son cubiertas por el pago de los tributos por los sujetos obligados.

En la antigüedad, en Egipto, entre los años 569 a 525 A.C. y en Grecia, 356 A.C., se imponía la pena de muerte a quienes cometieran fraude en la declaración de sus bienes o ingresos. A través de los años, los investigadores encontraron un bajorrelieve de la VI dinastía egipcia que representa un juicio

por evasión de impuestos, el cual hacía alusión a un tribunal que se reunía fuera de las murallas de Menfis para juzgar casos de defraudación fiscal.

Otro régimen fue el feudal, este no fue propicio para desarrollo de las libertades individuales, sino todo lo contrario, fue el derrumbe del Imperio Romano lo que produjo la anarquía y al restaurarse el orden aparece una aristocracia de derechos o libertades oponibles a la autoridad. Como limite a los excesos del señor feudal, gobernante arbitrario, el pueblo, por medio de la violencia, conquisto un mínimo de derechos indispensables para la convivencia. En otros casos, ellos recurrieron a negociaciones para arrancar al señor feudal privilegios intocables en favor de la persona humana, aprovechando los momentos de discutir con él las cantidades que debería entregarle a título de impuestos.

Se desarrolló un conjunto de derechos, el cual dio origen al llamado derecho cartulario, además de señalar asuntos de libertades señalando un límite a la autoridad del gobierno, en estos documentos se fueron definiendo los delitos y se determinan con exactitud penas y castigos, evitándose, de paso, las presiones arbitrarias.

Pasando ahora a la Edad Media la cual trajo consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica frecuente, así como el decomiso de los bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, así que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor, de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores.⁴³

⁴³ Cf. Reynaldo Marcos Gómez López, *“Las consecuencias de los delitos fiscales en México”* (Tesis de posgrado, Universidad Autónoma de Nuevo León, 1998) 1. http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020123781/1020123781_01.pdf

Otro de los delitos contra la Hacienda Pública que tiene características específicas es el contrabando, y en las aduanas de la antigua Roma se atribuyen al cuarto rey Anco Marcio quién las estableció en el Puerto de Ostia, inmediatamente después de haberlo conquistado, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación por el río Tíber. Es donde aquí se afirma que en este lugar se reglamentó el tributo que grabaría el comercio de importación y de exportación y que en homenaje a este puerto se le denominó *Portorium* (de *portum*-puerta).

Se complicaban también las mercancías que estaba prohibido exportar. Todos los objetos decomisados se vendían en subasta pública, pudiendo el Antiguo propietario readquirirlos en ella. Además de los fraudes qué consistían en la ocultación de mercancías ante la estación u oficina del *portorium* un contrabando ejercido a mano armada, el que se reprimía por las armas estableciendo pequeñas fortalezas y puestos militares en algunas regiones fronterizas.⁴⁴

Con el descubrimiento y conquistas de nuevos mundos por parte de Cristóbal Colón se originó la imposición de tributos, el primer impuesto que conocieron los indios de América después del primer levantamiento de estos, él era destinado al erario español.

Pasando al derecho colonial también se contempló la misma fiscalización en favor de la Corona Real, las sanciones en el caso de infracciones tributarias iban desde la pena de muerte al decomiso de los bienes del deudor o cárcel por periodos más o menos largos que sufría el infractor.

Una figura del derecho positivo que apareció en fechas recientes fue el delito de la defraudación fiscal, antes de que se tipificara esta figura se podía

44 *Ibid.* 40-41.

proceder en contra de la persona que la causara, con la fundamentación de fraude, consignada en el Código Penal de la época.⁴⁵

1.3.4 Época reciente del delito a nivel internacional

A través del tiempo se ha dado una transformación mundial al observar los delitos de carácter fiscal, debido a que se trata de una falta de respeto hacia los contribuyentes que, si cumplen con los preceptos que marcan las leyes fiscales para contribuir con el gasto público, una de las figuras más perseguidas en el área del delito, se le conoce como defraudación fiscal, a continuación, mencionamos algunas de las formas que los diferentes países a través del tiempo han utilizado.

Estados Unidos, un elemento primordial en la legislación americana, es el combatir la defraudación fiscal. Un acontecimiento que ocurrió fue el caso que se llevó a los tribunales del gánster Al Capone, hacia el año de 1930, este no fue por habersele probado la multitud de ilícitos que había cometido, sino por la defraudación fiscal, situación que puso fin a su carrera delictiva.⁴⁶

En Chile, por el año de 1961, contaban con una ley de delitos tributarios que nunca habían aplicado porque carecían de personal calificado, además de un criterio administrativo positivo y de la aprobación legislativa del Departamento en el Servicio de Impuestos Internos.

Por otra parte, en la obra de Norman Nowak, *“Teoría y práctica de la administración fiscal”*, señala que en febrero de 1965 se condenó al primer contribuyente por delito de evasión fiscal. Fue este el primer caso en la historia chilena y, hasta donde se sabe el primero de América Latina.

⁴⁵ *Ibíd.* 42.

⁴⁶ *Ibíd.* 41.

En la regulación histórica de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal salvadoreño, hay que tomar en cuenta la legislación española, al ser esta una de las más influyentes en el legislador penal nacional.

Según María Lourdes Baza De La Fuente, en España el delito fiscal se reguló por primera vez, en el Código Penal de 1822, en la parte denominada “De los delitos contra la Sociedad”, específicamente en el Título VII bajo el epígrafe “De los que rehúsan al Estado los servicios que le deben”, con un capítulo único conformado por los arts. 573, 574 y 575.⁴⁷ El fraude fiscal del artículo 574, considerado como un verdadero antecedente del delito fiscal, sancionaba al que ocultaba o disminuía fraudulentamente o con malicia sus bienes, renta o utilidades, con el objeto de no satisfacer la cuota que legalmente le corresponde. La pena era una multa equivalente al valor de lo que hubiera rebajado u ocultado para disminuir la cuota, es decir, se imponía una sanción del 100% de lo defraudado, además del pago del impuesto entero correspondiente.⁴⁸

Posteriormente la Ley Penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda se promulgó el 3 de mayo de 1830, siendo la primera vez que se reguló en España de forma conjunta el contrabando y la defraudación mediante una ley especial. El Código Penal Español de 1848 excluye los delitos contra la Hacienda Pública, y lo mismo ocurrió con la reforma de 1850, continuando en vigor la Ley de 1830, hasta su reemplazo por el Real Decreto de 1852, que pretendía regular el fraude contra la Hacienda Pública en la

⁴⁷ Cf. María Lourdes Baza De La Fuente, “*El Delito Fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código penal*” (tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2003), 2-4. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/2205/1/T21520.pdf>

⁴⁸ *Ibíd.* 3-5.

segunda mitad del siglo XIX.⁴⁹ El Código penal español de 1870, en el Título III, Capítulo VI “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas”, da inicio al modelo unificado de tipificación que se mantiene en España hasta la fecha, consistente en que la tipificación de los delitos tributarios se hace en el Código Penal, no en leyes especiales y el delito de defraudación se separa del de contrabando.⁵⁰ A partir del Código Penal de 1928, durante la dictadura de Primo de Rivera, pasando por la época republicana durante la cual, en 1932 se promulgó de nuevo la vigencia el Código Penal de 1870, así como los códigos penales de 1944 y 1963, la tipificación del fraude fiscal fue prácticamente la misma que provenía del CP de 1870, variando únicamente el importe mínimo de multa en pesetas de 125, 1,000, 250 y 1,000, respectivamente.

Finalizando con el Código Penal español de 1995, donde el tipo penal de defraudación fiscal, se tipifica de manera diferente y aunque ha sido reformado en varias ocasiones, como lo ha sido el título XIV, de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, la construcción del tipo nuclear, en general se mantiene igual, excepto por la cuantía de la pena conjunta de prisión y de multa que se imponen por dicho delito. En los años más recientes este delito ha sido ampliamente modificado.⁵¹

En ese orden podemos destacar que un antecedente español que coincide temporalmente con el Código Penal de El Salvador de 1904, es la Ley de 3 de septiembre de 1904, que reformó la legislación penal y procesal española en

⁴⁹ Rafael Vallejo Pousada, “La reforma de la Hacienda de López Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea”: Anuario de historia del derecho español, (España, 1997) 1801. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=134680>

⁵⁰ Ricardo Echavarría Ramírez, *Análisis de la conducta típica y de la auditoría en el delito de la defraudación tributaria*, (España, 2013) 105. <https://www.tdx.cat/handle/10803/108617>

⁵¹ Cf. Baza De La Fuente, “El Delito Fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código penal”. 27, 30, 31, 35.

materia de contrabando y defraudación. Contenía nueve títulos y 128 artículos. El artículo uno determinaba el objeto de la Ley, la represión del contrabando y de la defraudación tributaria de aduanas, y aclara qué se entiende por contrabando y qué por defraudación: *“Se entiende por contrabando la ilícita producción, circulación, comercio o tenencia de géneros o efectos estancados o prohibidos. Se entiende por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos a que se refiere esta ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto”*.⁵²

1.3.5 Historia de los delitos contra la Hacienda Pública en El Salvador

En el caso de El Salvador, los delitos relativos a la Hacienda Pública, surgieron por primera vez en 1993, mediante una reforma al Código penal de 1973. Hasta 1993, los delitos fiscales tipificados y perseguidos penalmente, se concentraron en el contrabando y otras defraudaciones aduaneras.

En ese orden, puede afirmarse que los antecedentes mediatos de los delitos relativos a la Hacienda Pública y del delito de defraudación o evasión de impuestos, son el “Código Fiscal” de 1900, reformado en 1916; la “Ley de Contrabando de Mercaderías” de 1904, y la “Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas” de 1963. El Código Fiscal promulgado en 1900, publicado en forma parcial en 1903 y reformado el 8 de julio de 1916. Le siguió al Código Fiscal, la Ley de Contrabando de Mercaderías, decretada por el gobierno de Pedro José Escalón, el 23 de marzo de 1904.⁵³

⁵² Jaime Edwin Martínez Ventura, *“Problemas Dogmáticos Jurídicos De La Tipificación De Los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, Particularmente La Evasión De Impuestos, En El Código Penal Salvadoreño Vigente”*, (Tesis Doctoral Universidad de El Salvador, 2017) 49 - 50. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/15582/1/TESIS%20MAESTRIA%20FINAL.pdf>

⁵³ *Ibíd.* 53.

En sustitución de la Ley de Contrabando de Mercaderías fue emitida la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas de 1961 (en adelante “Ley Represiva”). La Ley Represiva, y sus reformas de 1963 y 1999, tipificaban los delitos de contrabando de mercaderías y de defraudación de la renta de aduanas.⁵⁴ Dicha ley fue derogada en el año 2001, con la aprobación de la Ley Especial para Sancionar las Infracciones Aduaneras, vigente a la fecha y aplicable al delito de contrabando y otras infracciones aduaneras administrativas, tributarias y penales.⁵⁵ Que como se distingue en el capítulo dos y tres de esta investigación tienen como bien jurídico protegido a la Hacienda Pública.

En ese orden tenemos que, en un inicio, los Códigos Penales de 1826⁵⁶, 1859⁵⁷, 1881⁵⁸, 1904⁵⁹ y de 1973⁶⁰ no tipificaban los delitos fiscales o tributarios. Fue hasta las reformas del Código Penal de 1973 realizadas en el año 1993⁶¹ y 1995⁶² donde la Asamblea Legislativa decreta en el Libro II, Tercera Parte, los Delitos contra los bienes jurídicos de la sociedad, Título III Delitos contra el orden económico, y los Delitos contra la Hacienda Pública fueron incorporados en la Sección III. Dichas reformas solamente contemplaban el art. 347-Bis, denominado “Defraudación al Fisco”, el cual contenía tres modalidades del delito: *la evasión de impuestos, la obtención*

⁵⁴ *Ibíd.* 54.

⁵⁵ *Ibíd.* 56.

⁵⁶ Código Penal 1826.

⁵⁷ Código Penal 1856.

⁵⁸ Código Penal 1881.

⁵⁹ Código Penal aprobado por decreto legislativo del 8 de abril de 1904, publicado en el D.O. del 10 de octubre de 1904.

⁶⁰ Código Penal aprobado por Decreto Legislativo No. 270, de 13 de febrero de 1973, publicado en el Diario Oficial No. 63, T. 238, de 30 de marzo de 1973.

⁶¹ Reforma al Código Penal de 1973, aprobada por Decreto Legislativo número 497, de fecha 31 de marzo de 1993, publicada en el Diario Oficial número 71, Tomo 319, de fecha 20 de abril de 1993.

⁶² Reforma al Código Penal de 1973 emitida por Decreto Legislativo número 360, de fecha 7 de junio de 1995, publicada en el Diario Oficial número 199, Tomo número 327, de fecha 21 de junio de 1995.

indebida de beneficios o incentivos fiscales y la obtención fraudulenta de reintegros de impuestos.

El Código Penal actual⁶³ regula los delitos contra la Hacienda Pública en el capítulo V, Título IX, Delitos relativos al orden socio económico. Originalmente, regulaba a la evasión de impuestos en el artículo 249, las otras defraudaciones en el artículo 250, los presupuestos para proceder en el artículo 251 y la excusa absoluta en el artículo 252. No obstante, en el año 2004⁶⁴ sufre una reforma, vigente hasta la actualidad y se incorporan nuevos tipos penales, dejando al artículo 249 denominado “defraudación al fisco”, como un mero enumerador de los tipos penales consiguientes, quedando su regulación de la siguiente manera: 1) Evasión de Impuestos, artículo 249-A; 2) Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, artículo 250; 3) Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, artículo 250-A; 4) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores, art. 251; 5) Modo de proceder, artículo 251-A y la excusa absoluta en el artículo 252. Sobre dichos tipos penales se ampliará en el capítulo tres de la presente investigación.

⁶³ Código Penal de El Salvador, aprobado por Decreto Legislativo número 1030, de fecha 30 de abril de 1997, publicado en el Diario Oficial Número 105, Tomo 335, de fecha 10 de junio de 1997.

⁶⁴ Reforma al Código Penal de El Salvador D.L. 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, T. No. 365, de 22 de noviembre de 2004.

CAPITULO II

2. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA AUTORIA, LA PARTICIPACIÓN Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

2.1 De la autoría y participación

Actualmente pocos temas son polémicos como los que derivan de la “autoría y participación” en el delito. Si bien es cierto existe una base legal que permite un consenso algunos puntos discutidos anteriormente (por ejemplo admisibilidad, en nuestros países, de la “teoría diferenciadora”, diferenciación de tres formas distintas de “autoría”, accesoriedad de la participación, etc.), todavía existen vivas discusiones sobre algunos puntos: los criterios para distinguir entre autor y participe; entre autores directos, mediatos coautores; entre autores mediatos e instigadores; entre cómplices (primarios y secundarios) y coautores, etc.⁶⁵

En principio podemos afirmar que el concepto de autor no es algo tan simple como el que realiza el hecho pues el ser humano es un ser social, en consecuencia cuando actúa en los demás de los casos lo hacen en colaboración con otros por lo que tampoco se limita a la autoría individual de propia mano sino que también alcanza a los siguientes casos: a) cuando una persona se vale de otra para cometer un delito, autoría mediata; b) cuando varias personas se ponen de acuerdo para cometer un delito y colaboran en su realización, coautoría; y c) cuando se induce a otra a cometer un delito, inductor. Por otra parte, la teoría de la participación ayuda a identificar los sujetos que se encuentran en una posición secundaria con respecto del autor por la que éste realiza no el hecho principal sino un tipo dependiente de aquel.

⁶⁵ Manuel Abanto Vásquez, “Autoría y Participación y la Teoría de los Delitos de Infracción del Deber”, *Revista Pena*, n°14, (Perú, 2004)3.

La discusión condicionada, en parte por la base legal existente, se vuelve mucho más complicada cuando se llega al terreno donde la base legal no es clara o ni siquiera existe. Ello ocurre cuando se trata de explicar la autoría y la participación en los llamados “delitos especiales”. A grandes rasgos se pueden dividir aquí las tendencias en dos grandes grupos: los que “tradicionalmente” aplican la tesis y las consecuencias del “dominio del hecho” también en este grupo de delitos; y los que parten de una concepción distinta abandonando “el dominio del hecho” para este grupo de delitos y centrándose más bien en la “infracción del deber”.⁶⁶

Ya la parte general del código penal, nos indica que se requiere saber que aporta cada quién, en esos términos, al delito. Se trata de una tarea necesaria, pues sin la determinación del autor poco se puede predicar de los otros que han participado en el delito: el concepto de autor es el punto de partida de toda construcción de la participación criminal. Sólo definiendo el autor en el caso podremos resolver la situación de los partícipes. Esta cuestión poco importa a quienes no distinguen entre autor y partícipe y sostienen la teoría del autor único, hoy resucitada con la infracción del deber. Ese no es el sistema de nuestro código que distingue entre autores directos, mediatos, instigadores y cómplices, limitando, pero al mismo tiempo ampliando el tipo penal de acuerdo al aporte de cada quién, en la inteligencia que no todos deben responder por todo.⁶⁷ No obstante lo anterior, ante el auge del Derecho Penal Económico en el país y los delitos de infracción del deber (es importante abordar el punto desde una perspectiva doctrinaria a efecto de plantear las posibles soluciones a los problemas que se suscitan, por ello en este apartado haremos un análisis doctrinario de la autoría y participación, sus calificaciones y crear un marco

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Adler, *Autoría y Delitos contra la Humanidad*, 9.

doctrinario de los delitos contra la Hacienda Pública en lo sucesivo HP, al ser considerados estos como delitos de infracción del deber.

2.1.1 La autoría

2.1.1.1 Concepto

Los conceptos de autor que se han mantenido o se mantienen pueden reducirse a tres: unitario, extensivo y restrictivo.

El concepto *unitario* de autor, estudiado en el capítulo anterior, renuncia a la distinción entre autores y partícipes. En su versión clásica o formal todo interviniente es autor porque aporta una contribución causal al delito. En su vertiente más moderna o funcional renuncia (correctamente) a una fundamentación causal, distingue entre diversas formas de autoría (o, si se quiere, de intervención) y su rasgo más distintivo es que no existe una relación de accesoriidad entre unos y otros intervinientes.⁶⁸

El concepto *extensivo* de autor, que se suele identificar con teorías subjetivas, aunque también ha sido defendido desde teorías objetivas, parte de la misma premisa que el unitario: todo interviniente es autor, pero, a la vista del dato de que muchos Códigos Penales contienen preceptos específicos dedicados a las formas de participación diferentes de la autoría, se reconoce la necesidad de distinguir entre autoría y participación y, a menudo, se admite el carácter accesorio de la participación, con lo que, en buena medida, se traiciona el punto de partida del concepto.⁶⁹

⁶⁸ Miguel Díaz y García Conlledo "Autoría y Participación" *Revista de Estudios de la Justicia* n.10 (2008): 13 – 14, http://web.derecho.uchile.cl/cej/rej10/DIAZ_Y_GARCIA.pdf

⁶⁹ García Conlledo *Autoría y Participación*, 13.

Podemos decir que el concepto extensivo se fundamenta en la teoría de la equivalencia de las condiciones, sin embargo, reconoce que la misma ley impone ciertos grados de aportación al hecho punible. ¿Cómo reconocer ese grado de diferenciación? Evidentemente, la doctrina extensiva de la autoría también se respaldó en la equivalencia de las condiciones, encontrándose con las mismas dificultades que padecía la teoría unitaria de autor, pues encontrar una distinción tanto objetiva como causal resultaba imposible, de manera que la atención habría que buscarla en la intención del sujeto, en su ánimo.

Las incongruencias de esta doctrina no se hicieron esperar, porque había casos en los que el sujeto había querido un resultado típico como propio y lo había ejecutado, pero no era considerado autor; y, por el contrario, había casos donde el sujeto era considerado autor, pese a no haber querido el resultado en interés propio.⁷⁰

El concepto *restrictivo* de autor es el que se defiende de modo prácticamente unánime por la doctrina y también por la jurisprudencia, si bien aún hoy (aunque en menor medida que en el pasado) se encuentran sentencias que apuntan más bien en el sentido de un concepto unitario (limitado) de autor. El concepto restrictivo de autor distingue entre autor o autores y partícipes y se concreta de diversas maneras, si bien suele coincidirse en que autor es sólo quien realiza el tipo; mediante las cláusulas de la parte general del Código Penal relativas a las formas de participación es posible castigar a personas distintas del autor o autores, si bien la responsabilidad de éstas es accesoria de la del autor. Este concepto restrictivo de autoría, con la nota de la accesoriedad (limitada) de la participación es el preferible, sobre todo por permitir un mejor recorte o determinación de lo típico y adaptarse con ello en mayor grado a los principios del Derecho penal propio de un Estado de

⁷⁰ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 13.

Derecho. Las consecuencias indeseables a que en ocasiones puede conducir el principio de accesoriadad de la participación pueden ser evitadas mediante previsiones específicas del legislador.⁷¹

Se dice que el concepto restrictivo de autor es el punto de partida correcto, en cuanto remite la investigación de la autoría a la realización del tipo respectivo. Se basa en el carácter objetivo de la separación entre autor y partícipe, en la medida de que dependerá de la naturaleza de la contribución al hecho de cada uno.⁷²

El punto de partida de la teoría del dominio del hecho para la solución de la autoría es utilizar un concepto restrictivo y la conexión que supone con el tipo legal correspondiente. Es decir, surge como una síntesis de criterios objetivos y subjetivos, más concretamente, de la teoría objetivo-formal y de la teoría subjetiva de la participación.⁷³ Es autor quien tiene dominio sobre la acción típica, actuando durante el proceso ejecutivo. La tipicidad constituye la barrera infranqueable entre la autoría y participación: solo puede ser autor quien realice el hecho típico.

Binder⁷⁴ afirma que cada tipo penal tiene previsiones sobre el autor y no hay que presuponer que toda fórmula general cumple mejor la función limitadora, porque muchas veces la necesaria abstracción de los casos particulares produce el efecto contrario, generando conceptos abiertos siempre peligrosos para el sistema de garantías. Por lo tanto, no es conveniente desvincular el problema de la autoría de cada figura delictiva y en ese marco de valoración

⁷¹ García Conlledo *Autoría y Participación*, 14.

⁷² Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 15

⁷³ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 20-21.

⁷⁴ Alberto Binder, *Introducción al Derecho Penal* (Buenos Aires: 2004), 175.

la dogmática deberá constituir el concepto más restrictivo posible, especificando en cada figura qué significa ejecutar la acción típica.

2.1.1.2 Autoría en los delitos de omisión

La cuestión ahora será el tipo de autoría en el ámbito de la equiparación de una omisión a la producción activa de un resultado. La teoría del dominio del hecho fue diseñada principalmente para estructuras típicas de comisión dolosa, en esa lógica no cumpliría igual función fundamentadora en determinadas manifestaciones delictivas “excepcionales”, como serían los delitos de omisión, particularmente de omisión impropia –por la equiparación que existe con la comisión positiva–, donde el sujeto no ejecuta la conducta ordenada por la norma imperativa, pues la omisión no brinda dominio alguno sobre el curso causal de los hechos.⁷⁵

El mismo Roxin decía que nuestras “reflexiones conducen, al sorprendente resultado de que las consideraciones sobre el dominio del hecho de entrada no son pertinentes en los delitos de omisión: el omitente no llega a ser autor por su eventual dominio del hecho”. Por ello, debe adelantarse que el criterio del dominio del hecho –como cualquier otro– no tiene validez universal para definir la autoría en todos los tipos de delito. De ahí que tenga razón Gómez Benítez cuando afirma que ello “no impide que siga considerándose el criterio básico sobre el que construir la teoría de la autoría, por ser el general criterio de imputación al autor de los delitos dolosos, respecto al cual los demás criterios construyen auténticas excepciones”. Desde la perspectiva del dominio del hecho, habría que analizar esta autoría en función de los casos que se plantean. Así, en el ejemplo del salvavidas de una playa que observa que su peor enemigo se está ahogando, o de quien golpea a otra persona y la deja

⁷⁵ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 24.

herida en medio de la carretera, podría decirse, al margen de si la acción tiene incidencia causal en el resultado, que ambos sujetos tienen “en sus manos el señorío” de los acontecimientos, pues en última instancia deciden conscientemente sobre el resultado típico, ya que de ellos dependen si la persona se ahoga en la playa o se desangra en la carretera. No obstante, se admite la posibilidad –y ahí está la diferencia con el dominio de hecho en los delitos de comisión– de que en la trayectoria hacia el resultado pueda fracasar el objetivo criminal, ya que el omitente lo que logra dominar es su no acción o aquella acción distinta a la ordenada por la norma.⁷⁶

En algunas formas de delito (imprudentes, comisión por omisión, especiales) el dominio del hecho tiene que ser complementado por otros criterios específicos, como infracción del deber extrapenal, posición de garantía, etc. El autor, además del dominio del hecho, materialmente, tiene un deber específico de impedir el resultado típico, aunque la infracción del deber (de diligencia, de la posición de garante) no es por sí suficiente para fundar la autoría. Es decir, aparte que la autoría por delitos de omisión ofrece una particularidad, es necesario que se exija un elemento objetivo adicional de limitación como es la posición de garantía.⁷⁷

Como se ha mencionado la teoría del dominio del hecho permite entonces fundar distintas formas de autoría: 1) Autoría inmediata, directa o por mano propia, a la cual se adecua, por regla general, la redacción de los tipos legales; 2) Autoría mediata o por mano ajena, en la cual el autor actúa mediante la utilización de un instrumento humano; 3) Coautoría; vale decir, la realización consciente y querida por varias personas, mediante el co-dominio funcional del

⁷⁶ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 24-25.

⁷⁷ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 26.

hecho por división consentida del trabajo, o cuando los agentes cometen conjuntamente el hecho, en forma concomitante.⁷⁸

2.1.1.3 Distinción con la participación

Establecer cuándo se es autor o partícipe de un delito no es una distinción baladí, tiene consecuencias prácticas muy concretas, y las posiciones que se adopten, en los distintos casos, pueden limitar o ampliar la responsabilidad penal. Así: a) el comienzo de ejecución del delito es determinado por la actividad del autor y no por la de los partícipes; b) una de las principales defensas en materia penal es el planteo de una pena mínima; distinguir entre autor y partícipe permite, en el caso de la participación secundaria, la reducción de la pena que le correspondería al autor. No se trata de una diferencia insignificante, sino que implica una disminución de la imposición de la pena entre el mínimo y las dos terceras partes o el mínimo y la mitad del máximo de la pena según el artículo 66 de nuestro Código Penal salvadoreño; y c) las circunstancias típicas se comunican desde el autor al partícipe y no a la inversa, conforme criterios de la comunicabilidad de las circunstancias.⁷⁹

2.1.1.4 Formas de autoría

2.1.1.4.1 Directa

Autor directo o individual es quien ejecuta por sí mismo la acción típica, aquel cuya conducta es subsumible, sin más, en el tipo de la parte especial; *"el que realiza el hecho por sí solo"*, o, como se ha dicho, quien ejercita una soberanía de configuración por actuación corporal. Se trata, en fin, de supuestos en que la persona realiza la ejecución de propia mano, sin necesidad de otras

⁷⁸ Parma, *Teoría del Delito, Límites de la Autoría y Participación Criminal Error Delitos de Peligro Escuelas Tentativa*, 62.

⁷⁹ Adler, *"Autoría y Delitos contra la Humanidad"*, 12.

personas. Como bien se ha afirmado, en estos casos el dominio de la acción es indudable, en tanto el sujeto haya actuado con dolo y se den los elementos del tipo. Esto es manifiesto en los delitos dolosos de comisión, en donde la persona que mata lo hace por actuación corporal. En los casos de omisión, la autoría directa se manifiesta al existir un no hacer corporal, que trae como consecuencia un daño al bien jurídico o por lo menos un aumento del riesgo a ese bien jurídico, en tanto en los delitos de omisión impropia el no hacer es un equivalente al hacer.⁸⁰

2.1.1.4.2 Mediata

Con el auge de la teoría extensiva de autor, se introduce una nueva figura dentro de este controvertido panorama: la autoría mediata. Hasta entonces no se había aceptado, debido a la necesidad de que el autor realizara, por su propia cuenta, los elementos del tipo. No era posible concebir una figura en donde el autor, simplemente dominara la voluntad de otro sujeto, que es su mero instrumento.

Señala Binding que probablemente uno de los primeros casos de lo que hoy se conoce con el nombre de autoría mediata se debió dar en la Antigua Roma, cuando el señor utilizaba a su esclavo para la comisión del delito, el cual tenía un deber de obediencia. Por tanto, era el señor y no el esclavo el que respondía. Sin embargo, el concepto de “autoría mediata” tal como se le conoce actualmente aparece por primera vez con la obra de Stübel, *Ubre die Teilnahme mehrerer Personen an einem Verbrechen* (“Sobre la participación de varias personas en un delito”) publicada en 1828.⁸¹

⁸⁰ Edgardo Alberto Dona, *La autoría y participación criminal*. (Buenos aires: 2002), 41

⁸¹ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 39.

La autoría mediata se desarrolló como consecuencia de la accesoriadad extrema, que exigía en el autor inmediato también el requisito de la culpabilidad; por lo tanto, los que inducían a autores inculpables resultaban impunes. Sin embargo, introducida la accesoriadad limitada, se mantuvo, porque ha quedado demostrado que esencialmente se trataba de casos de autoría. La evolución ulterior de la autoría mediata sirvió para colmar las lagunas existentes entre la autoría inmediata y la inducción, como un “fenómeno tapa agujeros”.⁸²

Aun cuando la autoría mediata encuentra consenso en la doctrina penal, Gimbernat Ordeig dice que en la dogmática penal hay tres cuestiones: imputación objetiva, comisión por omisión y dominio del hecho, que no llegan a unos resultados concretos y seguros; por eso quizá en algunos Códigos Penales actualmente vigentes en Latinoamérica como son los casos de Venezuela, Uruguay, Panamá, Ecuador, Guatemala, Argentina, Honduras o Chile, la autoría mediata no se encuentra expresamente regulada en la parte general. Pero hay otro grupo de legislaciones penales que sí la contemplan como el Código Penal Alemán (artículo 25), de Colombia (artículo 29), del Distrito Federal de México (artículo 22), de España (artículo 28), de Paraguay (artículo 29, inciso 1), de Perú (artículo 23), El Salvador (artículo 34) entre otros.⁸³

Entre las legislaciones que contemplan la autoría mediata, se pueden distinguir dos modelos de regulación. Aquellas que muestran una interpretación amplia en la instrumentalización, como el artículo 25 del Código Penal Alemán que “castiga como autor a quien comete el hecho punible por sí mismo o a través de otro”; el Código Penal de Paraguay, cuyo artículo 29,1 señala: “Será

82 *Ibíd.*

83 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 40.

castigado como autor el que realizara el hecho obrando por sí o valiéndose para ello de otro”; el Código Penal de Bolivia (artículo 20), que indica: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente, por medio de otro o los que dolosamente prestan a una cooperación de tal naturaleza, sin la cual no habría cometerse el hecho antijurídico doloso”; o el artículo 23 del Código Penal Peruano que expresa: “El que realiza por sí o por medio de otro el hecho punible (...)”.⁸⁴

Y un segundo grupo de legislaciones penales que establecen expresamente el término “instrumento”, lo cual en definitiva hace más restringida la conceptualización de la autoría mediata. Así, el Código Penal de Colombia (artículo 29) indica: “Autores. Es autor quien realice la conducta punible por sí mismo o utilizando a otro como instrumento”; el Código Penal para el Distrito Federal de México, artículo 22, inciso 3, dispone: “Los que llevan a cabo sirviéndose de otro como instrumento”; el Código Penal de España, artículo 28, expresa: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento”; al que pertenece nuestra legislación al regular en su artículo 34 a los autores mediatos de la siguiente forma: “Se consideran autores mediatos los que cometen el delito por medio de otro del que se sirven como instrumento...”.⁸⁵

Un tema aparte resulta el artículo 25, numeral 3, del Estatuto de Roma, donde se establecen reglas sobre la autoría y participación para el Derecho Penal Internacional. Así, se reconocen la autoría individual, la coautoría y la autoría mediata y como formas de participación se prevén la instigación, la complicidad y el encubrimiento. En tal sentido, existe una concepción amplia de autoría en el Estatuto de la Corte Penal Internacional, pues no solo se limita

⁸⁴ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 41.

⁸⁵ *Ibíd.*

a los supuestos en los que el instrumento actúa atípicamente, de modo justificado o sin culpabilidad, sino también casos en los que el ejecutor es penalmente responsable. Es decir, según el citado Estatuto, es autor mediato “quien en el ámbito de la jerarquía transmite la instrucción delictiva con poder de mando autónomo”.⁸⁶

Entonces la autoría mediata consiste en la realización del hecho típico a través de otra persona que actúa como instrumento o, en la terminología (más problemática en relación con la autoría mediata en los delitos imprudentes) en la realización del hecho “por medio de otro del que se sirven como instrumento”. Se trata de una forma de autoría en sentido estricto, no sometida por tanto al principio de accesoriad limitada de la participación.⁸⁷

En estos casos la utilización de otra persona se realiza a través de su actuación con la voluntad viciada por error, por coacción o por tratarse de un inimputable. En estos casos la persona utilizada no responde trasladándose la imputación a quien la utilizó.

Doctrinariamente es discutible si la autoría mediata es imposible en los delitos especiales. Esto porque se sabe que los delitos especiales son aquellos en los que sólo un grupo de sujetos pueden ser autores, de modo que no es criterio para delimitarlos la teoría del dominio del hecho y, por lo tanto, no es aplicable la autoría mediata. La imposibilidad en estos casos radica en que en estos se dirigen a ciertas personas, no así en el caso de complicidad. En otras palabras, se trata de los llamados delitos especiales propios. En éstos la autoría se limita al círculo de las personas cualificadas o autores idóneos, mencionados en el tipo, mediante los elementos descriptivos especiales del sujeto del hecho. De manera que, veremos adelante si el extraño no puede ser autor de estos

⁸⁶ *Ibíd.*

⁸⁷ García Conlledo *Autoría y Participación*, 21.

hechos punibles ni como autor directo, ni como autor mediato, ni como coautor. Su participación es posible.⁸⁸

2.1.1.4.3 Coautoría

Cada vez que se pueda afirmar que alguien ha intervenido, de acuerdo al plan concreto, en la realización material del hecho y era coposeedor del dominio funcional del hecho, podremos afirmar que se trata de un coautor.⁸⁹

En la teoría de la coautoría se habla de distintas clases: funcional, sucesiva, mediata o concomitante; por ejemplo, si se imputa una coautoría sucesiva, la defensa técnica estará focalizada en descartar un grado de responsabilidad por “incorporación” de los hechos; así también, si se imputa una coautoría funcional la defensa estará focalizada en descartar una responsabilidad por “iniciación” en los hechos. Mientras que en la complicidad criminal se habla de distintas clases: material, psicológica, apoyo activo u omisivo.⁹⁰

Son coautores los que toman parte en la ejecución del hecho, co-dominándolo. Según Jakobs, existe coautoría cuando "según el plan de los intervinientes, se distribuyen las aportaciones necesarias para la ejecución, sea en todos los estadios del delito, sea entre los distintos estadios, de manera que personas no participantes de la ejecución co- determinan la configuración de esta o el que se lleve o no a los elementos de la coautoría serían según este criterio dos: la decisión común del hecho y la intervención en la comisión a título de autor. No hay duda de que el coautor es un autor, de modo que le corresponden todas las características del autor. Por eso debe tener el co-dominio del hecho y las calidades exigidas para el autor, en los delitos especiales, así como los elementos subjetivos del tipo que se requieren en el

88 Dona, *La autoría y participación criminal*, 48.

89 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 22.

90 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 134.

tipo penal. Esto ha llevado a que los autores exijan en la coautoría un dominio funcional.⁹¹

2.1.1.4.4 Coautoría sucesiva o concomitante

La coautoría sucesiva o concomitante trata de la incorporación de un coautor durante la ejecución del hecho, siempre y cuando la totalidad del delito todavía no se haya cometido. El coautor sucesivo se hace corresponsable por las contribuciones fácticas que conozca y hayan sido realizadas por los demás intervinientes, en tanto le aprovechen y él secunde con su intervención. Se da cuando una persona toma parte en un hecho iniciado, ensamblando su actuación con la del autor, para lograr la consumación. No se requiere un acuerdo expreso. La coautoría sucesiva se da cuando una persona toma parte en un hecho cuya ejecución comenzó en régimen de autoría única por otro sujeto, con el fin de que, enlazando su actuación con la de este, se consume el delito, no requiriéndose de acuerdo expreso para tal fin.⁹²

Se trata en este caso de un obrar conjunto de varios sujetos sin acuerdo recíproco en la producción de un resultado, con lo cual el hecho de cada uno se aprecia y juzga en sí mismo. Verbigracia: A golpea a B y lo deja inconsciente, retirándose. Llega C y al verlo inconsciente aprovecha para sustraerle la billetera. A será sancionado por el delito de lesiones y C por hurto, mientras que, si se hubieran puesto de acuerdo y realizado los actos de este modo en base a la división del trabajo, ambos serían punibles como coautores del delito de robo. También puede haber autoría concomitante mediante el aprovechamiento del plan delictivo ajeno para fines propios. Welzel da el siguiente ejemplo: "A sabe del atentado planeado a un tren ferrocarril por la banda XY, e induce a su tío millonario O a que viaje en el tren puesto en

91 Dona, *La autoría y participación criminal*, 42.

92Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 108-109.

peligro, en el que O perece. A es autor concomitante junto con XY en el homicidio del tío, los que son igualmente autores. Se excluye la coautoría, por la falta de dependencia de la banda XY de A".⁹³

2.1.1.4.5 Actuar por otro

Este supuesto pretende dar solución a los casos donde el ente de existencia ideal o persona jurídica, aparece como el sujeto activo en el delito especial, como por ejemplo en los delitos tributarios. O bien, los casos en donde el sujeto actuante no posee las características especiales requeridas en el tipo penal.

Como fórmula de solución para estos casos, se ha creado un instituto que sirve para cubrir vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes, tanto de personas jurídicas como naturales. Funciona como una cláusula de extensión de punibilidad que ha sido denominada el actuar por otro.

La doctrina ha denominado como "actuar en nombre de otro", "actuar por otro", "actuar para otro", "actuar en representación de otro", "actuar en interés de otro"; sin embargo, el maestro Luis Gracia Martín lo denominó "actuar en lugar de otro" pues considera que es la que mejor idea da de "...una sustitución o reemplazamiento" desde un punto de vista material, mientras que las demás denominaciones abonan las tesis de una teoría de la representación formal; y que puede ilustrarse con un ejemplo: El gerente (G) de la empresa (E) ocultó los bienes pertenecientes a dicha empresa, con el fin de perjudicar al acreedor (A) de la misma.⁹⁴

⁹³ Dona, *La autoría y participación criminal*, 44.

⁹⁴ Susana Escobar Vélez. "El actuar en lugar de otro en el Código Penal Colombiano: Aproximación al fundamento, ámbito de aplicación y problemas más relevantes de la fórmula del art. 29 inciso 3" (Medellín: 2006), 4.

Generalmente la regulación de este supuesto establece que se actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Tampoco es posible entrar aquí en detalles y señalaré solamente que esta previsión legal no fundamenta el castigo sin más de administradores de personas jurídicas (o representantes de personas físicas que, por ejemplo, se constituyan como empresario individual) por los delitos cometidos en el seno de la persona jurídica (por ejemplo, una empresa). Este supuesto lo único que hace es “transmitir” o suplir en el administrador o representante, que carece de ella, la característica propia de un delito especial que concurre en la persona jurídica de la que se es administrador o en la persona física en cuyo nombre o representación se actúa, pero, para que el administrador o representante responda como autor del delito, deberá realizar la conducta propia de la autoría. De no existir este precepto, se producirían importantes lagunas de punición, pues el administrador o representante que comete un delito especial no respondería penalmente por él ni como autor (al no concurrir en él la cualidad especial requerida por el tipo) ni, en virtud del principio de accesoriedad limitada de la participación, como partícipe (al no ser la persona jurídica –que en cualquier caso no responde penalmente- o el representado o persona en cuyo nombre se actúa, autor del delito).⁹⁵ En ella encontramos dicha figura regulada en nuestro art. 38 CPn.

2.1.2 La participación

⁹⁵ García Conlledo *Autoría y Participación*, 40.

La participación es la materia que, junto a la autoría, se estudia al tratar la codelinuencia, históricamente, la comisión del delito por varias personas resultó siempre más peligrosa que la comisión de un delito por una sola persona; por un lado, ello es justo, la participación asume una consumación calificada, son varias las personas que determinan no solo la acción, sino también la eliminación de todo obstáculo a la creación de las condiciones más favorables para la consumación del delito, y además resuelven los problemas de realización y ocultan con mayor cuidado las pruebas del delito. Sin embargo –y esto es un dato cierto– que un delito puede revestir mayor peligrosidad para la sociedad, aunque sea producida por una sola persona.⁹⁶

Después de un largo periodo se ha llegado a un consenso en la ciencia penal de que la teoría del “dominio del hecho” en el autor y la “accesoriedad de la participación criminal” son los criterios rectores para imputar un título de responsabilidad al sujeto activo, pero estos conceptos no están descriptos taxativamente en las disposiciones genéricas del Código Penal, pues tanto el concepto de dominio del hecho y la accesoriedad son bases teóricas que fundamentan determinadas instituciones como la “autoría y participación”. En otras palabras, sirven para interpretar y delimitar las contribuciones que realizan los cointervinientes en un determinado hecho criminal.

La actividad delictiva es producto, muchas veces, de la concurrencia de varias personas, y esto enfrenta una doble problemática: 1) por la naturaleza material de la aportación al delito de cada uno de los intervinientes; y 2) por la clase de responsabilidad contraída por ellos.⁹⁷

En ese orden de ideas partícipes son los sujetos que intervienen en un delito, sin ser autores del mismo (es decir, desde la caracterización de la autoría que

96 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 162.

97 *Ibid.*

aquí se sostiene, sin realizar la acción típica nuclear, sin determinar objetiva y positivamente el hecho), siempre y cuando sus conductas estén recogidas en alguno de los preceptos del CP que describen formas de participación. Esa intervención en el delito puede revestir diversas modalidades, como se ve al analizar las formas de participación, pero todas tienen en común el fomentar, facilitar o favorecer (o incluso posibilitar) la realización del hecho típico del autor.⁹⁸

El partícipe es la contrapartida dogmática del autor. Alguien que no tiene el dominio del hecho, es decir que no tiene la decisión final sobre el curso causal del hecho –interrumpir, desviar, hacer cesar, suspender, etc.–, sino alguien que “ayuda” o “instiga” a otro a interrumpir, desviar, hacer cesar o suspender, etc. el curso causal de los hechos. No hay que confundir el vocablo “partícipe” con la categoría conceptual de “coparticipación”.⁹⁹

2.1.2.1 Accesoriedad de la participación

Gramaticalmente, lo accesorio en una de sus acepciones es “que depende de lo principal o sé le une por accidente”; el principio de accesoriedad es una necesidad conceptual y jurídica toda vez que implica una conducta punible básica, la del autor, que realiza el núcleo del hecho punible y otras conductas periféricas que acceden a la principal. El reconocimiento del principio de accesoriedad no se basa en motivos abstracto-conceptuales, sino en una situación real y concreta.

El principio de accesoriedad está enmarcado en un ámbito restrictivo-limitativo que mediante el mismo se opera en relación con la punición de las formas de coinervención criminal. Una forma de restricción en las formas de coadyuvar

⁹⁸ García Conlledo *Autoría y Participación*, 41.

⁹⁹ Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 163.

a la realización de un hecho punible, porque si no fuera conducta dependiente y accesorio a la del autor, sería una ampliación exagerada de los cursos causales, y con ello una ampliación de la responsabilidad penal. Cuando en la comisión de un delito se verifica la concurrencia de varias personas, debe existir una relación de accesoriedad o dependencia en función a quien tiene el mando y control del delito. Esta relación de dependencia de la participación criminal (cómplices e inductores) respecto de la autoría, exige ineludiblemente una correspondencia lógico-jurídico entre la colaboración objetiva y subjetiva prestada por el partícipe y el hecho típico realizado por el autor en cualquiera de sus modalidades. No puede haber participación al delito sin que exista el propio delito o la comisión delictiva que le da vida. Solo caben actos de colaboración (“complicidad”) o de determinación (“instigador”) mientras el delito exista, es decir, mientras se desarrolla el iter criminis, por tal motivo el principio de ejecución en el delito y la autoría y participación deben ser tratados de manera sistemática.¹⁰⁰

Resumiendo, podemos deducir que todos los que no tengan el dominio del hecho (es decir, que no son autores, ni coautores, ni autores mediatos) sólo pueden ser responsables si han determinado al autor a cometer el hecho punible -instigación- o si le han prestado una ayuda para que lo cometa.¹⁰¹

2.1.2.2 Inducción o instigación

La inducción, también denominada en ocasiones instigación, incitación o, de un modo incorrecto desde la perspectiva del concepto restrictivo de autor, autoría intelectual o moral,¹⁰² es la causación objetiva y subjetivamente

100 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 173.

101 Dona, *La autoría y participación criminal*, 93.

102 García Conlledo *Autoría y Participación*, 45.

imputable, mediante un influjo psíquico en otro, de la resolución y realización por parte de este de un tipo de autoría doloso o imprudente.¹⁰³

El instigador debe carecer del dominio del hecho, pues si lo tiene debe pensarse en la figura de la coautoría.¹⁰⁴

Las diferencias, entre la autoría mediata y la instigación, han sido motivo de reflexión en la doctrina, debido a que se han presentado casos en donde no es tan evidente tal diferencia. Muchas veces del marco fáctico del caso, no se desprende con claridad si los hechos constituyen instigación o si se está frente a una autoría mediata. Esto se debe a que la participación (ya sea del hombre de atrás, o del instigador), en ambas figuras se manifiesta en la esfera psicológica del ejecutor inmediato, por tanto, muchas veces hay diferencias muy sutiles.

Para la teoría del dominio del hecho, la preponderancia del hombre de atrás y su correspondiente utilización de otro sujeto como instrumento, son las características más distintivas de la autoría mediata. En la figura de la instigación no hay tal preponderancia del instigador, más bien, el instigado actúa con total libertad en los actos ejecutivos, y se ha determinado a cometer el hecho punible con total libertad. Para encontrar dicha diferencia hay que “examinar el tipo de relación, que se establece entre la persona de atrás inmediato y la forma en que el primero influye sobre la relación.

Puede afirmarse que la gran diferencia entre la autoría mediata y la inducción, consiste en el dominio de la voluntad que tiene el autor mediato. Por el contrario, en la inducción, solamente se da una influencia encaminada a la comisión del delito. No obstante, el inductor no tiene el dominio del

103 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 210.

acontecimiento, por ejemplo, si el autor directo toma la decisión de no realizar el hecho, en cualquier momento lo interrumpe, porque tiene en sus manos el hecho.

En la inducción, igualmente, hay determinación e influencia psicológica, empero, éstas no pueden alcanzar el grado del dominio de la voluntad, como sí se logra en la autoría mediata.

2.1.2.3 Complicidad

Para distinguir entre los intervinientes en el hecho ajeno que se produce con anterioridad o coetáneamente a la ejecución del injusto típico y la que tiene lugar con posterioridad a ese momento, la doctrina ha distinguido entre participación propia, donde se incluyen las formas de inducción, cooperación necesario y cómplice y participación impropia, que comprende el encubrimiento. La complicidad o cooperación, al igual que la instigación forma parte de la participación criminal.

Se prohíbe consumir el delito no solamente a la persona del autor, sino también a los que ayudaron a la realización del hecho. La complicidad es el apoyo doloso a otra persona en el hecho antijurídico doloso cometido por esta. Es el que dolosamente presta asistencia o contribuciones a otra persona para la realización de un delito doloso.

El concepto de complicidad –y en general el concepto de participación en el Derecho Penal– es un concepto jurídico “periférico”, es decir, su existencia en el escenario delictivo es por fuera del tipo penal de la parte especial que es realizado exclusivamente por el autor principal.

Los actos de la complicidad como actos contributivos (aportes) no deben configurarse dentro de la descripción típica, se entiende que estos quedan

fuera del tipo, pues de lo contrario podría hablarse de coautoría –en especial si se trata de complicidad primaria–.¹⁰⁵

Doctrinaria y legalmente, la complicidad, suele dividirse en dos categorías, la complicidad primaria (cooperación necesaria) es una figura de participación intermedia que está a mitad de camino entre la autoría y la complicidad innecesaria, por lo que plantea una doble problemática. La primera consiste en fijar su límite máximo mediante la delimitación entre la coautoría y la complicidad (necesaria o no). La segunda cuestión que plantea esta singular figura es fijar su límite mínimo, mediante la delimitación entre la complicidad necesaria y la complicidad no necesaria. Y el cómplice secundario solo es caracterizable negativamente; es el que ha prestado una colaboración que no es indispensable para la comisión del delito.¹⁰⁶

2.1.2.4 Encubrimiento

Tanto la participación secundaria como el encubrimiento llevan a una disminución sensible de las penas a imponer.¹⁰⁷ Resulta debatible si puede ser considerado una forma de participación del delito, ya que algunos Códigos Penales, como el de El Salvador, lo contemplan como un tipo autónomo, problema que cobra mayor relevancia. Se ha considerado que el mismo no es una forma de participación del delito pues la intervención del encubridor es posterior al delito y la participación requiere una contribución a la producción del resultado.¹⁰⁸

105 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 233-234.

106 Reategui Sánchez, *Autoría y Participación en el Delito*, 237.

107 Adler, *"Autoría y Delitos contra la Humanidad"*, 51.

108 Raúl Plascencia Villanueva, *Teoría del Delito*, (México, 2004), 224, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/44/16.pdf>

2.1.3 Autoría y participación en los delitos especiales

En el caso de los delitos especiales podemos referirnos a la autoría de una manera conjunta o de una manera compartida de la acción (o acciones) típica nuclear, con determinación conjunta o compartida del hecho, entre un intraneus y un extraneus¹⁰⁹ (o sea, en sentido material, coautoría), al intraneus se le castigará como autor del delito especial (salvo que, excepcionalmente, en un delito especial impropio, resulte preferible en virtud de las reglas de solución del concurso de leyes, la calificación como cooperador necesario del delito común correspondiente, cosa que no ocurrirá casi nunca).¹¹⁰

Partiendo de esto es importante mencionar en qué consiste la **llamada autoría accesoria** y es la que está referida a delitos de resultado en que la producción del resultado la determina el conjunto de acciones de dos o más personas que, sin embargo, no son coautores por faltar el acuerdo (en sentido amplio) entre ellos.

El ejemplo característico de autoría accesoria es el de dos sujetos que, sin saber nada el uno del otro, vierten, con ánimo de matar a un tercero, cada uno una cantidad insuficiente de veneno en una taza de café, resultando mortal para la víctima la suma de ambas cantidades. La cuestión es si ambos responden como autores de un asesinato consumado o no.

Como puede comprobarse por el ejemplo, estos supuestos no constituyen en realidad una forma diferente de autoría ni un problema de autoría. En realidad, se trata de un problema de imputación objetiva del resultado a la acción de

109 Teniendo en cuenta a la doctrina, podríamos definir a la figura del extraneus, como aquellos sujetos que sin guardar las específicas características que requiere la autoría en los delitos especiales, estos desarrollan otro grado de cooperación o participación en el hecho delictivo. *En consecuencia, la doctrina y la jurisprudencia determinan que son extraneus del delito, el inductor, el cooperador necesario y el cómplice.*

110 García Conlledo *Autoría y Participación*, 34-35.

cada sujeto (puesto que no puede hablarse de una acción conjunta en el sentido de la coautoría). La solución es que, a ninguna de las dos conductas, que son sin duda causales para el resultado, se le puede imputar objetivamente el resultado, resultando por tanto cada sujeto autor de una tentativa inidónea (en nuestra opinión, punible) de homicidio. En algún supuesto excepcional se podría afirmar la responsabilidad de alguno de los sujetos por delito imprudente (en concurso ideal, seguramente, con la tentativa dolosa), por darse imputación objetiva del resultado al comportamiento simultáneamente descuidado del sujeto (por ejemplo, por existir un riesgo previsible de que se produjera la otra conducta).¹¹¹ Pero sobre este punto ampliaremos más adelante en la investigación.

2.2 De los delitos contra la Hacienda Pública

Para empezar este apartado es necesario definir brevemente al Derecho Penal y al Derecho Tributario empezando por el primero, el cual se define como el conjunto de normas del derecho positivo destinadas a la tipificación de los delitos y fijación de las sanciones y al derecho tributario como el conjunto de disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para cumplir con la prestación de los servicios públicos.

En ese sentido, el poder punitivo del Estado en materia fiscal ha de ser una expresión del poder represivo del Estado de Derecho. En la fórmula constitucional del Estado de Derecho, el poder punitivo en materia tributaria es una expresión del poder punitivo público y éste se atribuye bien a la administración, bien a los jueces y tribunales. Ello supone, en primer lugar, reconocer, que existe un sólo orden punitivo del Estado que abarca tanto el

111 García Conlledo *Autoría y Participación*, 34-35.

común en los delitos económicos en sentido estricto, las infracciones simples no se regulan en el Código penal como falta, ni se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas sometidas a las reglas específicas del procedimiento administrativo sancionador.¹¹⁴

Hay que defender que sanciones tributarias y Derecho Penal en materia tributaria coinciden en lo sustancial, y en ambos casos se tutela un bien jurídico concreto que no es otro que la HP entendida en un sentido funcional, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico de los Entes públicos, y, en concreto, de los derechos económicos consistentes en los créditos tributarios; sobre el mismo, se ampliara más a continuación. Por tanto, el hecho determinante del ilícito fiscal será siempre el incumplimiento de ese crédito - impago de la deuda - o de cualquier otra conducta que el ordenamiento tributario imponga a efectos de garantizar su satisfacción.

La norma sancionatoria es, en el ámbito de la culpabilidad, una norma de determinación de conductas.¹¹⁵ Hay que mencionar que dentro de los delitos contra la Hacienda Pública encontramos el delito fiscal, también denominado defraudación tributaria, delito contable, entre otros.

Las opciones del legislador serán castigar los incumplimientos tributarios exclusivamente por la vía penal, hacerlo sólo por vía administrativa o combinar ambas vías, lo que constituye una mera decisión política.¹¹⁶

114 Miguel Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo, *“Derecho Penal Económico”* (Madrid: 2001), 208.

115 García Novoa, “La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública”, 29

116 García Novoa, “La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública”, 28

2.2.1 Diferencia entre evasión, defraudación y elusión

En este subtítulo, brevemente destacaremos las diferencias conceptuales de la evasión, defraudación y elusión fiscal. Cuando hablamos de “evasión”, nos referimos a un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer -total o parcialmente- en propio beneficio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria. En tal sentido, Carlos María Folco define la evasión fiscal como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”. Como podemos apreciar, en este concepto se conjugan varios elementos, siendo los principales: la disminución o eliminación del monto del tributo por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen y la transgresión de una ley fiscal. También podríamos definir a la evasión como el incumplimiento – ya sea total o parcial- por parte de los contribuyentes, en la declaración (deber formal) y pago (deber material) de sus obligaciones tributarias. Más allá de los debates doctrinales en torno a dicho fenómeno, existen distintas modalidades de evasión: falta de inscripción en los registros fiscales, falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas, declaraciones tributarias inexactas, y falta de pago del impuesto declarado. Es decir, la evasión se encuentra vinculada con tres obligaciones trascendentales: inscribirse en Hacienda, llevar contabilidad, y pagar los tributos.

Una vez conceptualizada la “evasión fiscal”, estamos en condiciones de distinguirla de la defraudación fiscal, ya que ésta constituye una especie dentro del género de la evasión, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia de dolo (intencionalidad). En tal sentido, la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir -total o parcialmente- ingresar a la Administración Fiscal sumas

adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas. Así, los elementos constitutivos de defraudación fiscal son: a) engaño o aprovechamiento de errores; b) omisión de pagar un tributo de manera total o parcial; c) consecución de un beneficio indebido; d) nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido. Por lo tanto, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna.

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión y elusión fiscal. La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas, mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario. Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.

Encontramos, pues, dos conceptos jurídicos vinculados con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad. La arbitrariedad supone una conducta contraria a la ley y al Derecho, por ejemplo, ausencia de razones objetivas que justifiquen una operación o registro contable (la falta de una nota a los Estados Financieros explicando el cambio de criterio para justificar un registro contable sería un ejemplo de arbitrariedad en esta materia). En cambio, la discrecionalidad implica la posibilidad de optar entre varias opciones, todas ellas lícitas, es decir, admitidas por el ordenamiento jurídico. Sin embargo, a pesar de esta primera aproximación terminológica, cabe

mencionar que la doctrina se encuentra dividida en lo que respecta al concepto de elusión fiscal.

Efectivamente, para un importante grupo de doctrinarios, citando a Dino Jarach como principal referente, la elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario.

Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha declarado que cualquier persona puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más bajo o reducido posible; no está obligada a elegir la fórmula que más convenga a la Administración Tributaria, ni aún existe el deber patriótico de incrementar sus propios impuestos, ya que ese actuar no importa violación de la ley, sino evitar el hecho imponible y por consecuencia el nacimiento de la pretensión tributaria.¹¹⁷

2.2.2 Bien jurídico protegido

En materia del bien jurídico se puede constatar ya la primera manifestación de la polémica que rodea el estudio de este delito. El bien jurídico protegido en los delitos fiscales es —según la doctrina dominante— el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público.

117 Bruno Ariel Rezzoagli, “*Ílícitos Tributarios, diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*”, Revista electrónica amicus curiae, (Distrito Federal, 2009), 3-4, <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>

Hay que señalar, sin embargo, que la concreción del bien jurídico tutelado en estos delitos no es una cuestión pacífica en la doctrina. En este sentido, una corriente doctrinal entiende que se está protegiendo la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público. También se sostiene que se protegen directamente otros bienes jurídicos o intereses más difusos, como las funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de Derecho. Desde otro punto de vista, hay autores que entienden que el bien jurídico protegido en los delitos fiscales lo constituye el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado. Asimismo, se señala que la protección penal se identifica así con un determinado interés público estatal: la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, que se encuentra relacionado con el interés genérico de la Hacienda Pública como lo es la percepción de los ingresos correspondientes a cada uno de los impuestos que integran el sistema tributario.¹¹⁸

En sentido técnico podemos decir que el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la HP, concretado en la recaudación tributaria, y es este, pues, el bien que ha de resultar lesionado por el comportamiento típico individual y cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor.¹¹⁹

Gracia Martín, inicialmente sostenía que el bien jurídico era en plural “las funciones del tributo”, tratando de abarcar la relación dialéctica de tales funciones, posición que fue corrigiendo pasando, el mismo autor, por un planteamiento pluriofensivo conformado por el “patrimonio y los fines de la imposición”, hasta llegar a una posición, que él considera no patrimonial ni pluriofensiva, según la cual el bien jurídico protegido es “la posibilidad de

118 Bajo Fernández y Bacigalupo, *“Derecho Penal Económico”*, 218.

119 Carlos Martínez-Buján Pérez, *“Derecho penal económico y de la empresa”* (Valencia: 2013), 305.

realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”¹²⁰

2.2.3 Tipos penales

Dependiendo de la regulación de cada país se da el nombre epígrafe de los tipos penales contra la Hacienda Pública, así en España los encontramos como delito de defraudación tributaria, cuyas agravantes dependen de la cuantía defraudada, si el hecho se comete en el seno de una organización criminal, la utilización de personas físicas o jurídicas, etc. En Argentina, los delitos contra la Hacienda Pública son nombrados en la ley 27.430 sancionada el 27 de diciembre de 2017, actualmente vigente, como delitos tributarios, entre ellos la evasión simple, evasión agravada que al igual que en España depende del monto de la defraudación, de la realización a través de personas jurídicas, y también regula el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y apropiación indebida de tributos. En El Salvador, tenemos identificación de tipos penales un poco similar a los anteriores, pero sobre el mismo de ampliará en el capítulo tres de la presente investigación.

2.2.4 Naturaleza jurídica

Los tipos penales contra la Hacienda Pública pueden ser clasificados como: delitos de resultado o mera actividad, delitos especiales o delitos comunes y delitos de infracción del deber. En ese sentido, primero debemos de verificar si los mismos son delitos de resultado o delitos de mera actividad; si analizamos la figura central, los delitos de evasión de impuestos, donde los legisladores prohíben omitir declarar hechos generadores, o declarar costos,

¹²⁰ Martínez Ventura, “*Problemas Dogmáticos Jurídicos De La Tipificación De Los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, Particularmente La Evasión De Impuestos, En El Código Penal Salvadoreño Vigente*”, 90.

gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, podemos mencionar que el tipo penal es de mera actividad, debido a que el legislador determina en la descripción típica del delito que el que realice las conductas ya especificadas “con el propósito de evadir impuestos”; dicha afirmación, revela el *animus fraudandi*, es decir, el sujeto tiene la intención maliciosa de violar la norma del ordenamiento jurídico para eludir su cumplimiento. Pero, cuando analizamos que las consecuencias jurídicas de los tipos penales, se advierte que en ellas la penalidad depende de un monto determinado y relativo a la evasión, es decir que requiere que se haya evadido una cantidad dineraria específica y ello atenúa o agrava la responsabilidad penal por el hecho. En ese sentido, la utilización de los verbos por parte de los legisladores se refiere a un resultado ya concretizado, al expresar los tipos penales sus verbos en pasado participio, de modo que se exige la verificación de la suma evadida. Por tal razón, dichos tipos penales, pueden ser también en sentido amplio, delitos de resultado.

En la clasificación de los delitos atendiendo a las características del sujeto que realiza el mismo, es decir, delitos comunes o especiales, podemos mencionar que estos delitos por lo general, requieren que el autor tenga la capacidad de acción. Y si bien la participación de sujetos extraños en delitos especiales es posible, cuando se trata de un delito especial, generalmente los delitos contra la Hacienda Pública son considerados delitos especiales, porque si bien en la mayoría de los mismos el legislador utiliza la partícula “el que”, no es cierto que el delito pueda ser cometido por cualquier persona, sino únicamente aquel que se encuentra obligado a presentar una declaración de impuestos y consecuentemente el pago de ellos, de modo que, aunque la descripción típica no lo indique, se necesita una calidad especial, que es la de contribuyente, para ser autor de estos delitos.

Ahora, hay que destacar que existen tipos penales que al inicio no precisan de ningún dominio del hecho para su realización, aquellos donde ubicamos al autor en el mundo de los deberes, tipos penales que solo se realizan mediante la infracción de un deber especial del actuante, como ocurre, por ejemplo, en los delitos de funcionarios, en los que sólo el intraneus puede ser autor. De manera que la herramienta para determinar quién es autor dependerá de ese deber especialísimo, *“no se lude a aquel deber surgido de la norma penal cuya vulneración desencadena la sanción prevista en el tipo. Este deber existe en todo delito.”* Los delitos contra la Hacienda Pública se generan a partir de la infracción de un deber especial, establecido por el legislador en relación a toda persona que tiene la obligación de declarar sus ingresos o las retenciones en su caso, para el cálculo a pagar en concepto de impuestos en distintos rubros, de modo que, al no declarar o declarar con datos inexactos o falsos, el obligado tributario infringe ese deber especial que solo posee él en su calidad de contribuyente del Estado, siendo que por tal motivo se estima que estos delitos son de infracción de deber, específicamente, el deber de realizar los pagos correspondientes.

2.2.5 Sujetos

2.2.5.1 Sujeto pasivo

Como se identificó en el análisis del bien jurídico protegido, podemos sostener que el sujeto pasivo del delito lo será el Estado o ente autonómico, foral o local que, según los casos, «aparece como sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, acreedor de la prestación pecuniaria en que consiste normalmente el contenido de tal obligación» y cuyo patrimonio ha sido lesionado.¹²¹

121 Martínez-Buján Pérez, *“Derecho penal económico y de la empresa”*, 243 -245.

2.2.5.2 Sujeto activo

Especial énfasis en la investigación tiene el sujeto activo del delito fiscal, quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (o deudor tributario) o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate, respectivamente, de la evasión del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales. En la actualidad, se han superado las tesis doctrinarias que sostenían que estos eran delitos comunes; el delito fiscal se presenta como un delito especial propio, en el sentido de que no puede ser cometido por cualquiera. Sobre el mismo ya se habló en la naturaleza jurídica del delito.

Pero el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto o responsable del mismo. En consecuencia, sujeto activo del delito lo podrá ser sólo el contribuyente o su sustituto o responsable.

Quienes sostienen la tesis del delito común, entienden que también pueden ser sujetos activos del delito los responsables, los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de determinados tributos, los sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas, los sucesores mortis causa de todos los anteriores y los representantes legales o voluntarios. Entendemos, por el contrario, que tales sujetos sólo pueden ser sujetos activos del delito fiscal en la medida en que la condición en que se encuentran respecto de la obligación tributaria les convierte o no en contribuyentes, sustitutos o responsables. En el capítulo tres veremos quienes son por ley, los sujetos obligados o sus responsables en El Salvador.

Otra cuestión es quién vaya a responder finalmente por el delito cometido, qué papel juegan, por ejemplo, los asesores fiscales y cómo se delimita la responsabilidad por actuaciones en nombre de otro. Quien no reuniendo tales requisitos (extraneus) realizará directamente el fraude o tomará parte directa en su ejecución no podrá responder como autor, ni coautor del delito fiscal, pero podrá, sin embargo, ser partícipe e incurrir en la responsabilidad del inductor o cooperador.

Ante ello nos podemos plantear las siguientes preguntas: ¿Qué tratamiento ha de darse en este contexto al asesor fiscal o, en su caso, a quien realiza actuaciones que, debiendo conducir al cumplimiento tributario, favorecen o incluso ocasionan un comportamiento defraudador? ¿Sus funciones son la de consultoría, que abarca el asesoramiento y la planificación fiscal, la de asistencia, que abarca el cumplimiento de obligaciones y la representación, y la de defensa legal? Y ¿en el curso de las dos primeras se puede plantear la responsabilidad de su actuación? ¹²²

2.2.6 Conducta típica

El aspecto nuclear de estos tipos lo constituyen la defraudación, que se viene entendiendo por la doctrina en el genérico sentido, es decir, como perjuicio patrimonial causado mediante engaño. A continuación, veremos a grosso modo los elementos del comportamiento típico: el engaño, el perjuicio y las modalidades de comisión.

122 NORBERTO J. DE LA MATA BARRANCO, "El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas" *Revista General del Derecho Penal*, n.26 (2016): 12-13.

2.2.6.1 Engaño: por acción u omisión

En la doctrina, el engaño tiene el mismo sentido genérico que en la estafa con la diferencia de que mientras en ésta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que sea idóneo para inducir a error, en el delito fiscal la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión. De todo ello deduce la doctrina que, al igual que en el delito de estafa, el simple incumplimiento de los deberes fiscales es atípico mientras que no concurra una concreta *mise en scéne*, una maniobra falaz susceptible de inducir a error. El engaño puede cometerse, por acción o por omisión. Por ejemplo, elude el pago por acción, quien falsifica la contabilidad y lo hace por omisión, quien se limita a no informar a la Hacienda Pública del hecho imponible. Obtiene devoluciones por acción, quien finge cumplir una cualidad que le es ajena, por omisión, quien se limita a recibir la devolución obligada por la ocultación de un dato.

La conducta de omisión, hace innecesario recurrir a la figura de comisión por omisión. El texto legal describe una conducta de acción y resultado y otra de omisión y resultado, utilizando verbos típicos que no son verbos resultativos o de simple producción del resultado. El contenido de ilicitud de los delitos de omisión, está constituido por la infracción de un determinado deber que en el delito fiscal no está contenido en la ley penal, dada su condición de ley penal en blanco. La conducta típica consiste pues en la infracción de un deber de una norma tributaria no expresada en la ley penal. Para poder aplicar el supuesto de los tipos penales es necesario remitirse a la Ley fiscal del tributo en cuestión, pues es allí donde se define el hecho imponible y la obligación tributaria que de éste surge.

El comportamiento omisivo en los delitos fiscales reviste una especial trascendencia práctica por ser cada vez mayor el número de tributos que

exigen del contribuyente en algún momento alguna declaración e, incluso, la liquidación. La cuestión estriba en saber si las omisiones de los tipos penales y, en concreto, la omisión del deber de declarar, que por sí sola implica una infracción administrativa o falta de ingreso, que constituye la realización del supuesto del tipo penal.¹²³

El engaño revela el *animus fraudandi* que la jurisprudencia española define como la conducta intencional de utilización desviada de una norma del ordenamiento jurídico para la cobertura de un resultado antijurídico; es decir, el sujeto tiene la intención maliciosa de violar la norma del ordenamiento jurídico para eludir su cumplimiento.¹²⁴

2.2.6.2 Perjuicio

Los tipos penales solicitan la producción de un perjuicio a la Hacienda Pública que exceda de determinada cantidad monetaria. Esto no significa que sea lícita la defraudación inferior a la cantidad que se señale, sino que deja de ser delito para convertirse en simple infracción administrativa. La cuantía del perjuicio no sólo fija el límite entre delito y la infracción administrativa, sino que además condiciona la pena a imponer.

Un sector doctrinal entiende que el perjuicio constituye una condición objetiva de punibilidad lo que significaría, en consecuencia, que no sería necesario que dicha cuantía sea abarcada por el dolo del autor, ni sería posible apreciar las formas imperfectas de ejecución, ni la relación de causalidad. Por el contrario, otro sector doctrinal, en el que nos incluimos, entiende que la cuantía es un elemento del tipo con todas las consecuencias que ello implica, como la exigencia de que sea abarcado por el dolo del autor, ya que ni el perjuicio es

123 Bajo Fernández y Bacigalupo, "*Derecho Penal Económico*", 221-222.

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

una condición ni puede negarse que es consecuencia causal del comportamiento realizado. Las consecuencias de una u otra interpretación se ponen de manifiesto en materia de error: si se sostiene que la cuantía es un elemento del tipo, el error invencible sobre la misma excluirá automáticamente el dolo, pues el autor no habría tenido conocimiento sobre un elemento del tipo. Si el error es evitable también quedará impune por no haber previsto la Ley el castigo del delito fiscal imprudente. Por el contrario, si se entiende que se trata de una condición objetiva de punibilidad —por lo tanto, independiente del dolo— el error es irrelevante.¹²⁵

Por tanto, el hecho determinante del ilícito fiscal será siempre el incumplimiento de ese crédito - impago de la deuda - o de cualquier otra conducta que el ordenamiento tributario imponga a efectos de garantizar su satisfacción. La norma sancionatoria es, en el ámbito de la culpabilidad, una norma de determinación de conductas.¹²⁶

Se podrá señalar que lo ilícito es el impago, bien se llegue al mismo a través de engaños en las operaciones de declaración y cuantificación del tributo, bien se omita pura y simplemente la obligación de declarar o autoliquidar. Pero a nuestro modo de ver no es posible, partiendo de que lo que se castiga es el incumplimiento antinormativo de deberes fiscales que lesionan o ponen en peligro el crédito tributario, configurar un desvalor de acción que exija que dicha lesión o puesta en peligro *"se efectúe en el marco de una acción personalmente antijurídica"*. No puede supeditarse la punibilidad de un ilícito fiscal a que éste se haya producido en el marco de una conducta especialmente falsaria; si así fuese se podría decir que no es posible castigar al que no declara ni ingresa porque no lesiona el crédito tributario a través de

125 Bajo Fernández y Bacigalupo, *"Derecho Penal Económico"*, 227-228.

126 García Novoa, "La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública", 29.

una conducta engañosa. Resultaría absurdo castigar sólo al que no paga o paga de menos engañando en su declaración y no al que, pura y simplemente no declara, porque no ha puesto los medios para engañar. Si lo fundamental es una antijuridicidad objetiva, lo que ha de castigarse es la efectiva lesión o puesta en peligro del crédito tributario y no la privación de datos o el engaño a la Hacienda Pública que lleve a esa lesión. La consecuencia práctica más inmediata es que cabe ilícito fiscal por omisión completa del deber complejo de declarar, cuantificar la deuda y pagar el tributo.¹²⁷

2.2.7 La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública

El momento de la consumación tiene gran importancia por muchos motivos, entre otros porque marca el día inicial para el cómputo del plazo de prescripción de los delitos. Como se ha mencionado los tipos del delito fiscal generalmente consisten en la falta de pago de obligaciones tributarias, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales. Ha de considerarse tipo delictivo de los delitos contra la Hacienda Pública aquella conducta que frustre o haga ineficaz el cumplimiento de la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente. Son infracciones del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva.

En estos casos no podemos hablar de tentativa por el hecho de que se haya perfeccionado una conducta defraudatoria pero la infracción esté por debajo de la cuantía mínima (en tal caso la conducta, repetimos, será atípica para el derecho penal) queda por plantearse si esa tentativa puede tener lugar como consecuencia de la realización de ciertos actos que pueden considerarse como una preparación para una posterior acción defraudatoria. Ello exige

127 *Ibíd.*

valorar la influencia que tienen en la consumación las distintas formas de gestión del tributo y los plazos que la norma fiscal habilita para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Cuestiones todas ellas que regulará la norma tributaria, de acuerdo con el mentado carácter de tipo en blanco de estas normas.

Así, a lo primero que habrá que referirse es al momento consumativo. Siendo el resultado evitar la realización del crédito tributario, tanto en la acción como en la omisión se suscita la polémica de determinar el momento consumativo. Quizás sea el caso de la omisión de declarar la que presente mayores problemas. Conviene señalar que la consumación en el supuesto de omisión de declaraciones tiene lugar cuando *"se agota el plazo legal voluntario para efectuar el pago"*; o el vencimiento del *"momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso"*. La consumación dependerá de circunstancias como el momento de la presentación de la declaración o el transcurso del plazo de autoliquidación o pago que aparecen reguladas en la normativa tributaria. Es una expresión más del carácter de norma en blanco de los tipos penales en materia tributaria. Resultan, por tanto, determinantes las peculiaridades de gestión de cada tributo y si el mismo sigue el mecanismo de autoliquidación o declaración jurada (el contribuyente dispone de un plazo para declarar, calcular el importe de su deuda tributaria e ingresarla) o de declaración y liquidación administrativa (el contribuyente declara hechos, la Administración notifica y liquida y notifica, dando un plazo de pago voluntario).¹²⁸

Es así que si el tributo (como es común) se gestiona mediante el sistema de autoliquidación, se consumará el delito cuando finalice el plazo fijado en la norma tributaria sin que la autoliquidación se haya presentado. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría realizar el pago a través de

128 García Novoa, "La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública", 32.

una declaración complementaria. Por ello, entendemos que no resulta admisible la postura según la cual el delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes.

No obstante, en los tributos de declaración periódica, en concreto, en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como regla general solo se considera consumado el delito cuando, a través de la liquidación anual, se puede determinar si la suma defraudada excede o no del límite legal y tal momento se sitúa generalmente y dependiendo de cada legislación en el 30 de enero del año siguiente al periodo anual al que vaya referido la defraudación, debido a que ésta es la fecha en que finaliza el plazo de presentación de la declaración. Hasta esa fecha el contribuyente tiene la oportunidad de cumplir su obligación. Ello es muy importante con relación al IVA, pues respecto a este tributo pueden existir declaraciones periódicas en plazos inferiores al año, y la cuantía defraudada pudiera ser objeto de compensación en las distintas declaraciones de manera que el delito sólo se consumaría al vencer el plazo de ingreso de la última declaración del año.

Por otro lado, si el tributo se gestiona mediante régimen de declaración de hechos, la consumación se sitúa en el momento en que (de haberse presentado correctamente la declaración) se habría notificado la liquidación, es decir en el momento de finalización del plazo administrativo para liquidar, posterior obviamente, al de presentación de la declaración.

Además, cuando sean personas distintas las responsables de la presentación de las diferentes declaraciones o ingresos que tienen lugar a lo largo del año, el delito puede imputarse a una o a varias, según el momento en que haya sido consumado. Por lo que se refiere a los tributos en los que deba mediar un acto de liquidación por parte de la Administración Tributaria. La consumación

tendrá lugar cuando, notificada la liquidación, finalice el plazo concedido en ésta para efectuar el ingreso voluntario de la deuda tributaria.

Cuestión muy importante, sobre todo en los tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidaciones (que son la mayoría en el actual panorama fiscal) es si resultan admisibles las formas imperfectas de comisión (por ejemplo, la tentativa). La respuesta a nuestro juicio debe ser negativa pues, por lo dicho, resulta evidente que la realización de la conducta lleva indisolublemente unida la causación de un resultado, que no es otro que el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Pero para admitir estas formas imperfectas habría que aceptar que ciertas conductas preparatorias forman parte de la acción delictiva, y que las mismas predeterminan el resultado al ocultar determinados ingresos (como por ejemplo las manipulaciones de los libros de contabilidad).

En este sentido es muy importante diferenciar entre actos estrictamente preparatorios, que son ajenos y anteriores al inicio de la acción típica y aquellas actuaciones defraudatorias que podemos calificar como actos de ejecución, que dan principio a la realización del delito directamente, mediante hechos exteriores. Es cierto que en los delitos contra la Hacienda Pública no se sancionan estas formas imperfectas de ejecución, pero ello no es porque el ordenamiento haya decidido descartarlas sino porque estas conductas son ajenas al iter consumativo de la conducta típica, constituyendo, en su caso, tipos delictivos singulares.

Por ello, la consumación del delito contra la Hacienda Pública, depende de las peculiaridades de la gestión de cada tributo y estará ligado a la producción del resultado consistente en no declarar o en presentar una declaración engañosa. No forman parte del iter de realización del delito las actividades estrictamente preparatorias, que no tienen por qué desembocar en la producción del resultado delictivo. Por ello, sólo a partir de que existan actos de ejecución en

sentido estricto, es posible defender la posibilidad de evitar la responsabilidad penal cuando se impida la consumación, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada bien impidiendo la producción del resultado.¹²⁹

2.2.8 Autoría y participación

El código penal salvadoreño, regula expresamente en el título IX que versa sobre los delitos relativos al orden sociológico, y especialmente en el capítulo V: los delitos relativos a la hacienda pública, a partir del artículo 249 y siguientes.

En premisa, se debe de tomar en cuenta que los hechos constitutivos que se mencionarán a continuación son modalidades de la defraudación al Fisco, siendo este el tipo penal nuclear dentro del cual se encuentran diversas figuras delictivas.

Se debe de tomar en cuenta que el verbo *defraudar* constituye el eje sobre el que gira todo el delito de defraudación tributaria, ya que las modalidades previstas, como, por ejemplo: eludir el pago de tributos, obtener indebidamente devoluciones y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, dependen lógicamente del concepto previo de defraudación.¹³⁰

El comportamiento típico consiste en una acción u omisión defraudatoria, que genera o incrementa un riesgo y requiere un resultado material (superar determinada cuantía, desde nuestra perspectiva un elemento alojado fuera del tipo penal, en la punibilidad), y un resultado jurídico que consiste en la afección al bien jurídico mediato (la caracterización funcional de la Hacienda Pública) a través del ataque directo al bien jurídico inmediato (la determinación de las bases tributarias). Para el autor Bustos Ramírez críticamente establece que la

129 García Novoa, "La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública", 33.

130 J., Ferré Olivé, *La protección penal de la Hacienda Pública: Delito fiscal, fraude de subvenciones y delito contable* (Madrid: Crónica Tributaria, 1989), 18.

exigencia defraudatoria deriva directamente de una concepción patrimonialista del bien jurídico protegido.¹³¹

El enfoque que se le dará al presente apartado será respecto de los sujetos activos, y el nivel de participación que tienen en la comisión del hecho delictivo.

Los delitos de Defraudación al Fisco, son los siguientes: a) Evasión de impuestos, b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias, c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos, d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, y e) El modo de proceder.

2.2.8.1 Evasión de impuestos

Se encuentra regulado en el artículo 249-A del Código Penal, en adelante CPn.

Se debe tener en cuenta que el sujeto activo en el delito de evasión de impuestos únicamente puede ser el contribuyente o el deudor tributario principal, el obligado tributario y de igual forma se incluye a los obligados formales, responsables, representantes legales o apoderados de una persona natural o jurídica, esto en virtud, que de acuerdo a lo establecido por el legislador penal, este hecho constitutivo de delito se dirige a aquellas personas que omiten declarar ya sean hechos generadores o que declare costos, gastos, créditos fiscales inexistentes, con el objetivo de evadir impuestos, y es por ese motivo que se debe remitir al código tributario, porque a partir de ese cuerpo normativo denota quienes son aquellas personas que deben de declarar impuestos, los cuales se encuentran regulados a partir del artículo 30.

131 J., Bustos Ramírez, *Los delitos contra la Hacienda Pública* (Madrid: Tecnos, 1987), 32.

Para tal caso, la jurisprudencia ha sostenido que: *“la evasión de impuestos es un delito especial por ser cometido únicamente por el obligado tributariamente”*¹³², lo que implica que el tipo penal requiere la concurrencia de ciertos elementos, el primero que el sujeto activo sea obligado por la ley; y en segundo lugar que éste no presente la declaración a fin de evadir el pago del impuesto.

Con respecto al tema de la autoría y participación, una vez determinado el sujeto activo, de acuerdo a la mayoría del sector doctrinario, este hecho constitutivo permite ser realizada ya sea en calidad de autor directo, autoría mediata, en modalidad de coautores en el caso del contribuyente y el obligado tributario. De acuerdo al autor Muñoz Conde cuando en este delito intervienen terceros, ya sean asesores financieros, legales o contables, notarios, testaferros entre otros, ellos pueden responder como partícipes en calidad de inductores, cooperadores o cómplices, dependiendo del grado o nivel de participación que hayan tenido, aunque en algunos casos, bajo determinadas circunstancias, podrían también responder como autores o coautores.¹³³

2.2.8.2 Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.

Se encuentra regulado en el artículo 250 del CPn.

132 Sala de lo Penal, Sentencia de Casación, Referencia: 726-CAS-2010 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

133 Francisco Muñoz Conde, *Derecho penal, Parte especial* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2016), 965-968.

Respecto del sujeto activo regulado en este hecho delictivo, existe una discusión si se trata de dos tipos penales diferentes en atención a la intervención del sujeto activo.

Se debe de entender que de acuerdo al inciso uno del artículo 250 el cual establece que: *“el que retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria...”*, el sujeto activo siempre debe de ser un obligado tributario. Si se trata de retención, el contribuyente puede ser una persona natural o jurídica que paga por la prestación de un servicio, retiene el impuesto, por lo tanto, funge como agente de retención, y si es percepción, la persona contribuyente ya sea persona natural o jurídica que vende el bien mueble o servicio y además cobra el impuesto (IVA), funge como agente de percepción, por tal motivo se considera como un tipo penal especial propio, el cual solo puede ser cometido por el agente de retención o de percepción nombrados así por la ley o por la Administración Tributaria. Otro aspecto a tocar, es que para entender que es un agente de retención o percepción, se encuentra definido en el artículo 47 del Código Tributario.

Con respecto al inciso dos del artículo 250, se considera que el tipo penal es diferente en cuanto a la intervención del sujeto activo, puesto que en este caso ya no se le exige una calidad o condición alguna, esto en virtud de lo expuesto por el legislador al decir: *“La misma pena será aplicable para quien sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban impuesto total o superior a veinticinco mil colones por mes y no lo enteren al Fisco”*, por eso se considera como un tipo penal común, que puede ser cometido por cualquier persona.

De acuerdo al Derecho Comparado, respecto a otras formas de autoría y de participación, en lo que se refiere al delito de apropiación indebida de tributos,

de conformidad al artículo 6 de Ley Penal Tributaria de Argentina, se sostiene que no es posible la coautoría, pero sí es posible la instigación, ya que es perfectamente concebible que el agente omita el depósito de lo retenido o percibido, por inducción directa de un tercero. Igualmente se dice que no es admisible la complicidad, por parecer poco probable que un tercero pueda aportar materialmente algo a la omisión del autor.

Pero a nivel doctrinario, no existe un criterio uniforme en cuanto a la determinación si se puede realizar conforme a las calidades de autor mediato, coautores, y partícipes. Pero a nivel jurisprudencial¹³⁴ en nuestro país, si da cabida al tema de coautorías y participación, de igual forma se defiende esta postura por la autora Olga Carreras¹³⁵ que establece una diferenciación, como este tipo penal contempla dos supuestos atendiendo al sujeto activo, en el primer inciso en donde sí se exige la calidad de obligado tributario si se permite el tema de la coautoría pero para tal sentido es indispensable que quien lo realice sea en conjunto con otra persona que ostenta tal calidad, y si se trata de una persona que no tiene calidad alguna se le considera como un tercero interviniente también se le establece responsabilidad de acuerdo al título de imputación pero ya no en calidad de coautor sino de participase ya sea actuando como cómplice necesario o no necesario, y sobre el segundo supuesto regulado en el artículo como al sujeto activo no se le exige calidad o condición alguna perfectamente puede ser realizado en carácter de coautores, cómplices o autor mediato.

¹³⁴ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Sentencia de Apelación, Referencia: 272-2019 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020).

¹³⁵ Olga Carreras Manero, "El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo", N° 167 (Revista española de Derecho Financiero, 2015). https://zaguan.unizar.es/record/78986/files/texto_completo.pdf

2.2.8.3 Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.

Se encuentra regulado en el artículo 250-A CPn

De acuerdo al análisis exhaustivo que se realizó teniendo como base doctrina y derecho comparado, especialmente de España y Argentina, se considera se trata de un tipo penal especial propio, porque de acuerdo al criterio doctrinal y jurisprudencial mayoritario se sostiene que el sujeto activo, es decir, la persona que realiza el hecho constitutivo sólo puede ser el contribuyente o el obligado tributario. Para tal caso el autor Spinka establece que: “no hay duda es que debe ser un obligado, ya que la ley alude a reintegros, devoluciones o cualquier subsidio directo de naturaleza tributaria, beneficios que difícilmente podrían imaginarse respecto de quien no es obligado, por deuda propia o ajena”.¹³⁶ De conformidad a nuestra legislación salvadoreña, se expresa en el Código Tributario que las personas que pueden solicitar devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de impuestos, *son los contribuyentes*, por ende también los sustitutos u obligados tributarios por cuenta ajena.

Según la doctrina mayoritaria sostiene que si para obtener esa devolución, reintegro, compensación el obligado tributario obtuvo ayuda de un tercero que no tiene la calidad requerida por este tipo penal, el tercero puede responder a título de partícipe, y si quien le colaboró si ostenta la calidad exigida por el tipo penal pueden responder ambos a título de coautores.

2.2.8.4 Proposición y conspiración en los delitos de defraudación al fisco.

Regulado en el artículo 251 del CPn.

¹³⁶ Roberto Emilio Spinka, *Derecho Penal Tributario y Previsional* (Buenos Aires: Depalma, 2007), 199.

Un aspecto novedoso respecto de los delitos de defraudación al fisco, es que el legislador ha establecido una barrera de protección ante la lesión al bien jurídico protegido, puesto que expresamente se sanciona la conspiración y proposición, es decir, en el *iter criminis* el legislador no solo está reprochando por la materialización del delito, sino que también el invitar o concernir el cometimiento de un delito, es por ese motivo que se vuelve indispensable diferenciar ambos verbos rectores.

La proposición y conspiración se encuentra regulada en la parte general del código penal, especialmente en el artículo 23, para tal caso la Sala de lo Penal establece lo siguiente: *“existe la proposición, cuando hay una resolución firme de cometer el delito, la invitación a participar en su ejecución y que no trascienda a la propia consumación. Así pues, se dirá que hay conspiración, cuando dos o más personas se conciertan para la ejecución de un delito, aquí se requiere como elemento antecedente de quien la hace, tener por resuelto cometer determinado delito. Esta modalidad pertenece a una fase de la planificación del delito y es incompatible con la ejecución material del mismo, ya que supondría la presencia de coautores o partícipes en el hecho punible... La coautoría implica la realización conjunta de un delito por varias personas que colaboran consciente y voluntariamente, la coautoría es una especie de conspiración llevada a la práctica, y se diferencia de esta figura precisamente porque el coautor interviene en la ejecución material lo que no sucede en la conspiración”*.¹³⁷

¹³⁷ Sala de lo Penal, Sentencia de Casación, Referencia: 559C2018 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

2.2.9 Modo de proceder

Es importante destacar que tanto la doctrina como las legislaciones establecen la necesidad de la previa tramitación de un procedimiento administrativo para este tipo de delitos, que es mal denominada como la prejudicialidad tributaria, dirigido a determinar la presunta existencia del delito fiscal. Algunos autores sostienen que esta figura supone un quiebre del principio general de absoluta independencia entre las actuaciones administrativas y las acciones penales.

Para Morillo Méndez, el «procedimiento en casos de presunción de delito contra la Hacienda Pública», esto es, el conjunto de actuaciones a las que nosotros denominamos fase preprocesal, constituye «un procedimiento atípico, eventualmente terminado con su incoación (es decir, inexistente), salvo que el expediente se devuelva desde los órganos judiciales para que se continúe o, en su caso, se termine en vía administrativa; casos estos dos últimos en que se producirá la existencia de fase de instrucción (si no la hubieran realizado los órganos judiciales) o su inexistencia, pasando directamente a la determinación, para resolver de acuerdo con los hechos considerados probados en la instrucción judicial». A juicio de este autor las actuaciones administrativas realizadas ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública formarían parte del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, en el caso de que éste llegara a existir (esto es, cuando se devolviera el expediente para su continuación y/o terminación en vía administrativa), y le darían un carácter atípico. Creemos que ésta es la única interpretación posible de dichas palabras, pues la «lógica interna» de la postura de este autor sólo permite afirmar que las actuaciones administrativas desarrolladas ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública no existen como procedimiento, una vez que se han realizado, salvo que se entiendan como parte integrante del procedimiento sancionador y éste no pueda tener

lugar debido a que se han castigado penalmente los hechos. Además, se ha de tener en cuenta que, dentro de la exposición sistemática de Morillo Méndez, el procedimiento administrativo ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública se analiza en el bloque correspondiente al procedimiento tributario sancionador. Parece claro que, si dichas actuaciones no formaran parte del procedimiento sancionador, la falta de continuación del expediente no tendría por qué determinar la inexistencia de las mismas como integrantes de un procedimiento distinto con entidad propia: el que se ha de desarrollar ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública, con el objetivo de preparar una documentación que trasladará, en su caso, al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal.¹³⁸ La regulación del mismo en El Salvador se ha visto en el Capítulo III

2.2.10 Excusa absolutoria

La excusa absolutoria exime de responsabilidad penal al sujeto que regularice su situación tributaria una vez consumado el delito y cumpla con las deudas insatisfechas. En algunas legislaciones la excusa absolutoria no sólo exime de responsabilidad por el delito fiscal cometido, sino que abarca también a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que el sujeto haya podido cometer con anterioridad a la regularización de la situación tributaria. No así en El Salvador, donde las conductas contra la fe pública son independientes a las de defraudación al fisco. Al respecto, Muñoz Conde critica la primera postura, puesto que considera que esta exención sólo puede admitirse en la medida en que dichas falsedades carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos contra la Hacienda Pública, es decir, sean falsedades en documento privado que sólo son punibles en tanto puedan

¹³⁸ J. Alberto Sanz Díaz-Palacios, *“Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública”*, (Madrid: 2004), 125.

producir un perjuicio. Para este autor resulta una auténtica contradicción con el régimen general de las falsedades documentales que pueda quedar exenta de pena una falsedad en documento público u oficial, por el hecho de que se haya utilizado para llevar a cabo un delito fiscal que luego se regulariza.

La exclusión de la pena en estos casos puede encontrar según la doctrina distintos fundamentos: para un sector doctrinal se fundamenta en razones político-criminales de compensar la culpabilidad del autor con un *actus contrarius*, es decir, en «una actuación socialmente constructiva», o, dicho con otras palabras, en la autodenuncia y la reparación. La consecuencia de este fundamento se refleja en materia de participación: entendida esta excusa absolutoria con este carácter objetivo nada se opone a que la exención de la pena pueda alcanzar también a los partícipes de un delito fiscal que finalmente es regularizado. Otra parte de la doctrina sostiene que, en realidad, se trata de una causa de exclusión de la antijuricidad, derivada del ordenamiento fiscal por haber dado satisfacción a la víctima. El efecto práctico de esta interpretación sigue siendo en materia de participación el mismo: en virtud de una aplicación analógica del principio de la accesoriedad limitada, el partícipe queda igualmente libre del reproche de la antijuricidad. Sin embargo, esta interpretación no tiene en cuenta que toda causa de justificación debe operar en el momento de la acción y no con posterioridad a la misma como sucede en este supuesto. Para otro sector doctrinal, se trata de una excusa absolutoria que sólo puede beneficiar al sujeto que regularice su (propia) situación tributaria, dicho con otras palabras, al obligado tributario y no a terceros partícipes en la comisión del hecho. Así entendida, es decir, como una excusa absolutoria subjetiva, se debería fundamentar en características especiales del autor.¹³⁹

139 Bajo Fernández y Bacigalupo, *“Derecho Penal Económico”*, 260-263.

2.2.11 Contrabando de mercaderías

Otro tipo penal en contra de la Hacienda Pública es el contrabando de mercadería, el cual generalmente se encuentra regulado en un título distinto o ley especial en virtud de la especialización de la conducta establecida. Definiremos el contrabando como el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudieran corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana con arreglo a la legislación correspondiente. O todo acto u omisión realizado o dejado de realizar con la finalidad de evitar la intervención de la autoridad aduanera o que la intervención sea defectuosa o incompleta.

Incluimos brevemente el análisis de este tipo penal, puesto que, según la doctrina y la jurisprudencia, el mismo excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas.

La conducta típica aparece expresada con el verbo defraudar, vocablo que cuenta con dos acepciones en el léxico jurídico-penal: en un sentido amplio, indica la idea de perjudicar patrimonialmente; en un sentido restringido, la idea de engañar a una persona. Puesto que la fórmula utilizada para enunciar la conducta alude a una defraudación causada a la hacienda pública, locución esta última que refiere a una unidad patrimonial y no al ente que gestiona o representa a dicha unidad, sólo cabe concluir que la conducta típica debe ser entendida como perjudicar los intereses patrimoniales del Estado.”

Las conductas constitutivas de contrabando propio son el ingreso de mercancía al país, su salida hacia el extranjero y su paso desde una zona de tratamiento aduanero especial al resto del país, en principio, la consumación

del delito se producirá cuando el objeto efectivamente entre al territorio nacional, cuando salga de él o cuando deje la zona sometida a régimen tributario preferencial. En otras palabras, cuando la mercancía traspasa la frontera marítima o terrestre respectiva... Si el ingreso o salida se ejecutan evitando, de cualquier modo, el control aduanero, las mercancías deberán traspasar el perímetro de los recintos aduaneros. Si, por el contrario, el autor se somete a un control, pero engaña a la autoridad aduanera para que no detecte el ingreso o salida de las mercancías, deberá concluir la tramitación de la destinación aduanera. Vidal Albarracín afirma en su obra “El alcance del concepto de mercadería a los fines del contrabando”, que: “el concepto de mercadería es amplio, pues comprende objetos o bienes materiales y también inmateriales por su carácter representativo o los que son asimilables, tales como el gas y la electricidad, que son pasibles de ser importados y exportados. La conducta debe darse al momento de introducir al territorio de la República, o al extraer de él, mercancías de lícito comercio, o bien al momento de hacer pasar las especies desde una zona de régimen tributario preferencial al resto del país, expresiones que tienen en este caso el mismo alcance que en el delito de contrabando propio”.¹⁴⁰

2.2.12 Relación con el delito de lavado de dinero y activos

Lejos de la discusión terminología que existe entre el lavado de dinero y activos, Blanco Cordero¹⁴¹, define el blanqueo como el “proceso de ocultación de bienes de origen delictivo con el fin de dotarlos de una apariencia final de

140 Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Interlocutoria con fuerza definitiva*, Referencia: INC-232-2016 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=1&data=DocumentosBoveda%2FD%2F1%2F2010-2019%2F2016%2F10%2FC0EDA.PDF&number=790234&fecha=10/10/2016&numero=INC-232-2016&cesta=0&singlePage=false%27>.

141 Isidoro Blanco Cordero, *El delito de blanqueo de capitales*, (2ª Ed. España: Editorial Arazandi, 2002), 91.

legitimidad. Dicho autor señala además que el blanqueo no es un hecho puntual en el que los bienes ilícitos pasan de forma instantánea a ser lícitos o legales, sino que es el blanqueo es un proceso constituido por una serie de actuaciones o fases que de manera progresiva permiten alcanzar el resultado esperado.

No podemos dejar de lado que los delitos tributarios pueden estar relacionados con el lavado de dinero y activo en dos sentidos: primero, por la posibilidad de que los bienes que tienen su origen en una actividad constitutiva de evasión u otro delito fiscal; y segundo, por la posibilidad de que las rentas obtenidas del lavado de dinero y activos puedan ser a su vez objeto o no de gravamen. Es decir que el delito tributario es antecedente o fuente del lavado de dinero y activos; así lo regula el artículo 6 letras l y m de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos.

Si bien la doctrina y la jurisprudencia nacional e internacional sostienen que el delito de lavado de dinero es un tipo penal autónomo, el ilícito requiere para su existencia de una actividad generadora de bienes delictivos que luego se procuran insertar en el ámbito legal. Encontrándonos con la posibilidad de que esta actividad generadora sea un delito tributario, como la evasión de impuestos.

Sin embargo, la Cámara Primera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, sostiene que existe en la doctrina penal especializada una discusión amplia, sin que sea una cuestión concluida, sobre si dichos ilícitos, pueden en todos sus ámbitos cumplir con las exigencias de tipicidad para configurarse como delitos previos generadores de la legitimación de capitales. Ya que, aunque el delito fiscal, pueda tener una condición inicial de delito fuente del blanqueo de capitales, no todas las conductas relativas al dicho ilícito, con carácter absoluto, importaran la tipificación de aquel, al ser el mismo hecho generador

-impago de impuestos- la fuente de la persecución penal. Por ello es importante que la condición de delito previo de la evasión de impuestos, pase por un examen de racionalidad de la teoría del delito, en el que se determine en qué casos sí podría generar lavado de activos y en cuáles los ámbitos de dicha figura resultarían excesivos. Lo anterior, tomando en consideración los principios del programa penal de la constitución como límite para la potestad sancionadora del Estado, en especial los aspectos esenciales de racionalidad y razonabilidad de la intervención punitiva, en relación con otros principios como el de legalidad, seguridad jurídica, presunción de inocencia y el derecho a no ser juzgado dos veces por los mismos hechos, implica indiscutiblemente generar limitaciones al uso desmedido del blanqueo de capitales, el cual no puede ser utilizado en un sentido generalizado, sino aplicarse de manera limitada.

Sobre la teoría que sostiene que la cuota tributaria evadida sea objeto material de lavado de dinero y activos, podemos mencionar el principio de legalidad penal según el cual las personas solo pueden ser juzgadas con leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate. La normativa secundaria ha desarrollado dicho principio y establecido en ese sentido que nadie puede ser sancionado por una acción u omisión que la ley penal no haya descrito en forma previa, precisa e inequívoca, asimismo se ha estipulado que toda persona a la que se impute un delito será procesada conforme a leyes preexistentes al hecho delictivo de que se le acuse.

En nuestra Ley contra el Lavado de Dinero y Activos¹⁴², solo son típicas las conductas de depositar, convertir, transmitir, cuando recaen sobre fondos, bienes o derechos que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas. Si bien no se exige como actividad previa la comprobación del

142 Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

cometimiento de un delito sino de una actividad delictiva, lo que en principio requiere únicamente la verificación de la tipicidad y antijuricidad de la conducta y no de la culpabilidad y punibilidad.

Ahora bien, hay un sector de la doctrina que considera que es imposible que la evasión en su modalidad omisiva sea un delito previo al blanqueo de capitales y ello lo sostienen bajo el argumento de que los delitos fiscales no causan ningún fondo o bien de origen delictivo, debido a que la cuota defraudada ya se encontraba en el patrimonio del obligado tributario, y por ello “el delito fiscal no origina nada que no existiera antes”; alegando que el objeto material del delito, es decir la cuota tributaria defraudada no tiene origen o procede de una actividad ilícita o delictiva sino de una actividad legal.¹⁴³

Enrique Bacigalupo¹⁴⁴ apoya esta corriente y señala que el incumplimiento del deber fiscal no provoca un incremento patrimonial sino una deuda que grava el patrimonio por lo que de admitirse que la cuota tributaria evadida es ilícita, implicaría aceptar que quien incumple una obligación de dar una suma de dinero es a su vez autor del hurto de la suma no pagada. Al ser la evasión un delito de incumplimiento de deber, no puede originar bienes de ninguna especie pues la causalidad de omisión no existe al ser una causalidad hipotética y por ello, el uso o la tenencia de dinero correspondiente en un tributo impagado no constituye ninguna actividad delictiva, de entenderse lo contrario, sostiene, se estaría vulnerando el principio de legalidad al hacerse una interpretación analógica del tipo de lavado de activos que exige que los bienes procedan de una actividad delictiva.

143 Carmen Almagro Martín, et al *Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del de blanqueo de capitales* (Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales, España, Editorial Arazandi 2016), 179 -180.

144 Enrique Bacigalupo, *Sobre el Concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, 2ª Ed. (España: Editorial Civitas, 2012), 35.

Almagro Martín critica las posturas que sostienen que la riqueza de un contribuyente viene dada como consecuencia de la incorporación de bienes a su patrimonio, pero olvida que dicho patrimonio puede ser incrementado por la vía negativa. Al respecto pone como ejemplo los impuestos de una sociedad y señala que, dicha deuda se refleja en la contabilidad como un pasivo, pero si luego de ello se extingue la obligación de pagarla, el valor patrimonial de la empresa se verá incrementado y ello también se reflejará en su contabilidad, pero en la casilla de activos. Es decir, la sociedad se habrá enriquecido en su patrimonio con una cantidad de dinero que ya no se le puede reclamar, sino que puede destinar a cubrir cualquier otra necesidad o inversión, lo cual también puede equipararse con la situación patrimonial de un particular. Así, concluye que, aunque la manifestación más normal de la ganancia de patrimonio es la incorporación de derechos, es también posible que la riqueza provenga cuando se deja de tener una deuda o se aminora esta, situación que ocurre en los delitos fiscales donde el patrimonio del contribuyente se verá incrementado por la cantidad defraudada que de haber cumplido la obligación tributaria ya no pertenecería a él, de allí que se entienda que dicho dinero tiene su origen o proviene de la evasión.¹⁴⁵

Martínez-Arrieta¹⁴⁶ también admite la posibilidad de que el objeto material del delito de blanqueo de capitales sea la cuota tributaria defraudada y para ello postula la “teoría del patrimonio afecto a un fin” según la cual el patrimonio es fruto de una actividad económica que genera una serie de impuestos fijados en la ley, dicha previsión legislativa obliga a las personas a un pago de tributos y bajo esta premisa subyace la idea del patrimonio de afectación, es decir, la idea de que el obligado tributario tiene en su patrimonio una cuota tributaria

145 Carmen Almagro Martín Óp. Cit. 183-185

146 Ignacio Martínez-Arrieta Prado, *El Autoblanqueo, el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales* (España: Tirant Lo Blanch, 2014), 71-73.

que no le pertenece porque la misma está afectada al pago de los impuestos debidos y una vez se ha vencido el plazo para el pago, si este no procede el sujeto estará en posesión de un bien que no le pertenece. Compara esa teoría con la apropiación indebida para concluir que, aunque en los delitos fiscales no se produce una apropiación, pues la cuota ya se encuentra en el patrimonio del deudor, sí se emplea de forma diferente a la estipulada y conocida por el obligado tributario se provoca un enriquecimiento injusto obtenido con un ahorro fraudulento de los impuestos dejados de pagar. Por ello sostiene que la cuota tributaria no es un simple ahorro pues se trata de un patrimonio afecto a un fin diferente a la permanencia en el patrimonio personal del deudor, concluyendo que a pesar de que la cuota tributaria haya formado parte del patrimonio del sujeto activo, a partir de su generación tiene una finalidad distinta por lo que desprenderse de esta no supone una pérdida ya que no se puede ahorrar lo que nunca se tuvo.

La postura favorable a que la cuota tributaria sea objeto de delito de LDA por la vía del incremento negativo es la más adecuada, pues, aunque en principio parezca que la cuota tributaria evadida “no proviene” estrictamente de una de una actividad ilícita ya que es parte del patrimonio legal del evasor, desde el momento en que se tiene la obligación de pagar un impuesto y no se hace, dicha cuota forma parte del patrimonio de forma ilícita, debiendo ser parte de la Hacienda Pública y no del obligado tributario. Es decir, si el evasor hubiese pagado el impuesto respectivo, ese dinero no estaría en la esfera patrimonial del individuo, por lo que su patrimonio se ha visto incrementado de manera fraudulenta por la vía negativa (del no gasto).

En ese sentido para que la cuota tributaria evadida sea a su vez objeto material del delito de lavado de dinero y activos se requiere: i) que la cuota evadida supere el monto establecido en el CP para ser considerada delito; ii) que en los casos en que la evasión se comete bajo la modalidad de uso declaraciones

falsas o inexactas, exclusión u omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello y declaración de costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido, se haya agotado la vía administrativa; y iii) que en las otras modalidades de evasión se hayan vencido los plazos para cumplir con la obligación tributaria.

2.2.13 Extinción de dominio como consecuencia jurídica del delito.

Para comenzar con este apartado, es importante mencionar su relación con la presente investigación en virtud del inciso primero del artículo 5 de la Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita¹⁴⁷, que establece los alcances de la ley menciona que dicha ley se aplicará sobre cualquiera de los bienes que se encuentran descritos en los presupuestos que dan lugar a la extinción de dominio y provengan de o se destinen a actividades relacionadas o conexas al lavado de dinero y activos, al crimen organizado, maras o pandillas, agrupaciones, asociaciones y organizaciones de naturaleza criminal, actos de terrorismo, tráfico de armas, tráfico y trata de personas, delitos relacionados con drogas, delitos informáticos, de la corrupción, delitos relativos a la hacienda pública y todos aquellos hechos punibles que generen beneficio económico u otro beneficio de orden material, realizadas de manera individual, colectiva, o a través de grupos delictivos organizados o estructurados. Nótese que el legislador dejó claramente estipulado que se puede dirigir esta acción en los delitos objeto de esta investigación.

Así las cosas, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador¹⁴⁸, sostiene que “la acción de extinción de dominio se trata de una

¹⁴⁷ Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013).

¹⁴⁸ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 146-2014/107-2017*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017).

consecuencia jurídico-patrimonial cuyo supuesto de hecho es la existencia de bienes de origen o destinación ilícitos que se producen por el ejercicio de una acción que da origen al carácter jurisdiccional autónomo que culmina con una sentencia declarativa”.

En otro orden de ideas, en su Art. 8 Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita, define el concepto de la acción de extinción de dominio, indicando que es una consecuencia patrimonial de las actividades ilícitas, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado por sentencia de autoridad judicial sobre los bienes de interés económico, sin contraprestación, ni compensación alguna para su titular o cualquier persona que ostente o se comporte como tal.¹⁴⁹

El artículo 3 de la normativa citada expone que la naturaleza de la acción de extinción de dominio, indicando que la misma es de naturaleza jurisdiccional, de carácter real y de contenido patrimonial en cuanto se dirige contra bienes de origen o destinación ilícita.

Esta consecuencia jurídico-patrimonial derivada de la transgresión, por parte del afectado, de los límites constitucionales al derecho de propiedad -en su adquisición o utilización- que trae aparejada, ya sea la inhibitoria de utilización del mismo, por ser un derecho aparente -y que nunca ingresó efectivamente en el patrimonio del afectado- o la pérdida -por incumplir la función social- del dominio u otros derechos reales o personales, y la constitución de una nueva titularidad de los bienes a favor del Estado.

En virtud de la presente investigación, es importante mencionar tres características de la extinción de dominio que pueden estar relacionados con

149 Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013).

los delitos contra la hacienda pública: a) carácter real; b) contenido patrimonial; y c) autonomía de la acción.

Para la primera característica, el Código Civil¹⁵⁰, dispone de una serie de derechos reales, a saber: dominio, herencia, usufructo, uso o habitación, servidumbres activas, prenda e hipoteca, que gozan, que tal como se ha establecido en los párrafos precedentes, los efectos de los derechos que se crean con ellos, son erga omnes, es decir, son oponibles frente a todas las personas. En lo que atañe al carácter real, esto hace referencia que el objeto de la acción de extinción de dominio no pretende sancionar las conductas de las personas –a diferencia del derecho penal, cuyo objeto principal es sancionar a las personas por la comisión de conductas previamente establecidas como delito por la ley- sino más bien, se dirige contra bienes específicos del patrimonio de las personas, cuando los mismos han sido vinculados- por origen o destinación- a alguna actividad ilícita.

Sobre el contenido patrimonial, la acción extintiva se dirige contra bienes con valor económico (corporales o incorporales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles) pero que además posean un valor pecuniario relevante; la LEDAB, en el Art. 4 define lo que para efectos de dicha ley deberá entenderse como bienes de interés económico, susceptible de administración y que sean generadores de beneficios económicos o de utilidad para el Estado. Se tiene que en las políticas de persecución penal de la Fiscalía General de la República¹⁵¹, se establecen lineamientos en relación a la extinción de dominio referente a los bienes y la valoración económica de estos, según la información siguiente: a) cuando independientemente de su valor, existan bienes

150 Código Civil (El Salvador, Órgano Ejecutivo de El Salvador, 1860).

151 Fiscalía General de la República, *Políticas de persecución penal de la Fiscalía General de la República* (El Salvador: Fiscalía General de la República, 2017) 40. <https://www.fiscalia.gob.sv/wp-content/uploads/ppp/Politica-de-Persecucion-Penal-2017.pdf>

inmuebles provenientes o destinados para la comisión de actividades ilícitas conforme lo previsto en los Arts. 5 y 6 LEDAB; b) cuando existan bienes muebles, incluyendo dinero en efectivo, provenientes, utilizados o destinados para la comisión de actividades ilícitas conforme lo previsto en los Arts. 5 y 6 LEDAB; siempre que tengan un valor estimado igual o superior a cinco mil dólares de los Estados Unidos de América; c) cuando los vehículos destinados para transporte en cualquiera de sus clasificaciones representen un valor económico estimado igual o superior a cinco mil dólares de los Estados Unidos de América o no exceda los diez años de uso contados a partir de su fecha de su fabricación, siempre que se encuentre en aparente buen estado de funcionamiento. Y finalmente, cuando en el proceso penal se hubiere emitido sentencia o cualquier otra resolución que pusiere fin al proceso y en la misma no se haya decidido sobre el comiso o devolución del dinero o bienes incautados, decomisados, secuestrados o retenidos¹⁵².

De lo dicho, se puede exponer el carácter patrimonial que posee la acción extintiva de dominio, dado que la acción recae sobre bienes que poseen un valor económico y que dependerá de la naturaleza del bien para poder reflejar la sujeción del mismo, a efecto de ser considerado dentro de la aplicación del proceso en comento.

En consecuencia, los efectos de la sentencia declarativa en materia extintiva recaerán en el ámbito patrimonial del titular del bien sobre los que se constituirá una nueva titularidad estatal a favor del Consejo Nacional de Administración de Bienes, en adelante CONAB, y cuya destinación final se realizará acorde a los términos establecidos por la LEDAB, respecto a las instituciones beneficiarias de la misma.

152 Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013). Art. 8.

Finalmente, sobre la característica de la autonomía de la acción de extinción de dominio y de su independencia de cualquier tipo de procesos, de forma ejemplificativa se tienen los procesos civiles, penales o administrativos; tenemos que la misma deviene de su objeto propio, causales independientes, características y procedimientos exclusivos.

La discusión sobre la extinción de dominio y los delitos contra la Hacienda Pública será similar a la realizada respecto al delito de lavado de dinero y activos; en virtud de que la extinción se considerará como una consecuencia jurídica de estos ilícitos. Pero dicha situación es discutida en virtud del bien jurídico Hacienda Pública, pues como hemos mencionado, la finalidad de la misma en la persecución de estos hechos delictivos y el pago de los tributos con la finalidad de cumplir con los servicios que conlleven al bien común de la sociedad en general; y al ser objeto de extinción de dominio, dichos bienes pasarían a favor del Estado, como es el caso del artículo 89 de la LEDAB, que supone la donación de bienes cuando se trate de vehículos, equipos, naves, aeronaves, armas, municiones, explosivos, artículos similares y otros bienes muebles que sirvan para el cumplimiento de su misión y fortalecer a las instituciones encargadas del combate y la prevención de las actividades ilícitas relacionadas en el artículo 1 de la Ley, podrán ser entregados en donación de conformidad a los mecanismos legales establecidos de forma prioritaria a la Fuerza Armada, Unidades Especiales de la Policía Nacional Civil, de la Fiscalía General de la República y al Órgano Judicial; asimismo, a las organizaciones públicas y no gubernamentales legalmente establecidas dedicadas a la prevención, tratamiento y rehabilitación de personas afectas a drogas, previo cumplimiento de los requisitos establecido. Por tanto, el beneficio va dirigido a pocas instituciones y no al cumplimiento del interés general de la sociedad.

CAPITULO III

NORMATIVA JURÍDICA Y RESOLUCIONES SOBRE LA AUTORIA Y PARTICIPACIÓN Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

3.1 Autoría y participación

3.1.1 Constitución de El Salvador

Las constituciones encierran imperativos de carácter genérico que deben proyectarse en las consideraciones de carácter legal, así encontramos en ellas una serie de principios que son el basamento del ordenamiento jurídico penal. A estos principios las constituciones les otorgan una plena vigencia, y su aplicación en el ámbito penal es de carácter inexorable, es decir que deben ser tomados en cuenta en las consideraciones penales y especialmente en la participación criminal, es así que la autoría y la participación no están exentas de la influencia regulativa de tales principios.

En nuestra CN en el artículo 12 establece que *“Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa”*¹⁵³, lo que significa que por el simple hecho de atribuírsele un delito a una persona no debe considerarse como un autor ni partícipe hasta que esto sea comprobado y decretado por un juez, de lo contrario nos encontramos frente a la presunción de inocencia. Asimismo, derivado de este precepto encontramos “el principio general de culpabilidad que condiciona la atribución de cada uno de los niveles valorativos de la teoría

153 Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1983).

del delito y posibilita el paso al siguiente, hasta llegar al delito completo”¹⁵⁴. Principios de los cuales, como en muchos otros temas en materia penal, deriva la regulación de la autoría y participación.

En nuestro país existen varios instrumentos internacionales que nos obligan a potenciar la aplicación del principio de culpabilidad, entre ellos, el Art. 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Art. XXVI de La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; el Art. 11 de La Declaración Universal de los Derechos Humanos, todos en igual sentido al de nuestra Constitución.

El principio de culpabilidad tiene trascendencia internacional y posee tres niveles de imputación por un lado se refiere a las exigencias de imputación subjetivas que deben existir ya a nivel de tipicidad (dolo o culpa), para ser titular de responsabilidad penal. Por otro, vierte su contenido como categoría del delito, y presupuesto determinante para ser titular de la imposición de una pena de donde se derivan una serie de subprincipios también de corte garantista, de gran trascendencia en el ordenamiento penal, estos son: a) principio de responsabilidad personal; b) principio de presunción de inocencia; c) principio de proporcionalidad; y d) principio de responsabilidad por el hecho, el cual es el fundamento jurídico de esta investigación.

3.1.2 Tratado internacional

En ese orden no solo las constituciones sirven de base para el estudio de nuestro tema, también existen ordenamientos internacionales que recogen una postura sobre quienes consideran que son autores o partícipes de un hecho delictivo, en este caso podemos mencionar el art. 25.3 del Estatuto de

154 Santiago Mir Puig. *“Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y Teoría del Delito”* (Barcelona: 1990), 75.

Roma o de la Corte Penal Internacional¹⁵⁵ que establece lo siguiente: “*de conformidad con el presente Estatuto, será penalmente responsable y podrá ser penado por la comisión de un crimen de la competencia de la Corte quien:* a) *Cometa ese crimen por sí solo, con otro o por conducto de otro, sea éste o no penalmente responsable*”.

Tomando como base el anterior artículo identificamos las tres formas de autoría conocidas en las cuáles son: autoría única, coautoría y autoría mediata. Pero si las dos primeras apenas precisan de puntualización alguna, sí se produce un cambio fundamental respecto de la autoría mediata, y es que por primera vez se reconoce expresamente la posibilidad de que exista un autor mediato con un ejecutor penalmente responsable. Ello supone la consagración legislativa en el derecho penal internacional de la propuesta de Roxin acerca de la autoría mediata con aparatos organizados de poder.

Patricia Faraldo Cabana¹⁵⁶, menciona que con carácter previo se pone de relieve que la expresión «*sea éste o no penalmente responsable*» se refiere, sólo a los casos de autoría mediata, que son los supuestos en los que tradicionalmente no se aceptaba la existencia de un instrumento penalmente responsable, reticencias que están desapareciendo en la actualidad, y no a los de coautoría, en los que nunca ha planteado problemas la posibilidad de que uno o todos los coautores sean inculpables. Hace esa puntualización porque algún autor opina que se refiere también a la coautoría, obligando a entender

155 Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional (Organización de las Naciones Unidas: Asamblea General, 1998).

156 Patricia Faraldo Cabana, “Formas de autoría y participación en el Estatuto de la Corte Penal Internacional y su equivalencia en el derecho penal español”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.6 (2005): 33-37, https://www.researchgate.net/publication/265935209_FORMAS_DE_AUTORIA_Y_PARTICIPACION_EN_EL_ESTATUTO_DE_LA_CORTE_PENAL_INTERNACIONAL_Y_SU_EQUIVALENCIA_EN_EL_DERECHO_PENAL_ESPANOL

que «el art. 25.3 a) del Estatuto exige que en todo caso uno de los coautores, al menos, sea responsable», lo que tendría como consecuencia que “la teoría de la autoría y la participación criminal, es decir, la consideración de que éstas no exigen la culpabilidad del autor debe matizarse al analizar las normas del Estatuto de Roma sobre la coautoría”.

Asimismo, que el estatuto de la Corte Penal Internacional también regula las formas de participación delictiva, y partiendo de esto el artículo 25.3 del estatuto recoge las distintas formas de participación en las letras b), c) y d): *“De conformidad con el presente estatuto, será penalmente responsable y podrá ser penado por la comisión de un crimen de competencia de la Corte quien: ...b) ordene, proponga o induzca la comisión de ese crimen, ya se ha consumado o en grado de tentativa; c) con el propósito de facilitar la comisión de ese crimen, sea cómplice o encubridor o colabore de algún modo en la comisión o la tentativa de comisión del crimen, incluso suministrando los medios para su comisión; y d) contribuya de algún otro modo en la comisión o tentativa de comisión del crimen por un grupo de personas que tengan una finalidad común. La contribución deberá ser intencional y se hará literal: i) Con el propósito de llevar a cabo la actividad o propósito delictivo del grupo, cuando una u otro entrañe la comisión de un crimen competencia de la Corte; o ii) A sabiendas de que el grupo tiene la intención de cometer el crimen”*. En el mismo cuerpo normativo puede distinguirse la inducción y la cooperación.

3.1.3 Código Penal de El Salvador¹⁵⁷

Nuestro Código Penal, en su Libro Primero, Parte General, Título I, garantías penales mínimas y aplicación de la ley penal, Capítulo IV, de los autores y partícipes regula lo referente al tema de estudio, comenzando con la identificación de los sujetos que son responsables penalmente, siendo estos

¹⁵⁷ Código Penal de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997).

los del artículo 32, autores, instigadores y los cómplices. El mismo artículo individualiza a los autores como directos o mediatos y para los delitos culposos estipula que cada sujeto será responsable de su propio hecho, eliminando la posibilidad de la clasificación anterior en los delitos culposos. Asimismo, nuestro código adopta la posición de las teorías diferenciadoras.

Continúa el código penal en su artículo 33 dando una breve definición de los que se considera autor directo y coautor, identificándolos como aquellos que por si o conjuntamente con otro u otros cometen el delito, véase acá, que tal y como lo sostiene Roxin, son estos la figura central del suceso, o la misma cosa. Pero sin dejar de lado que, junto a la autoría mediata, se consideran la base sobre la cual se sustenta la teoría de la participación.

En ese mismo sentido, el Código Penal define a los autores mediatos en su artículo 34 y sostiene: *“Se consideran autores mediatos los que cometen el delito por medio de otro del que se sirven como instrumento. Si la ley requiere ciertas calidades personales o que se haya obrado en determinadas circunstancias de carácter subjetivo, será necesario y suficiente que dichas calidades o circunstancias concurren en el autor mediato”*. Sobre este punto, ya se habló en el capítulo dos del presente trabajo, pero no está de más mencionar que acuñamos la teoría del dominio del hecho, donde es autor mediato quien realiza el hecho antijurídico por medio del instrumento, voluntad que puede estar coaccionada, sometida a un error o realizarse en virtud de estructuras organizadas de poder.

En seguida nuestra legislación trata de la figura del instigador, que tal y como se ha mencionado en el capítulo dos, es quien, con determinación e influencia psicológica, inspira a otro para el cometimiento del hecho delictivo, pero esta insistencia o influencia psicológica no puede alcanzar el grado del dominio de la voluntad, pues estaríamos frente a una autoría mediata. El artículo 35 del

Código Penal, considera instigador al que dolosamente hubiere determinado a otro a cometer el delito. Para todos los anteriores, el artículo 65 de la legislación citada, estipula la penalidad que para cada caso se halle señalado en la ley.

Posteriormente, en el artículo 36 y 37 encontramos regulada la figura de los partícipes, aquí denominados cómplices, con la clasificación sostenida por la doctrina de cómplices necesarios o no necesarios, y el principio y alcance de la responsabilidad de los mismos. Los cómplices necesarios son aquellos que prestan al autor o a los autores una cooperación tal, que sin ella no se hubiere podido realizar el delito. Por el contrario, los cómplices no necesarios, son aquellos que prestan cooperación de cualquier modo para la realización del delito, incluso los casos de promesa de ayuda posterior a la consumación del hecho delictivo. Pero la responsabilidad de todos estos, principia desde el momento en que se ha iniciado la ejecución del delito y cada sujeto responderá en la medida que el hecho cometido sea por lo menos típico y antijurídico. Asimismo, nuestra legislación excluye de responsabilidad, en los delitos cometidos por medio de la prensa, radio, televisión u otros órganos similares de difusión, a las personas que en razón del trabajo que desempeñan, participen materialmente en la elaboración o difusión del escrito o programa. Para los cómplices, tenemos un sistema de penas diferenciadas en el artículo 66 del mismo cuerpo normativo, donde al cómplice necesario se le fijará una pena entre el mínimo legal que corresponde al delito y las dos terceras partes del máximo que se imponga en el tipo penal; y para el cómplice no necesario, la pena se fijará entre el mínimo legal que corresponde al delito y la mitad del máximo de la misma, pero en ningún caso excederá de las dos terceras partes de la pena impuesta al autor.

Hay que tener en cuenta para este trabajo la comunicabilidad de las circunstancias y calidades que afecten la responsabilidad penal de los autores y partícipes, regulada en el artículo 67 del Código Penal, pues solo se tendrán en cuenta respecto de quien concurra o de quien hubiera actuado determinado por esas mismas circunstancias o cualidades. Misma regla aplicable respecto de circunstancias y cualidades que configure un tipo penal especial.

En otro punto, al no tener regulación expresa que acuñe la responsabilidad penal de la persona jurídica, nuestro código penal en su artículo 38 prevé la figura del actuar por otro, elemento sumamente importante en este trabajo puesto que ejemplifica de manera adecuada en los delitos tributarios o donde el sujeto actuante no posee las características especiales requeridas en el tipo penal. Nuestra regulación aparece así: *“El que actuare como directivo, representante legal, o administrador de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, cuando tales circunstancias se dieren en la persona en cuyo nombre o representación obrare. En todo caso, la persona jurídica incurrirá en responsabilidad civil subsidiaria especial. No obstante, lo anterior, en el caso de los delitos de cohecho propio, cohecho impropio, cohecho activo y soborno transnacional, la persona jurídica será solidariamente responsable por los daños causados en los términos establecidos en el art. 118 de este código”*

Finalmente, el capítulo IV cierra en su artículo 39 definiendo los conceptos de funcionario, empleado público y municipal, autoridad pública y agente de autoridad que para efectos penales se consideraran.

3.1.4 Legislación comparada

Sobre legislación comparada, podemos mencionar brevemente la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal español¹⁵⁸, país que en alguna medida regula de forma similar a El Salvador, el tema de la autoría y participación, en su Libro Primero, título segundo, de las personas criminalmente responsables de los delitos, establece en su artículo 27 quienes se consideran responsables criminalmente de los delitos, siendo estos los autores y los cómplices. El artículo 28 define como autores a aquellos que realizan el hecho por si solos, o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo y los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado. Los cómplices son regulados en el artículo 29 y los describe como aquellos que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos. Sin distinguir el tipo de cooperación que se presta. Véase que el código penal español no distingue ni clasifica en sus acápites figuras individuales de instigador, autor, autores mediatos, ni clasifica las categorías de la participación. Sobre las penas, en el título tercero, de las penas, capítulo dos, de la aplicación de las penas, artículos 61 y 62, regula que la pena se impondrá a los autores de la infracción consumada, para los cómplices ya sea de un delito consumado o intentado será inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito.

Posteriormente, el código penal español dedica su artículo 30 a los delitos que se cometan utilizando medios o soportes de difusión mecánicos no responderán criminalmente ni los cómplices ni quienes los hubieren favorecido personal o realmente. El artículo 31 habla de la figura del actuar por otro como aquel que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona

¹⁵⁸ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (España: Congreso de los Diputados), 1995.

jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Y los artículos 31 bis, 31 ter, 31 quater y 31 quinquies se dedican a regular la responsabilidad penal de la persona jurídica, situación no regulada en la legislación salvadoreña.

También podemos mencionar el código penal argentino, el cual regula el tema de la participación criminal en el libro I, título VII , apartado con el que se puede encontrar similitud con nuestra legislación penal con respecto al tema de la autoría y participación, por lo que es importante hacer mención que el artículo 45 hace referencia a las personas responsables criminalmente de los delitos, es decir, los que forman parte en la ejecución de un hecho o prestasen al autor o autores u auxilio o cooperación sin los cual no hubiera sido posible su cometimiento, figuras mejor conocidas en el código penal salvadoreño como autores y cómplices. Vale mencionar que dicho apartado no realiza la clasificación entre autores ni clasifica en sus acápite figuras individuales, así como lo realiza el código penal salvadoreño. En ese orden de ideas el artículo 46 hace referencia a los cómplices que cooperen de cualquier forma en la ejecución del hecho delictivo, también nos explica los tipos de penas que les será impuesta ya sea reclusión perpetua o prisión perpetua, tipología que hace diferencia en su significado y definición con el código salvadoreño ya que este tiene su propia clasificación y conceptualización de las penas.

En cuanto a la responsabilidad de los partícipes regulado en el artículo 47 la pena le será aplicada en razón del hecho que cometió o prometió ejecutar, iniciando la responsabilidad penal desde el momento en que se inicia la

ejecución del hecho típico y antijurídico, y si el delito no se consume tendrá la calidad de tentativa.

Seguidamente el artículo 48 hace referencia a la exclusión penal y las circunstancias que pueden modificar la responsabilidad penal del autor y el cómplice. El artículo 29 explica que no se consideran partícipes de los delitos cometidos por prensa a las personas que solamente prestasen al autor del escrito o grabado la cooperación material necesaria para su publicidad, difusión o venta, similar regulación con el artículo 36 inc. final del código penal salvadoreño.

3.1.5 Resoluciones salvadoreñas

Existen diversas resoluciones de la Sala de lo Penal salvadoreña que extienden criterios sobre la autoría y participación en El Salvador, dentro de ellos encontramos la resolución con referencia K13-02, emitida por la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, a las once horas del día dieciocho de octubre de dos mil dos, acuña el criterio desarrollado por Claus Roxin, en su obra "*Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*", sobre la teoría del dominio del hecho y los partícipes ya que considerara si el que sólo ha cooperado preparando pueda realmente "dominar" el curso del suceso. También si el otro obra libre y autónomamente, en la ejecución él queda dependiendo de la iniciativa, las decisiones y la configuración del hecho del ejecutor directo. Sobre la cooperación conforme a la división del trabajo en la fase ejecutiva, menciona que es completamente distinto: pues las aportaciones parciales se imbrican de manera que cada uno depende de su compañero y el abandono de uno hace fracasar el plan. Pero quien sólo

contribuye auxiliar en la preparación en algún momento tiene que “dejar de su mano” el hecho y confiar a partir de entonces en el otro.¹⁵⁹

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, también cuenta con resoluciones sobre la *coautoría*, encontrando como ejemplo su sentencia con referencia 30-2016, donde se establece que hay ciertas conductas que, aunque no se dan estrictamente en el ámbito de la ejecución, sí las considera esenciales dentro de la división de papeles que se desarrollan por ejemplo en la extorsión, porque contribuyen a generar un daño mayor para los bienes jurídicos protegidos, por ejemplo, al patrimonio individual la recepción del dinero entregado por la víctima o su uso posterior para la adquisición de bienes o muestran la idoneidad suficiente para afectar el orden económico, como acontece con la introducción del dinero al sistema bancario para llevar a cabo una dispersión del mismo a diferentes cuentas pertenecientes a miembros y colaboradores de un grupo criminal.¹⁶⁰

Finalmente, el Tribunal Tercero de Sentencia de San Salvador, establece que: “*autor directo* es aquel que realiza la conducta descrita en el tipo penal, teniendo el señorío ejecutivo en la realización del hecho prohibido, tal autoría directa se entiende como material cuando el que ejecuta la acción lo hace con dominio de los hechos y voluntad de realización –puede ser que esta realización sea plural– en cuanto ejecución de hechos materiales,

159 Sala de lo Penal, *Sentencia de Casación, Ref: K13-02* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2000-2009/2002/10/6922.PDF>

160 Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Ref: 30-2016* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2016), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/PDF/30-2016.PDF>

estrictamente típicos, que cuando son dominados por los diferentes ejecutores, dará lugar a una coautoría material.¹⁶¹

3.2 Delitos contra la Hacienda Pública:

3.2.1 Constitución salvadoreña

En la CN salvadoreña encontramos disposiciones que refieren a la Hacienda Pública, en su título VII, régimen administrativo, capítulo II, Hacienda Pública, desde su artículo 223 hasta el artículo 234, donde se establece qué forma la Hacienda Pública, siendo estos los fondos, valores líquidos, créditos activos, bienes muebles y raíces, los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le corresponda al Estado; mismos que formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado.

3.2.2 Código Tributario de El Salvador¹⁶²

Un cuerpo normativo de vital importancia para este trabajo de investigación es el Código Tributario, puesto que será el punto de partida para la determinación del análisis de los tipos penales. El Código Tributario indica que el mismo contiene principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria es aplicable a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado. Asimismo, define a los tributos como aquellas obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus

161 Tribunal Tercero de Sentencia, Sentencia Condenatoria, Ref: 0103-67-2004 El Salvador, Corte Suprema de Justicia, (2004), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2000-2009/2004/05/5235.PDF>

162 Código tributario de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

finos y en su artículo 12 los clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En el art. 16 encontramos que se entiende por la obligación tributaria, siendo el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen. La obligación es una relación jurídica ex lege, y la prestación es el contenido de la obligación, la misma que está constituida por la conducta del deudor tributario en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley.

Dentro del Código Tributario encontramos como sujeto activo en el artículo 19 al Estado como ente acreedor del tributo y al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, lo denomina sujeto pasivo. El contribuyente tiene la obligación de pagar los tributos y de cumplir las obligaciones formales establecidas por el Código o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar.

El denominado responsable de la obligación tributaria tiene una vital importancia, pues si bien no es el contribuyente directo debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste. El artículo 43 identifica al responsable por representación: a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces; b) Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión; c) Los mandatarios respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes

que administren o dispongan durante el período de su administración; d) Los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; e) El contratante local y el representante del conjunto cultural, artístico, deportivo o similar domiciliado o no, sea integrante o no del mismo, y que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjunto, a nombre de éste; f) Los que administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas y de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; g) El fiduciario respecto del fideicomiso; h) Los curadores especiales en el caso de los ausentes y los curadores de la herencia yacente; e, i) Los herederos por los impuestos a cargo de la sucesión. La responsabilidad de los mismos ante un hecho que da lugar a la evasión de impuestos es solidaria

El artículo 85 considera como obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto. Estos sujetos están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables, aun cuando ella no dé lugar al pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias respectivas. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que estén obligados a llevar contabilidad, deberán presentar dentro del plazo que la ley prevé para la presentación de la declaración del referido impuesto, el balance general del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo, el estado de resultados, así como las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance

general; o en su caso, cuando se trate de contribuyentes del referido impuesto que no estén obligados a llevar contabilidad formal deberán presentar el estado de ingresos y gastos, en este último caso, dicha información se proporcionará en el formulario de declaración respectivo en las casillas que la Administración Tributaria disponga para ese efecto. La información antes citada deberá presentarse por medio de los formularios que disponga la Dirección General de Impuestos Internos la cual se circunscribirá a la especificada en el inciso anterior.

3.2.3 Código penal de El Salvador

El denominado delito fiscal, o de defraudación al fisco en denominación más correcta técnicamente, pero de menos impacto mediático, lo encontramos regulado en el título IX, delitos relativos al orden socioeconómico, capítulo V, a partir del artículo 249 y siguientes del Código Penal. Hasta antes de la reforma al código¹⁶³ del veintisiete de octubre del año dos mil cuatro, el código penal salvadoreño regulaba la evasión de impuestos en su artículo 249, el artículo 250 regulaba otras defraudaciones, el artículo 251 contenía los presupuestos para proceder y el artículo 252 regulaba la excusa absolutoria. Luego de la reforma, cuyos considerandos fueron que las disposiciones que regulan los delitos contra la Hacienda Pública no respondían a las conductas del momento exteriorizadas por los contribuyentes, que causaban daño al Estado en la percepción de los impuestos; que el agotamiento de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal en ciertos delitos contra la Hacienda Pública, volvía inocuas las pretensiones del Estado de combatir las conductas delictivas relacionadas con la defraudación de impuestos internos, lo cual inducía al incumplimiento de obligaciones tributarias y dotar al Estado de las herramientas legales que permitan aplicar medidas sancionatorias

163 Reformas al Código Penal de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2004).

disuasivas que desestimulen la evasión de impuestos interno; el artículo 249 es meramente enunciativo de lo que se considerara como defraudación al fisco, y dentro de ellos incluye los delitos de evasión de impuestos; apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos; la falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287 del Código Penal es la única descripción típica del artículo pero existe remisión de la misma, y; la proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

El delito de evasión de impuestos, tipificado en el artículo 249 – A, sanciona tanto conductas activas como omisivas, pues los supuestos del mismo varían entre omitiere declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, todos con el propósito de evadir impuestos y utilizando cualquiera de los medios siguientes: a) no llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; b) llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; c) declarando información falsa o inexacta; d) excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; e) destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; f) no presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; g) declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido; h) respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

La pena es de prisión que va desde los 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 de prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones. Cuando el impuesto evadido corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones será sancionado con prisión de cuatro a seis años. Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión. Y 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. Esta regla también es aplicable cuando existen remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos.

La apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, del art. 250, forma parte de la reforma mencionada y sanciona al sujeto 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, la pena es prisión de cuatro a seis años, también aplicable para quienes 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.

También se incluye en el catálogo de delitos los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos del art. 250-A, cuyos supuestos son obtener 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, y la sanción oscila entre cuatro a seis años de prisión, si la defraudación excediere de veinticinco mil colones.

Por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, la sanción será de 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.

Si bien los artículos no tienen en sus epígrafes el delito de la falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los arts. 283, 284 y 287 del Código Penal es importante mencionar que estos supuestos fueron ampliaciones de los artículos 283, 284 y 287, luego de la reforma; lo que se prohíbe en estos casos es: a) la falsedad material por el sujeto autorizado por la administración tributaria para imprimir los documentos relativos al control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la elaboración, facilitación, o hacer circular o poner a disposición cualquiera de los referidos documentos a nombre de persona no inscrita en el registro de contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, o que contenga datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan, la sanción en este caso

de prisión de cuatro a seis años y cuando el sujeto activo no estuviera autorizado por la administración tributaria para imprimir los documentos relativos al control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la sanción a imponer se incrementará en dos terceras partes de la pena máxima estipulada; b) la falsedad ideológica cuando el sujeto activo entrega documentos relativos al control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales, la pena en estos casos será de prisión de cuatro a seis años. Y si los documentos referidos en acreditaran como emisores a sujetos que no se encuentran inscritos en el registro de contribuyentes de la administración tributaria; contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él, la sanción se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado; y c) el uso y tenencia de documentos falsos, que sanciona al sujeto que con conocimiento de la falsedad y sin haber intervenido en ella, tuviere en su poder o hubiere utilizado documentos relativos al control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios que acrediten como emisora un contribuyente inscrito en el registro que lleva la administración tributaria, y se comprobare que los documentos no han sido emitidos u ordenada su impresión por el contribuyente a quien acreditan tales documentos, la sanción será de prisión de cuatro a seis años. Igual sanción se aplicará a quien comercializare con documentos relativos al control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, sin tener autorización de la administración tributaria para imprimirlos o que teniéndola se comprobare que no han sido solicitados por los contribuyentes a quienes acreditan. En estos casos, cuando el documento acredite como emisor a un sujeto no inscrito como contribuyente en el registro de la administración tributaria o contenga datos o información que no corresponde al contribuyente

que acreditan, la sanción se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado.

Otro supuesto importante que trajo consigo la reforma fue la sanción de la proposición y conspiración en los delitos de defraudación al fisco, del artículo 251, con pena de prisión de dos a cuatro años y el aumento de la misma de cuatro a seis años cuando el hecho se cometiere por funcionario o empleado público.

El artículo 30 del Código Procesal Penal¹⁶⁴ salvadoreño, establece cuales son los obstáculos existentes para el ejercicio de la acción penal, siendo estos las cuestiones prejudiciales, las condiciones de procesabilidad y otros requisitos para proceder. Previo a la reforma, era requisito indispensable para proceder en los delitos de defraudación al Fisco, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. Y acción penal sólo podía ser ejercida después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la República para que se pagasen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.

Ahora se mantiene en el artículo 251 A, el doble requisito de procesabilidad, pero solamente para el delito de evasión de impuestos, por declaración de información falsa o inexacta; por exclusión u omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello; y por declaración de costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido. Para los delitos los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, cuando se excluye u omite declarar ingresos y se aumentan las operaciones efectivamente realizadas,

164 Código Procesal Penal de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2011).

empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden. Y para el delito de falsedad ideológica cuando se emitiera o entregare documentos relativos al control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, haciendo constar una operación que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales

Para los demás supuestos, cuando la administración tributaria en el ejercicio de la facultad de fiscalización tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al mal denominado principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República. Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización. El aviso de la existencia del delito lo realizará la administración tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos, al cual se acompañará la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos, de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamiento indebidos; y la indicación de los documentos falsos, según cual sea el delito que se suscite. En el supuesto de condenatoria, no habrá lugar a la prosecución del procedimiento administrativo.

Continua el artículo manifestando que cuando por cualquier circunstancia dentro del proceso judicial el juez de la causa estableciera que el monto defraudado es inferior a los montos que el código establece para la configuración de los delitos de defraudación al fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, no se liberará al sujeto pasivo de la

responsabilidad tributaria sustantiva. Y el juez correspondiente deberá certificar lo conducente y librar oficio a la administración tributaria en el que haga del conocimiento las citadas circunstancias. El pronunciamiento del juez que declare la inexistencia de responsabilidad penal, no inhibe la facultad de la administración tributaria para determinar la responsabilidad tributaria sustantiva del contribuyente en sede administrativa, liquidando el impuesto y accesorios respectivos.

Finalmente, el Código Penal, en su artículo 252 permite la aplicación de la excusa absolutoria para este capítulo de delitos, mencionando que no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios. Recordemos que la excusa absolutoria, es una figura jurídica, que, tras la realización de un acto típico, antijurídico, y culpable, no se le asocia pena al del delito, esto por razones de política criminal. El propósito de esta figura en estos tipos de delitos es que el Estado, obtenga los ingresos provenientes de las contribuciones que le permitirán desarrollar sus actividades.

3.2.4 Ley Especial Para sancionar Infracciones Aduaneras.

Si bien, el presente tema puede ser objeto de otro trabajo de investigación por la amplitud del mismo, es importante mencionar que La Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, que se abreviará a partir de ahora en adelante LEPSIA, tiene por objeto el tipificar las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer las sanciones y el procedimiento para aplicadas, el art. 1. Sigue un objetivo conforme a darle en cumplimiento al art. 101 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA, el cual establece que “las infracciones Aduaneras y sus sanciones se regularán de conformidad con la legislación nacional”, señaladas en el art. 8 de dicho cuerpo normativo.

La ley clasifica las infracciones aduaneras en administrativas, tributarias y penales, siendo objeto del presente trabajo las infracciones penales. Las cuales son definidas como aquellas las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas como delito la ley que transgreden o violan la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, que provocan o puedan provocar un perjuicio fiscal o que puedan evitar, eludir, alterar, impedir o imposibilitar el efectivo control aduanero o causar daño a los medios utilizados en el ejercicio de dicha función

En ese orden, la sección cuarta del capítulo I, infracciones aduaneras, se dedica a establecer las infracciones aduaneras penales y sus sanciones en su artículo 15 así: *“Constituyen delito de contrabando de mercaderías las acciones u omisiones previstas en esta Ley y por las cuales, la importación o exportación de mercancías se sustraen de la correspondiente intervención aduanera y produzcan o puedan producir perjuicios económicos a la Hacienda Pública o evadir los controles sanitarios o de otra índole que se hubieran establecido legalmente”*.

Nótese que en esta sección el único tipo penal regulado por la ley, es el contrabando de mercadería, pero este delito puede ser cometido bajo diversas conductas, entre ellas: a) por el ingreso al país o la salida del mismo eludiendo los controles aduaneros, la tenencia o el comercio ilegítimos, de productos estancados o de importación o de exportación prohibidas, incluyendo gas licuado de petróleo (GLP) para consumo doméstico subsidiado y otros productos subsidiados por el estado; b) por la introducción de mercancías gravadas al territorio nacional o la salida del mismo por lugares no habilitados legalmente para ello; c) por la ocultación de mercancías al momento de su ingreso o salida del país por las aduanas o cualquier otra forma que pueda

reputarse como clandestina, de manera que las mismas se sustraigan del control aduanero; d) por la descarga y carga de mercancías extranjeras en lugares no habilitados y sin la autorización respectiva; e) por la violación de precintos, sellos, unidad de carga y demás medidas de seguridad adoptadas para el transporte de mercancías declaradas en el régimen de tránsito aduanero, siempre que se establezcan faltantes de mercancías en relación con los documentos de embarque correspondientes; f) por la extracción de mercancías de los depósitos de aduanas y depósitos temporales por parte del consignatario o propietario de las mercancías, sin la presentación previa de la declaración correspondiente para someterlas a un régimen u operación aduanera o el pago previo o afianzamiento de derechos e impuestos aplicables, cuando corresponda. En este caso si las mercancías hubieran sido sustraídas por un tercero y el dueño o consignatario las recibiere sin dar aviso inmediato a la autoridad aduanera, el hecho también constituirá contrabando; g) por la tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que las mismas se encuentren amparadas por una declaración de mercancías o el formulario aduanero respectivo, a menos que se compruebe su adquisición legítima; h) en casos de levante o tenencia de mercancías sin el pago de los derechos e impuestos que correspondan, mediante la alteración o falsificación de la respectiva declaración de mercancías o de cualquier documento o sello que haga las veces de recibo o certificación de pago de los derechos e impuestos; i) cuando se detectare que mercancías de importación o exportación prohibida o restringida han sido declaradas tratando de ocultar su verdadera naturaleza, se aplicará al declarante o a su agente de aduanas, una multa equivalente al dos por ciento del valor en aduana de las mismas, que en moneda nacional no será inferior al equivalente de cinco salarios mínimos, sin perjuicio de la retención de tales mercancías y de su remisión a las autoridades competentes; j) efectuar la declaración de mercancías de cualquier régimen aduanero suspensivo o liberatorio con falsedades en su información, que

causen la incorrecta determinación de los gravámenes suspendidos o liberados o que supongan una dificultad en el control aduanero que deba aplicarse a tales regímenes; k) por el suministro de información falsa en los formularios o medios habilitados a dicho efecto o en los documentos adjuntos a la solicitud de inscripción en el Registro de Importadores, con el objeto de evadir el control fiscal de las actividades del importador; l) efectuar la declaración de mercaderías para la aplicación de cualquier régimen aduanero con falsedades que tengan por objeto producir un perjuicio fiscal o evadir total o parcialmente el pago de obligaciones tributarias; y, m) efectuar la declaración de mercancías de importación o exportación definitivas con falsedades en su información, que causen la concesión indebida de beneficios o la incorrecta liquidación de los derechos e impuestos o de otros cargos que deban determinarse en la declaración, especialmente en los datos relativos al valor, cantidad, calidad, peso, clasificación arancelaria, condición y origen que se hubieran tomado de los documentos de importación.

Continúa la ley señalando en su artículo 16 la pena a imponer a los autores del delito, siendo esta de seis a ocho años de prisión y menciona que los autores responderán por lo defraudado al fisco con su propio patrimonio, y que en ningún caso el juez de la causa podrá poner a disposición del imputado o de tercera persona en calidad de depósito la mercadería u objeto del contrabando. Tampoco, en ningún caso, podrán disponer de las mercancías objeto de contrabando en tanto no se haya dictado sentencia definitiva de sobreseimiento; y los delitos serán conocidos en vista pública por los tribunales de sentencia una vez agotadas las fases procesales previas que establece la legislación procesal penal.

Sostiene la ley que, por su carácter especial, las disposiciones relacionadas con el delito de contrabando, se aplicarán de manera preferente a las

establecidas en cualquier otra ley. Pero obstante, si alguno de los imputados en cualquier estado del proceso, aun antes de la vista pública respectiva, paga al fisco los derechos e impuestos evadidos más una multa equivalente al 300% del valor en aduanas de las mercancías, la pena impuesta será atenuada en una tercera parte de la pena mínima establecida para el delito de contrabando. Este beneficio no será aplicable en caso de reincidencia en la comisión de este delito. Véase que al igual que los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la ley especial prevé el supuesto de excusa absolutoria con la finalidad de recuperar lo defraudado al fisco para el cumplimiento de sus obligaciones, pero con la agravante del incremento al 300% de la multa.

En caso de contrabando de mercancías de importación o exportación prohibidas, procederá además el secuestro de las mismas y de los medios de transporte, debiendo las mercancías ser puestas a la orden de la autoridad que determine la Ley especial que corresponda y los medios de transporte quedarán a disposición de la aduana a los efectos señalados en la parte final del presente inciso. En los demás casos, la mercancía y los medios de transporte utilizados para la comisión del delito quedarán bajo depósito de la aduana, quien podrá subastarlos previa autorización judicial. Cuando la mercancía objeto de contrabando sea perecedera y siempre que de acuerdo al dictamen de la autoridad competente su consumo no implique un riesgo inminente para la salud pública o la sanidad vegetal o animal, podrá ser subastada por la aduana mediante un procedimiento especial que deberá ser establecido por la Dirección General mediante disposiciones administrativas de carácter general. En caso de sobreseimiento definitivo, el propietario de la mercancía tendrá derecho a obtener en calidad de compensación, la suma total que se hubiera percibido en concepto de precio de adjudicación al momento de su remate. En caso que la mercancía objeto de contrabando no sea apta para el consumo humano o implique un peligro inminente para la

salubridad pública o para la salud animal o vegetal, la autoridad aduanera, previo dictamen favorable de las autoridades competentes, procederá a su destrucción inmediata, sin ninguna responsabilidad para el Estado. Dicha diligencia deberá asentarse en el acta correspondiente.

En los casos antes mencionados, el acta de adjudicación o de destrucción, constituirá prueba suficiente de la preexistencia de la mercancía objeto del delito, a los efectos de las valoraciones y consideraciones que sobre el particular deban hacerse en la vía judicial o administrativa.

La ley señala que serán aplicables en estos supuestos las circunstancias agravantes del Código Penal pero que para la LEPSIA serán circunstancias agravantes especiales del delito de contrabando de mercancías y en su caso del delito de defraudación de la renta de aduanas, las siguientes: a) cuando mediare intimidación, amenaza, exhibición de armas, violencia física o moral sobre las personas encargadas del control aduanero, migratorio, sanitario o policial; b) la participación de un funcionario o empleado público, que tenga como responsabilidad el control aduanero, el resguardo o la vigilancia del tránsito de las mercancías; y, c) cuando se simulen operaciones, falsifiquen, adulteren o sustituyan marcas, sellos o cualquier otro signo, con el objeto de realizar, facilitar u ocultar el contrabando o la defraudación de la renta de aduanas.

Cuando concurra alguna de las circunstancias agravantes especiales, se elevará la pena en una tercera parte de la que corresponde al delito. Sobre la pena aplicable a los cómplices y encubridores del contrabando de mercaderías la ley mencionada que se aplicaran las reglas del Código Penal. En este delito, tanto a los autores, cómplices o encubridores, se les puede aplicar la suspensión condicional de la ejecución de la pena, de acuerdo a las reglas de los Códigos Penal y Procesal Penal.

En los casos en que una persona tuviere en su poder mercancías de manufactura extranjera en cantidades mayores a la que amparan los documentos de importación respectivos o sin que se encuentre amparada en su totalidad en tales documentos, estará obligada a probar fehacientemente la entrada legal de las mismas al país, o bien el haberlas adquirido en otra forma legítima. En caso de no hacerlo, la autoridad aduanera o policial que detecte tal situación, deberá dar aviso inmediato a la Fiscalía General de la República, para que esta institución disponga las medidas y procedimientos a que deberá someterse la mercancía sobre la cual no se hubiera legitimado su legal importación o tenencia. En todo caso, la mercancía deberá quedar bajo custodia policial en el local del supuesto propietario, hasta que la Fiscalía se haga presente y disponga lo procedente.

Para los efectos antes descritos la LEPSIA establece que todo importador queda en la obligación de informar a la Dirección General de la Renta de Aduanas, los locales, bodegas, recintos y cualquier edificación o patio en que almacene las mercancías que importa o que adquiere en el mercado nacional, incluso las casas de habitación que utilice con este fin. Y que esa información deberá ser entregada a través del formulario de inscripción o de modificación de datos del Registro de Importadores.

Finalmente, esta sección menciona que la tentativa de contrabando de mercancías se sancionará de acuerdo con las reglas del Código Penal

No obstante, la sección anterior, solamente regula al delito de contrabando de mercaderías en sus diferentes modalidades, no es el único delito establecido en la LEPSIA, puesto que la sección quinta, infracciones aduaneras penales, regula los delitos de Defraudación de la Renta de Aduanas; Ocultamiento, Falsificación o Destrucción de Información; y los Delitos Informáticos.

El delito de defraudación de la renta de aduanas, establecido en el art. 22, establece que cuando las conductas contempladas en los literales a), b), c), d) y e), del artículo 8 de la LEPSIA, provoquen un perjuicio fiscal superior a trescientos treinta y tres salarios mínimos del sector comercio y servicios, dichas conductas constituirán delito de defraudación de la renta de aduanas y la pena a imponer va de cuatro a seis años de prisión. En la misma pena incurrirá quien con la intención de obtener exenciones o beneficios fiscales o evadir los derechos e impuestos y demás cargos que se cobran en razón de la importación, presente documentos de acompañamiento de la declaración de mercancías, falsos o alterados, sin importar la cuantía del perjuicio fiscal. Se entenderán documentos de acompañamiento de la declaración, aquellos que respalden la operación aduanera de importación y sirvan de sustento de los datos consignados en la misma, tales como: certificado o certificación de origen, factura, documento de transporte, declaración de valor, cuando proceda y otros documentos exigidos para el respaldo de las operaciones de importación en la legislación nacional y en los acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio vigentes.

El ocultamiento, falsificación o destrucción de información del art. 23 está sancionado con prisión de tres a seis años y se impone a quien haya creado, ocultado, hiciere total o parcialmente falso o altere información de trascendencia tributaria a la autoridad aduanera o destruya libros de contabilidad o de control tributario, sus registros auxiliares, estados financieros y sus anexos, archivos, registros, mercancías, documentos; así como sistemas y programas computarizados o soportes magnéticos que respalden o contengan la anterior información. Se considera incurso en este delito, tanto la persona que participe directamente en la creación, ocultación, alteración o destrucción expresada, como la que hubiere decidido y dado la orden para la

ejecución de las misma. Mostrando la LEPSIA, puntos de autoría mediata sancionables en la misma.

Posteriormente, la sección quinta finaliza con el artículo 24 y describe a los Delitos Informáticos, cuya pena de prisión oscila entre los tres a cinco años, siendo aquellos en los que alguien: a) accede, sin la autorización correspondiente y por cualquier medio, a los sistemas informáticos utilizados por la Dirección General; b) que se apodere, copie, destruya, inutilice, altere, facilite, transfiera o tenga en su poder, sin autorización de la autoridad aduanera, cualquier programa de computación diseñado por o para tal autoridad o sus bases de datos, que de manera exclusiva y en el ejercicio de sus controles y servicios utilizare la Dirección General; c) que dañe los componentes materiales o físicos de los aparatos, las máquinas o los accesorios que apoyen el funcionamiento de los sistemas informáticos o de comunicaciones, diseñados para las operaciones de la Dirección General, con la finalidad de entorpecerlas u obtener beneficio para sí o para otra persona; d) que facilite el uso del código y la clave de acceso, asignados para ingresar en los sistemas informáticos. La pena será de uno a tres años si el empleo se facilita culposamente; y, e) quien manipule el sistema informático o de comunicaciones a fin de imposibilitar cualquier control que con base en dicho sistema exista la posibilidad de realizar.

Finalmente, la LEPSIA, dedica su sección sexta a la descripción de las infracciones cometidas por funcionarios y empleados públicos y auxiliares de la función pública aduanera, siendo los dos delitos casos especiales de cohecho.

Para ello, regula el cohecho pasivo en su art. 25 sancionando al funcionario o empleado de cualquiera de las instituciones encargadas de ejercer funciones de control y vigilancia sobre las operaciones de comercio exterior que por sí o

por interpósita persona solicitare o recibiere una dádiva, pago, retribución o cualquier otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de la misma naturaleza, para hacer un acto propio o contrario de sus funciones o para no hacer o retardar un acto debido, con prisión de tres a seis años. Similar descripción típica aparece en el delito de cohecho propio del artículo 330 del Código Penal, y en ambos casos estamos frente a delitos especiales en virtud de la calidad del sujeto activo, pero la LEPSIA, identifica al sujeto activo como funcionario o empleado de cualquiera de las instituciones encargadas de ejercer funciones de control y vigilancia sobre las operaciones de comercio exterior, es decir que hay una delimitación más marcada sobre el mismo y sus funciones.

Y en el cohecho activo sanciona al que por sí o por interpósita persona ofreciere o entregare a un funcionario o empleado de las instituciones públicas encargadas de ejercer funciones de control y vigilancia de las operaciones de comercio exterior, cualquier dádiva, pago, retribución o cualquier otro beneficio o ventaja de la misma naturaleza, para que dicho funcionario haga un acto propio o contrario de sus funciones o para no hacer o retardar un acto debido, con la misma pena señalada en el artículo anterior para dichos funcionarios y empleados. Acá, al igual que en el art. 335 del Código Penal que tipifica al cohecho activo, se mantiene similar la estructura del tipo penal, pero se individualiza de forma más específicamente al funcionario o empleado de las instituciones públicas encargadas de ejercer funciones de control y vigilancia de las operaciones de comercio exterior.

3.2.5 Resoluciones sobre la LEPSIA

La cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, sostiene que, en los delitos regulados en la LEPSIA, el bien jurídico protegido como se ya se ha mencionado en el capítulo dos, es la Hacienda Pública, entendiéndola

como la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio el cual constituye el erario público, con el cual el Estado dirige su actividad financiera. Y que, en los casos de contrabando de mercadería, al ingresar de esta manera perjudica al patrimonio del Estado, no obstante, cuando se introducen mercaderías al país por personas jurídicas o naturales, el Estado percibe un impuesto el cual nutre el patrimonio y la disminución de su valor económico afecta a la totalidad de la sociedad.

Asimismo, que los delitos regulados en la misma, sobre todo el contrabando de mercadería consiste en que los actores materiales del delito tienen la intención de engañar al agente aduanero sobre la documentación que ampara la mercancía traída del extranjero, para deducirse tributos correspondientes al Fisco. El objeto material del injusto es la mercancía extranjera, que es un elemento que se requiere para la configuración de la parte objetiva del hecho punible que nos atañe, este es un elemento que no puede ser presumido por el juzgador, sino que le corresponde establecerlo certeramente al ente acusador, ya sea con prueba directa o, al menos, a través de indicios unívocos, fuertes, precisos y concordantes.¹⁶⁵

En el caso del Delito de “*Contrabando de Mercaderías*” podemos ejemplificar el proceso penal con causa número 193–10–2009-1 el cual se seguía en contra de Herver Rolando Sibrián Serrano, por atribuírsele el delito de “*contrabando de Mercadería de Dudosa Procedencia*”, en dicho proceso se establece que el imputado tiene la capacidad de culpabilidad, es decir de responder por sus actos, ya que no es enajenado mental, y al analizar el caso

165 Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección *del Centro, Interlocutoria con fuerza definitiva, Ref: INC-232-2016* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2016), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=1&data=DocumentosBoveda%2FD%2F1%2F2010-2019%2F2016%2F10%2FC0EDA.PDF&number=790234&fecha=10/10/2016&numero=INC-232-2016&cesta=0&singlePage=false%27>

el tribunal establece que el imputado al transportar la mercadería sin la documentación respectiva con la que se pudiera amparar la propiedad o tenencia , basados en la confesión de los hechos de parte del imputado, se denota que lo hizo con conocimiento de la licitud de este acto, por lo que estaba en capacidad de no realizar dicha conducta, sin embargo decidió hacerlo, por lo que partiendo de ese análisis la conducta cometida por el acusado es típica y Antijurídica se declaró culpable como “autor” del delito de contrabando de Mercadería de Dudosa Procedencia.¹⁶⁶

166 Tribunal de Sentencia de Chalatenango, Sentencia condenatorio, Ref: 193–10–2009-1, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009), <https://app.vlex.com/#/vid/402553986>.

CAPÍTULO IV

PROBLEMAS DE AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

En éste capítulo se abordarán los problemas que representa la determinación de la responsabilidad penal -en relación al título de imputación personal- de cada una de las personas que tienen incidencia en el cometimiento de un hecho delictivo que atenta contra la Hacienda Pública, siendo que, en ocasiones cuando se utilizan personas jurídicas para realizar dichas actividades delictivas se vuelve más complejo el análisis jurídico penal y además la determinación de la responsabilidad penal sin romper con los principios constitucionales de la presunción de inocencia y culpabilidad.

4.1 Prolegómenos de los problemas generales de autoría y participación en los delitos económicos.

Los tipos de delitos económicos, en un sentido más estricto (estafas, delitos societarios, delitos contra el sistema financiero, etc.) o más laxo (los que se producen en la actividad económica, como, por ejemplo, las cuestiones referentes a la responsabilidad penal por la producción o comercialización de bienes o productos defectuosos peligrosos o lesivos de bienes jurídicos como la vida o la salud de las personas, delitos medioambientales, etc.), no plantean como regla general, en sí mismos, problemas generales que les afecten, como por ejemplo que en ocasiones sean delitos especiales de los que no puede ser autor quien no reúne la cualificación típica.¹⁶⁷

Lo peculiar de ellos, lo que los convierte en un problema especial de autoría y participación o, mejor aún, de atribución de responsabilidad penal entre los

¹⁶⁷ Miguel García Díaz y Conlledo, "Problemas Actuales de autoría y participación en los delitos económicos", *Revista Nuevo Foro Penal* n.71, (2007), 116.

distintos intervinientes, es que a menudo se producen en el seno de una empresa económica, es decir, en el de una estructura compleja que se caracteriza, entre otras cosas, por la de distribución de funciones y división del trabajo y de jerarquía, especialización y complementariedad (también descentralización de las decisiones y controles, a menudo). A ello debe unirse la existencia de sistemas de fidelización de los miembros de la empresa, que a veces son capaces de hacer por ella lo que no harían como individuos independientes.¹⁶⁸

En este sentido, Muñoz Conde sostiene que se debe enfrentar a los problemas que surgen en el ámbito económico empresarial a la hora de determinar quiénes son los verdaderos autores, aunque no realicen directamente las acciones ejecutivas constitutivas del delito, y quiénes, aun realizándolas, todo lo más pueden ser considerados como partícipes o incluso quedar totalmente impunes.¹⁶⁹ Asimismo, el autor sostiene que una forma de resolver el problema, aunque no siempre y en todos los supuestos de criminalidad a los que nos hemos referido, es recurrir al delito de asociación ilícita, y que se castiga de forma autónoma e independientemente del delito o delitos que a través de la asociación ilegal se cometan, con los que en todo caso puede entrar en concurso real o ideal. Esta autonomía del delito de asociación ilegal puede ser muy importante para castigar adecuadamente algunas formas de criminalidad organizada, ya que el castigo de la pertenencia o la dirección de una asociación ilícita, puede ya de por sí ser suficiente o servir de penalidad alternativa en los casos en los que no se puede imputar, conforme a las reglas generales de imputación a título de autoría o participación y a la valoración de

168 Díaz y Conlledo, "Problemas Actuales de autoría y participación en los delitos económicos", 116.

169 Francisco Muñoz Conde, "Problemas de autoría y participación en el derecho penal económico, o ¿cómo imputar a título de autores a las personas que, sin realizar acciones ejecutivas, deciden la realización de un delito en el ámbito de la delincuencia económica empresarial?", *Revista Penal*, n.9 (2002): 59-60, <http://hdl.handle.net/10272/12625>

la prueba que haga el tribunal, a todos los miembros de la organización los hechos concretos realizados sólo por algunos miembros de la misma.

La complejidad de la estructura organizativa hace que los preceptos sobre autoría y participación que aparecen en los códigos penales encajen muy bien, pues parecen estar pensados (ese es su origen histórico) para el delincuente que actúa solo o, a lo sumo, para el que actúa con unos pocos, como mucho organizado en forma de banda pequeña, estructura a la que las figuras de la autoría, sobre todo la coautoría, y la cooperación o complicidad son fácilmente aplicables.

En la delincuencia empresarial parece precisamente que el centro de gravedad no radica en los ejecutores inmediatos, que bien pueden ser meros actuantes de propia mano sin capacidad de decisión y, a veces, sin conocimiento exacto de lo que llevan a cabo, aunque otras son verdaderos especialistas (“ejecutivos agresivos”, contables, etc.), sino en “los sujetos de arriba”, los que adoptan decisiones que otros ejecutan.¹⁷⁰

Como se dijo, estos delitos presentan especiales problemas en cuanto a la participación. El principal inconveniente se advierte al momento de distinguir entre autores y partícipes en casos de división de tareas entre diversos integrantes del grupo; incluso se presenta el caso de quienes planifican o deciden la realización de los ilícitos, pero no intervienen en los hechos, que son llevados a cabo por otras personas.¹⁷¹

Es frecuente que, en las empresas, quienes toman las decisiones están muy lejos de la materialidad de los hechos. En tales casos, la teoría del dominio del hecho se presenta como insuficiente, ya que, si el subordinado actúa

170 Ibidem.

171 Lorenzo del Río Fernández, “La autoría en organizaciones complejas”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, n.9 (1999), 201.

dolosamente, el directivo no tiene el dominio del hecho -aunque sea quien conformó la voluntad de cometer el ilícito en el seno del órgano de administración de la sociedad-, por lo cual se vería relegado al plano del partícipe, lo que en principio no parece justo.¹⁷²

Roxin realizó una variación de la autoría mediata, trazando su teoría del dominio de la organización, basándose en el dominio como criterio de decisión, porque tratándose de una organización criminal, la realización del delito no depende de los ejecutores, que son fungibles y no pueden impedir el resultado, sino de quienes imparten las órdenes.¹⁷³ Pero esta tesis es aplicable a los casos de organizaciones cuyo objeto sea cometer delitos, que no es el caso de los delitos realizados incidentalmente, en el seno de una empresa creada con fines comerciales y de realizar negocios lícitos.¹⁷⁴

No es una buena solución crear para los supuestos de delincuencia organizada (menos aun en la empresarial, en la que resultaría casi imposible y especialmente negativo) tipos absolutamente omnicomprensivos, en que las diferencias entre preparación, ejecución y consumación se diluyan y se consagren para ciertos delitos conceptos unitarios de autor, es decir, que cualquiera que intervenga en ellos sea autor. Con eso se pierden las ventajas, propias del Derecho penal de un Estado de Derecho, de un preciso perfilamiento de lo típico y se igualan conductas de diferente gravedad, extendiéndose indebidamente la punibilidad.¹⁷⁵

172 Carolina Robiglio, "La autoría en los delitos tributarios", (*Tesis Posgrado, Universidad de Buenos Aires, 2003*), 33. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0262_RobiglioCLI.pdf

173 Ibidem.

174 Ibidem.

175 Miguel Díaz y Conlledo, *Problemas Actuales de autoría y participación en los delitos económicos*, 118.

Una lectura apresurada (y, a veces interesada) de preceptos de este tipo podría conducir a la falsa conclusión de que permite simplificar el problema del reparto de responsabilidades en la delincuencia empresarial: responderían sin más el miembro u órgano de representación, es decir, el directivo o administrador de hecho o de Derecho. Se obviarían dificultades y se llevaría la responsabilidad penal (como, en principio, podría parecer lógico, hacia los centros de decisión empresariales). De hecho, el Tribunal Supremo español dictó alguna resolución en este sentido, bajo la vigencia del precepto de actuar por otro antecedente del actual, en relación con delitos contra el medio ambiente por vertidos de empresas industriales.¹⁷⁶

Pues bien, este proceder es absolutamente incorrecto y no responde al verdadero contenido de los artículos correspondientes de las legislaciones referidas en esta investigación. Es incorrecto, pues no se puede hacer responder al directivo o representante por hechos que él no haya realizado (directamente o en otra forma de autoría) o en los que no haya participado, sólo por el hecho de ser directivo. Ello conculcaría principios restrictivos del *ius puniendi* tan importantes como el de responsabilidad personal (y casi siempre también el de responsabilidad subjetiva). Por ello hace muy bien el CP colombiano y el salvadoreño (que, en una declaración más discutible, señala que el actuante por otro es también autor, como si de trata de una forma distinta de autoría a la del autor inmediato, mediato o coautor: es autor, pero no de otra clase nueva) en exigir expresamente que el actuante por otro “realice la conducta punible”.¹⁷⁷

Y es que el sentido de estas cláusulas no es el de suplir la realización del hecho, sino, ni más ni menos, el de evitar la laguna de punibilidad que se

176 Ibidem.

177 Ibidem.

produciría en los delitos especiales (los que requieren alguna cualidad especial en el autor) si quien materialmente realiza el hecho, el representante, no reúne la cualidad especial que concurre en el representado (la persona jurídica en este caso). De no ser por estas cláusulas, el representado no respondería pues no realiza el hecho, no es su autor, y el representante tampoco podría responder como autor, pues, pese a realizar el hecho, no reúne la cualidad típica exigida al autor, que sí recae en el representado, ni como partícipe (porque no hay hecho típicamente antijurídico de otro en el que intervenga).¹⁷⁸

4.1.1 La autoría y la participación en los delitos especiales.

El problema que se presenta aquí consiste en cómo deben aplicarse las reglas de “autoría y participación” en estos delitos cuando intervienen en la ejecución de los hechos tanto sujetos que reúnen la cualidad exigida por el tipo penal (intraneus) como otros que no la poseen (extraneus). Es esta participación del extraneus en los delitos especiales la que ha generado desde tiempo antiguo mucha polémica en la doctrina penal alemana (y algo más tarde en la hispanoamericana), llevando a soluciones de lo más dispares que van desde la impunidad total del extraneus (y en muchos casos también la del intraneus) hasta su punibilidad como partícipe del hecho punible del intraneus, o incluso como autor del delito común subyacente (en los delitos especiales impropios). En resumen, existen dos posibilidades para llevar a cabo la delimitación de la autoría y la participación en los delitos especiales: emplear -como se hace en los delitos comunes- la teoría de “el dominio del hecho”, o recurrir a la relativamente nueva teoría de la “infracción del deber”. Ambas soluciones provienen de Alemania donde el problema mismo fue planteado por Johannes Nagler ya en 1903 en su monografía “*Die Teilnahm an Sonderverbrechen*”

¹⁷⁸ Ibidem.

(La participación en los delitos especiales). La segunda corriente fue fundada por Claus Roxin en 1963 a través de su obra "*Täterschaft und Tatherrschaft*" (Autoría y dominio del hecho). La mayoría de los autores aplican, de distinta manera, los principios de la teoría del "dominio del hecho" también en los delitos especiales. Hay sobre todo dos posibilidades (que se describen con la terminología empleada en la doctrina hispana): a) *La teoría de la ruptura del título de imputación*; y b) *la teoría de la unidad del título de imputación*.

4.1.1.1 La teoría de la ruptura del título de imputación.

Según ella, los tipos penales de delitos especiales solamente se referirían a los intraneus; por lo tanto, los extraneus solamente serían punibles sobre la base de los tipos penales comunes que concurren ("cada uno responde por su propio injusto"). En el caso de los "delitos especiales propios", aplicando consecuentemente esta teoría, siempre habría impunidad en el extraneus, pues no existe ningún delito común subyacente aplicable a éste. Pero el defecto esencial de esta teoría está en que atenta contra la "accesoriedad" de la participación, pues en los casos en los cuales quien haya tenido el dominio del hecho hubiera sido el intraneus, la punibilidad del partícipe extraneus no va a depender del "hecho principal" punible (el delito especial), sino de otro que en realidad no se ha cometido (el delito común). Y también al revés, cuando el dominio del hecho lo hubiera tenido el extraneus, el intraneus resultaría punible como partícipe de un "delito especial" que no se ha cometido en realidad, pues al extraneus se le imputa el delito común. Por último, en los casos de "delitos especiales propios", donde no existen delitos comunes aplicables, habría siempre impunidad del extraneus y, en los casos en que éste ejecute los hechos, por accesoriedad, también sería impune el intraneus.

4.1.1.2 La teoría de la unidad del título de imputación

En cambio, para la teoría de la unidad del título de imputación, el extraneus sí puede ser partícipe del delito especial, pues si bien no es ni puede ser considerado autor, nada impediría que pueda ser abarcado como cómplice o instigador de dicho delito. También al extraneus se dirigiría la norma subyacente al tipo penal, pues se trataría de proteger un interés determinado (un bien jurídico) y la protección no solamente sería de interés para todos, sino crearía también el deber, dirigido a todos, de no atentarse contra esta protección. Los partidarios de esta tesis refutan el argumento de que la regla de la “comunicabilidad de circunstancias personales” exigiría la “ruptura del título de imputación” cuando el delito haya sido cometido conjuntamente por intraneus y extraneus. Esta regla precisamente diría lo contrario de lo que se argumenta: consagraría la “accesoriedad” de la participación respecto de la autoría, y la imposibilidad de la punibilidad del extraneus como autor del delito especial; pero no diría que el extraneus no pueda ser partícipe de un delito especial. Luego, el partícipe siempre lo será en relación con un hecho punible cometido por el autor y no con un hecho inexistente. Además, el extraneus que colabora con el intraneus en la comisión de un delito especial impropio, en realidad, no realizaría un injusto del delito común, sino uno más grave que éste: el del delito especial.

Aunque la teoría de la “unidad del título de imputación” haya dominado en los últimos años tanto en la doctrina alemana como en la española, ella no deja tampoco de tener vacíos. Es especialmente insatisfactoria cuando se trata de fundamentar la autoría del intraneus que se vale de un “extraneus” que actúa voluntaria y conscientemente (y, por lo tanto, en realidad, sin las características del “intermediario” de la autoría mediata tradicional) en la ejecución del delito. Este caso se conoce en la doctrina como el de un

instrumento doloso no cualificado. Aplicando aquí estrictamente la teoría del “dominio del hecho” tendría que, en los delitos especiales impropios, aplicarse al extraneus la pena por autoría del delito común y, al intraneus, solamente una sanción penal como partícipe de este delito común; y en los delitos especiales propios sería inevitable la impunidad de ambos (bajo cualquiera de las dos teorías antes analizadas): la conducta del extraneus sería atípica y, por accesoriadad limitada, la del intraneus también lo sería.¹⁷⁹

4.1.2 Distintas formas de autoría y participación en los delitos económicos especiales¹⁸⁰

Ningún problema hay, en cambio, para admitir una coautoría, cuando los sujetos que intervienen en la realización de un delito económico tienen, directa o indirectamente, la cualidad de deudores o, en su caso, la de administradores o socios, y pueden ser, por tanto, cada uno de ellos autores perfectamente idóneos de estos delitos. A este respecto cabe distinguir diversos supuestos: 1º) Una coautoría entre varios deudores, o administradores o socios. 2º) Una coautoría entre el deudor y su administrador, de hecho, o de derecho. 3º) Una coautoría entre los diversos administradores del deudor o de la sociedad. Por lo que respecta a los administradores, una vez afirmada la posibilidad de que el administrador, de hecho, o de derecho, pueda ser considerado autor en sentido estricto no hay ningún problema en admitir también la coautoría cuando se trate, por ejemplo, de diversos administradores o socios en un delito de administración desleal, o de la intervención de éstos junto con el deudor propiamente dicho en la comisión de una insolvencia punible.

179 Manuel Abanto Vázquez, “Autoría y participación y la teoría de los delitos de infracción del deber”, *Revista Penal*, n.14 (2004), 4-7

180 Francisco Muñoz Conde, “Problemas de autoría y participación en el derecho penal económico”, 92-95

Otro problema hace referencia a la posibilidad de autoría mediata. Por autoría mediata debe entenderse, la realización de un hecho punible, sirviéndose de otro como instrumento. El carácter especial de algunos delitos económicos como las insolvencias punibles, la administración desleal o el delito fiscal, no plantea ninguna dificultad para admitir la autoría mediata, ya que los "delitos especiales" al contrario de los llamados "delitos de propia mano" no necesitan ser realizados directa-corporalmente por su autor, sino que éste puede servirse como mediador de otra persona. Así, por ejemplo, cabe insolvencia punible en autoría mediata: el deudor para frustrar la reclamación de sus acreedores ordena a su apoderado o administrador, que nada sabe, que enajene todos sus bienes. Igualmente cabe la autoría mediata en la administración desleal: el administrador de la sociedad ordena al cajero de la misma que realice unos pagos a una determinada persona. En general, en los delitos económicos que se cometen en el ámbito empresarial los ejecutores de las acciones constitutivas de delitos son meros instrumentos irresponsables. En este sentido, cabe considerar como tales los que ejercen funciones puramente burocráticas, o técnicas que requieren alguna cualificación (como la de contable, informático, etc.) que sólo tienen relevancia penal en la medida en que son utilizadas como integrantes de un plan decidido por otros. Estos casos no plantean ningún problema respecto a la ejecución misma, porque en la autoría mediata lo característico es precisamente que el instrumento es el que ejecuta la acción típica y que éste no es responsable del delito que realiza.

Por supuesto, que si son varios los deudores o los administradores que dan las instrucciones a las personas meramente ejecutoras que actúan sin saber que cooperan en la realización de una insolvencia fraudulenta, un fraude a Hacienda o una administración desleal, podrá hablarse de una "coautoría mediata", en la medida en que, como sucede en el ámbitos de los órganos

colegiados de las personas jurídicas, sean varios los que, teniendo las cualidades exigidas para el autor del tipo delictivo, decidan la realización del hecho. Cabe también que el ejecutor de la acción típica actúe conociendo el carácter delictivo de la acción que realiza, pero siguiendo las instrucciones y los planes aprobados por los miembros del Consejo de Administración, administradores, directivos, de la empresa, etc. Así, por ejemplo, puede suceder que el que, sin ser deudor ni administrador de hecho o de derecho, ejecuta la acción típica, sea consciente de que coopera en la realización de una insolvencia fraudulenta de la empresa para la que trabaja o de un delito fiscal o de cualquier otro delito especial, y que su actuación, por sus especiales conocimientos en materia fiscal o de contabilidad, etc., sea especialmente relevante para la comisión del delito que sea, por lo que además cobra una importante suma. En este caso su responsabilidad deberá determinarse en base a la figura de la cooperación necesaria; mientras que la responsabilidad de los que, teniendo las cualidades de deudor o de administrador de hecho o de derecho, deciden, planifican y organizan la creación de un estado de insolvencia en fraude de los acreedores, o una administración desleal en perjuicio de la sociedad, o un fraude a la Hacienda Pública se debe exigir por la figura de la coautoría, aunque no intervengan directamente en la fase ejecutiva del delito.

Pero ¿La teoría sobre el “dominio de la organización” sería válida también para solucionar los delitos empresariales realizados por aparatos no estatales de poder ubicados dentro del ordenamiento jurídico? El propio Roxin en la séptima edición alemana de su obra “Tätershaft und Tatherrschaft”, expresa que la doctrina mayoritaria rechaza la extensión del “dominio de la organización” a las estructuras jerárquicas del mundo empresarial. Sostiene que, si en una gran empresa que participa en la vida económica dentro del ordenamiento jurídico, un jefe de departamento insta a un empleado a cometer

una falsedad documental -en caso de ejecutarse la conducta típica- es sólo inductor del delito cometido por el subordinado como autor –aunque éste sea fungible-, puesto que en una organización que opera en el marco de la legalidad no hay que obedecer las órdenes antijurídica. Por ello la solución más eficaz para un importante sector de la doctrina actual es acudir a la estructura de la omisión impropia para atribuir responsabilidad a los superiores jerárquicos en la organización empresarial, que no hubiesen evitado que el hecho delictivo se ejecutase por parte de sus subordinados. Para ello es necesario acreditar que los directivos ejercían una situación de competencia específica que les posibilitaba y obligaba a controlar los factores de riesgo para bienes jurídicos que puedan derivarse de las personas o cosas sometidas a su dirección. No obstante, debemos tener presente que, en tanto y cuanto la delincuencia empresarial tenga conminadas penas privativas de libertad, seguirá integrando el núcleo duro del Derecho Penal, debiendo rechazarse categóricamente cualquier intento de flexibilizar las reglas de imputación – como la ampliación de los criterios de autoría o de la comisión por omisión- como también los principios político-criminales de legalidad, mandato de determinación o culpabilidad.¹⁸¹

4.1.3 La teoría de los “delitos de infracción de deber”

Una concepción totalmente diferente para dar solución a los problemas de autoría y participación en los delitos especiales es la propugnada por Claus Roxin: la teoría de la infracción del deber. Roxin afirma, básicamente, lo siguiente:

181 Centro de Investigación interdisciplinaria en el Derecho Penal Económico, “Teoría de los aparatos organizados de poder y delitos empresariales”, Carlos Julio Lascano, consultado el 30 de enero de 2021, http://www.ciidpe.com.ar/area1/APARATOS_ORGANIZADOS_DE_PODER_Y_DELITOS_EMPRESARIALES._LASCANO.pdf

4.1.3.1 Los tipos penales de la parte especial pueden sistematizarse distinguiéndolos entre “delitos de dominio” y “delitos de infracción del deber”: En los primeros, el legislador presupondría el “dominio” de la conducta típica por parte del autor, sea por sí mismo, por intermedio de otro o conjuntamente con otros; en cambio, en los segundos, el reproche penal iría dirigido a la “infracción” de un “deber específico” del sujeto activo sin importar cómo la realice. En este segundo grupo se ubicarían, básicamente, los “delitos especiales”, los delitos de “omisión” y los delitos “de propia mano”; sin embargo, el propio Roxin aclara que para tener una mayor precisión sobre el carácter de “delito de infracción del deber” dentro de estos tres grupos todavía se necesitaría un análisis más profundo.

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

4.1.3.3 La posición de Roxin implica algo más: no solamente la autoría se desliga del “dominio del hecho”, sino la “participación” prescinde ahora de una comisión “dolosa” por parte del autor: En los delitos de infracción del deber solamente importaría la infracción objetiva del deber; el “dolo” solamente sería necesario para la punibilidad del autor intraneus, pero no

influiría en la punibilidad del extraneus. Entonces, la “accesoriedad” debería ser entendida, en los delitos de “infracción del deber”, en el sentido de que la participación (instigación o complicidad) dependería solamente de una “infracción del deber”, sea que ésta haya sido cometida dolosa o culposamente.¹⁸²

En Alemania, en los últimos años se ha incrementado el número de seguidores de la tesis de la “infracción del deber”, aunque no siempre empleen los mismos fundamentos ni asuman todas sus soluciones. Entre otros, Jakobs ha sido uno de los primeros en seguir la tesis de Roxin y desarrollarla, aunque empleando otra terminología y en el marco de una teoría particular del injusto penal. El mayor atractivo de la teoría de la “infracción del deber” es la simplicidad de las soluciones dadas a temas tan complejos como el caso del “instrumento doloso no cualificado”, así como la falta de alternativas razonables de las teorías que parten del “dominio del hecho”.

Pero todavía persisten críticas importantes al modelo de Roxin. La mayoría de ellas se dirige solamente a reducir el ámbito de actuación de la “infracción del deber” como definidora de la autoría; en pocos casos las críticas tienden a rechazarla por completo, y menos aún a rechazar la existencia de “delitos de infracción del deber”.¹⁸³

4.2 Problemas de autoría y participación en los delitos contra la Hacienda Pública

Entrando en detalle con la investigación, si se atiende a la perspectiva material, habrá que dilucidar si se trata de un delito de dominio o de un delito de

182 Carlos Julio Lascano, “Teoría de los aparatos organizados de poder y delitos empresariales”, 8-10

183 Carlos Julio Lascano, “Teoría de los aparatos organizados de poder y delitos empresariales”, 11.

infracción de un deber. Si se admite que el criterio de imputación al autor es el del dominio del hecho, entonces se permitirá trasladar la condición de autores a aquellas personas que, aunque no ostenten la cualidad de obligado tributario exigida por el tipo, realizan materialmente el hecho con dominio social. Ello permitiría castigar supuestos que, en otro caso, podrían permanecer impunes, como es el supuesto del “testaferro”, dado que el dominio social típico posibilita calificar como verdadero autor al administrador fáctico que utiliza como administrador de derecho a una persona que desconoce completamente sus obligaciones tributarias y que, por ello, actúa en una verdadera situación de error sobre el tipo.

Por el contrario, si se parte de la base de que es un delito de infracción de un deber institucional, será el nombramiento formal de representante el que comportará la transferencia del deber específico propio del status de obligado tributario, sin que puedan ser tomados en consideración (al menos como regla general) aspectos fácticos como criterio de imputación de responsabilidad por incumplimiento del deber.

La cuestión ha sido muy controvertida; aquí se defiende que los delitos contra la Hacienda Pública en El Salvador contienen un delito mixto, con componente de dominio y de infracción de un deber, puesto que no solo nos referimos al delito de evasión fiscal, sino a todos los tipos penales que tengan como bien jurídico protegido a la Hacienda Pública salvadoreña, en virtud de lo cual cabrá proponer un tratamiento intermedio, admitiéndose en determinados casos la posibilidad de castigar al sujeto no cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho.

4.2.1 Aspectos dogmáticos que orientan la determinación de la autoría y participación en el delito tributario.

El contenido de los injustos tributarios previstos en el Código Penal, está dado por el incumplimiento de una obligación que dimana de una relación o vinculación con la Administración Financiera. A partir de esa exigencia típica, subyacente en todas las modalidades del delito fiscal, debe abordarse el problema del sujeto activo en los delitos tributarios. Por lo demás, el carácter fraudulento que ha de revestir el incumplimiento de dicha obligación constituye una exigencia típica vinculada a la lesividad de la conducta, que *prima facie* no ofrece criterios para la delimitación de la órbita de potenciales autores.¹⁸⁴

La obligación, cuyo incumplimiento fraudulento -a excepción del delito contable- configura el injusto típico puede estar referida: i) al pago de los tributos que establecen las leyes, ii) a la entrega, en un plazo determinado, de los montos captados por los agentes de retención y percepción de tributos, iii) al incumplimiento de deberes de veracidad cuya infracción comporte la obtención de exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, iv) al incumplimiento de deberes de veracidad vinculados a la solvencia patrimonial del obligado, cuya infracción imposibilite el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización, y v) el cumplimiento de deberes de veracidad contable, que incluye la exigencia de llevar libros y registros contables; de anotar actos, operaciones e ingresos; y, de conservar la documentación contable y exhibirla ante la Administración Tributaria.¹⁸⁵

Al estar configurados estructuralmente como leyes penales en blanco, la interpretación de los delitos fiscales como delitos comunes o delitos especiales solo puede ser efectuada a partir del análisis de la naturaleza y alcance de la

184 José Leandro Reaño Pescheira, "La autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", *Revista Advocatus*, n.26, (Perú, 2012), 80.

185 Ibidem.

obligación tributaria, y no exclusivamente desde el derecho penal. Como es sabido, la distinción entre delitos comunes y delitos especiales obedece a consideraciones meramente formales vinculadas a la finalidad comunicativa de las normas penales.¹⁸⁶

En el contexto del estudio del delito de defraudación tributaria, una de las cuestiones que ha generado mayor controversia es precisamente la clasificación del tipo penal como un tipo común o un tipo especial. Conforme a esta clasificación se dice que son delitos comunes los que pueden ser realizados por cualquier sujeto a título de autor y que son delitos especiales los que, en cambio, solo pueden ser cometidos por un círculo restringido (o limitado) de sujetos, a título de autor. En la actualidad se dice que la doctrina mayoritaria entiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, sin embargo, no es para nada usual que se profundice en el concepto de delito especial, en su fundamento, en la naturaleza jurídica de los elementos que limitan la autoría ni, tampoco, en la determinación del círculo de posibles autores.¹⁸⁷

La concreción de quién puede ser autor en el delito de defraudación tributaria es una cuestión que se revela de la mayor importancia en orden a esclarecer los límites de las posibilidades de atribución de responsabilidad penal a los sujetos que intervienen (aportando diferentes conductas) en la realización del tipo penal. De hecho, vale la pena subrayar la atención doctrinal que ha recibido la posibilidad de imputar responsabilidad penal al asesor fiscal por defraudaciones a la Hacienda Pública.¹⁸⁸

186 Ibidem.

187 Natalia Torres Cadavid, "El delito de defraudación tributaria ¿un delito especial o un delito común?", Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología n.20 (España: 218), 3. <http://criminet.ugr.es/recpc/20/recpc20-29.pdf>

188 Ibidem.

Tal y como mencionaba supra, la mayoría de la doctrina española defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, sin embargo, afirmo también que no existe acuerdo alguno en definir quiénes integran el círculo posible de autores del delito. Incluso, según la formulación que realizan algunos autores, es muy fácil confundir los conceptos. Es decir, las expresiones “obligados tributarios” y “sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria” (además de contribuyente según otros) se utilizan muchas veces como sinónimos y de forma intercambiable cuando son cosas distintas, se trata de conceptos diferentes. Situación que, de hecho, aparece reflejada en la ulterior delimitación que se hace en concreto del círculo de autores y, también, en las diferentes razones que se aducen para concretar el delito fiscal como un delito especial (propio).¹⁸⁹

Tiene que tenerse en cuenta, además, la dificultad añadida (que ya se apuntaba) de las modificaciones legislativas que en el ámbito tributario ocurren y que pueden pasar fácilmente desapercibidas en el ámbito penal, cuando en realidad pueden tener también consecuencias en la interpretación del injusto penal. La controversia acerca de la cualificación del autor, al igual que otros problemas dogmáticos del delito de defraudación tributaria, ha estado marcada por la intención de procurar ampliar el ámbito de punición del delito lo máximo posible, para que la literalidad del tipo penal se “corresponda mejor” con las motivaciones político criminales de disuadir, perseguir y castigar el fraude tributario.¹⁹⁰ En ese sentido, El Salvador no solo castiga la defraudación tributaria o defraudación al fisco y la evasión de impuestos, sino también la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, los reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, y la proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores. Recordemos

189 Ibidem. 15.

190 Ibidem. 15-16.

que el legislador salvadoreño realizó estas reformas ampliando la punibilidad de las conductas en el año 2004. También con la intención de procurar colmar las lagunas de punibilidad que se derivan de una interpretación restrictiva del tipo penal y una aplicación coherente de las reglas de autoría y participación.

En consecuencia, en la doctrina es posible encontrar un sin número de propuestas de tratamiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial, en las que varía la cualificación especial que se le exige al autor y, por ello, la determinación de quiénes pueden integrar el círculo de autores en el delito.

Resulta evidente que la concreción de la cualidad especial y de quien la detenta tiene una gran importancia para la atribución de responsabilidad penal en la medida en que amplía o restringe el círculo de posibles autores. Entre los partidarios de calificar el delito de defraudación tributaria como un delito especial hay acuerdo unánime en que el contribuyente hace parte del círculo de posibles autores. Hay acuerdo mayoritario en que los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria también pueden ser autores. Pero se discute intensamente acerca de si se puede entender que otros obligados tributarios o no obligados tributarios (de manera muy relevante, el representante) también puedan ser considerados intraneus y, por ende, autores.¹⁹¹

Como se verá a continuación, la posible cualidad que se le exija al autor (ser el contribuyente o el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o un obligado tributario o un obligado tributario más su representante o quien ocupe la posición del sujeto pasivo) están en relación con una mayor restricción o con una mayor comprensión de sujetos que pueden hacer parte del círculo de autores. Es decir, el contribuyente es un sujeto pasivo, pero el sustituto no es

191 Ibidem.16-17.

contribuyente. Puede ser obligado tributario un sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria pero no al revés, entre los obligados tributarios solo son sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto del contribuyente. A los obligados tributarios es posible sumar, además, el representante, ampliando el ámbito de sujetos cualificados y, conforme a la más comprensiva de las posturas, cualquiera que ocupe la posición puede terminar estando cualificado para intervenir en el delito en calidad de autor. Adicionalmente, como se verá a continuación, aparentemente cualquiera de estas propuestas interpretativas tendría respaldo en la normativa tributaria.

4.2.2 Sujetos Obligados.

Es imprescindible en este tipo de delitos ubicar, según el derecho tributario, quien es el sujeto obligado; la teoría general de las obligaciones nos enseña que existen tres elementos indispensables los cuáles son: 1. Las personas entre quienes se forma la obligación: sujetos (activo y pasivo), 2. La prestación comprometida entre ambos sujetos es decir el objeto de la obligación; y, 3. El hecho que le da nacimiento a la obligación llamado causa o fuente de la obligación: partiendo de esto nos enfocaremos en definir los sujetos de la relación Tributaria.

Así las cosas, el sujeto activo quien es el acreedor, a cuyo favor la prestación se establece, en este caso el sujeto activo, vale decir el acreedor de la obligación es siempre el Estado, en perjuicio de su poder de imposición o soberanía fiscal.¹⁹²

En segundo lugar, tenemos al sujeto pasivo el cual en este caso es el contribuyente. El sujeto pasivo es considerado un sujeto de derecho que se

192 Manuel de Juano, *“La obligación tributaria: el sujeto, el objeto, la causa”*, (Santa Fe: 1958), 72.

https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/3826/RU036_07_A005.pdf?sequence=1&isAllowed=y

obligue al pago del gravamen, pero es importante no confundir al sujeto de hecho es decir el sujeto incidido con el sujeto de derecho es decir el sujeto percutido, que es el que recibe el impacto de la ley tributaria por ser el que ella señala. El sujeto pasivo es el deudor, vale decir, la persona que debe la prestación considerada respecto del acreedor, la obligación figura en su activo, y vista respecto del deudor, la obligación figura en su pasivo. En ese orden, podemos identificar que el obligado en este caso es el contribuyente es decir el sujeto pasivo.

Ahora bien, además del sujeto pasivo que acabamos de definir como contribuyente, existen otros sujetos pasivos, es decir obligados, a las personas de existencia visible o ideal que el derecho fiscal acuerda personería se suman otros sujetos pasivos de impuesto que revisten igual calidad por llenarse a su respecto determinados requisitos que la ley señala sobre vinculación o ligamento económico derivado del amalgamiento de sus capitales, dirección unitaria de los negocios o actividades, reparto de utilidades, etc.

La doctrina y la legislación contemplan la intervención de otro sujeto que no es el contribuyente para que satisfaga la prestación tributaria, a pesar de que éste no realice el hecho imponible o que sobre él no se verifique la hipótesis de incidencia establecida como generadora de la obligación tributaria.¹⁹³

Distinto a lo que ocurre con la figura del contribuyente, la responsabilidad debe estar determinada por ministerio de ley, debido a que esta calidad no se configura con la realización fáctica del hecho generador como sucede con el contribuyente; por lo que, no pueden existir sujetos responsables por deuda ajena, sino están determinados por las normas jurídicas tributarias respectivas,

193 Carmen del Pilar Robles Moreno, Mary Ann Gamarra Bellido, "La sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria y la capacidad de pago", *Foro Jurídico Revista de Derecho n. 1* (Peru, 2002), 91. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18268/18514>

tal como se encuentra regulado en los arts. 42 al 51 Ctrib. siendo estos los denominados responsables.

La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos, una es la de sujeto pasivo por deuda propia y la otra es la de sujetos pasivos por deuda ajena. Esta distinción se basa en la separación entre la deuda y la responsabilidad. Podremos ver la diferencia que existe entre el verdadero contribuyente, al que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, y a los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diversos grados de responsabilidad que variarán por la aplicación de las diversas normas tributarias. Las diversas categorías de responsabilidad son, responsabilidad solidaria sin condiciones, responsabilidad solidaria supeditada al cumplimiento de ciertos supuestos, responsabilidad subsidiaria y responsabilidad sustitutiva.

La diferencia fundamental entre el agente de retención y el sustituto tributario consiste esencialmente en lo siguiente: el agente de retención tiene en primer término la obligación de retener y pagar al fisco la suma retenida; sólo el incumplimiento de una de las dos obligaciones referidas hace nacer su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco. En cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto incumbe directa y primordialmente al sustituto, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente. La obligación de éste hacia el Fisco puede surgir en forma condicional, cuando el sustituto no haya satisfecho el impuesto y su insolvencia pueda frustrar la pretensión tributaria del Fisco. También puede ocurrir que determinados ordenamientos positivos no solo autoricen al sustituto la acción de regreso contra el contribuyente, sino que le impongan la obligación de ejercer dicha acción de regreso, con el fin de que el verdadero contribuyente tenga conciencia y, podríamos decir, sensibilidad efectiva de la

carga tributaria que la legislación le impone. En esta hipótesis, el sustituto tiende a acercarse más a nuestra figura del agente de retención, pero se diferencia de él, por cuanto, el contribuyente no tiene ninguna relación directa con la administración tributaria a los efectos del pago del tributo, que solo incumbe, frente al fisco, al sustituto. No obstante, una vez identificada la obligación, ambas figuras encajan en el sujeto activo del delito tributario.

4.2.3 Delitos contra la Hacienda Pública: ¿delitos especiales o comunes?

4.2.3.1 El delito de defraudación tributaria es un delito común

Un sector que se suele presentar como minoritario (pero que no posee pocos adeptos ni puede entenderse como defensor de una postura superada) afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito común, de modo que el delito puede ser cometido a título de autoría por cualquier sujeto que esté en condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda Pública. Según esta postura, el tipo penal no requiere que el sujeto defraude eludiendo el pago de sus tributos, esto es, que sea el propio contribuyente quien defraude, sino que puede ser un tercero cualquiera. Quienes defienden esta postura exponen diferentes argumentos. En primer lugar, argumentan que la literalidad del tipo penal no exige en ningún momento condición, cualidad o relación alguna que restrinja el círculo de autores, puesto que, de hecho, la mención que realiza el tipo penal al sujeto activo del delito es con la genérica y usual fórmula “*el que*”. También aducen que, por motivos de política criminal, es más conveniente esta solución puesto que así se evitan posibles lagunas de punibilidad a las que conduce la calificación del delito como especial. Finalmente, se dice que todos los ciudadanos tenemos un deber básico de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no existe un círculo cerrado

de autores, o bien que, aun existiendo dicho círculo de autores, el deber básico nos incumbe a todos por lo que cualquiera que ocupe la posición del autor podría responder como autor.

Natalia Torres Cadavid¹⁹⁴ analiza cada uno de estos argumentos. En relación con el argumento de la literalidad del tipo penal según el cual la utilización de la fórmula genérica “el que” es indicativa de la naturaleza común del delito de defraudación tributaria menciona que, si así fuera, este criterio (formal) resolvería con gran sencillez y seguridad el problema de la clasificación de los tipos penales como delitos comunes o delitos especiales, zanjando una de las principales controversias doctrinales actuales. Sin embargo, la doctrina reconoce que en los delitos especiales la delimitación del círculo de autores puede darse también por medio de la configuración de la conducta típica. Si bien es cierto que un criterio estrictamente formal no es suficiente ni seguro para clasificar un tipo penal como común o especial, esta afirmación, a su juicio, solo puede ser usada en una de las dos posibles direcciones. Es decir, es verdad que la fórmula “el que” poco dice de la naturaleza común o especial de un tipo penal en concreto, puesto que la delimitación del círculo de posibles autores puede darse también por medio de la configuración de la conducta típica. Por lo que, en consecuencia, existen delitos especiales que, si bien su literalidad no hace mención expresa a un determinado grupo de sujetos, en realidad no pueden ser realizados a título de autoría por cualquiera, como por ejemplo el delito de defraudación tributaria o el delito de alzamiento de bienes. Pero no es verdad (o tan verdadera) esta afirmación en sentido contrario, es decir, que existen delitos que aparentemente tienen delimitado el círculo de posibles autores según la literalidad del tipo, pero que son, no obstante, delitos comunes.

194 Torres Cadavid, “*El delito de defraudación tributaria ¿un delito especial o un delito común?*”, 5-15.

Un estricto respeto al principio de legalidad en conexión con una interpretación restrictiva de los tipos penales supone atender a la delimitación del círculo de posibles autores que realiza de manera expresa el legislador. En consecuencia, la fórmula “*el que*” no es indicativa de la naturaleza común de un delito, pero la mención expresa de un círculo determinado de autores sí es indicativa de la naturaleza especial de un delito, aunque, por supuesto, quede pendiente la tarea de precisar de qué clase de delito especial se trata (lo cual no está dicho tampoco en la literalidad de un concreto tipo penal). Siendo esto así, parecería respaldar la interpretación del tipo penal de defraudación tributaria como un delito común, o al menos, parecería que admite que el autor del delito puede ser otro diferente al obligado tributario.

En relación con el segundo de los argumentos, de naturaleza político-criminal, afirma la autora que es indudable que el entendimiento del delito de defraudación tributaria como un delito común tiene la ventaja de solucionar el problema de la imputación de la responsabilidad al extraneus. No obstante, si bien puede ser aceptada como una consecuencia positiva de la consideración del delito de defraudación tributaria como un delito común, no puede ser ésta una razón para calificarlo como tal, porque en este sentido sería simplemente un atajo contrario a la literalidad del tipo penal, en concreto, la configuración del injusto típico.

Por último, en relación con el argumento según el cual existe un deber general (de todos) de contribuir a las cargas públicas, sostiene que es preciso mencionar que este deber que tiene génesis en las constituciones y leyes tributarias y que está afectado al sostenimiento de los gastos públicos, depende de un sistema tributario que se basa fundamentalmente en la capacidad económica. Razón por la cual, si bien todos tenemos la obligación de contribuir, el quién, el cuándo y el cuánto depende de la realización de

hechos (imponibles) por sujetos claramente identificables. El sistema tributario tiene como fundamento unos principios y unas reglas que seleccionan quién y en qué medida debe contribuir, por lo que un deber que es general en abstracto, se concreta en particulares obligaciones jurídico-tributarias materiales que restringen precisamente, el injusto típico y, con ello, el círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria.

4.2.3.2 El delito de defraudación tributaria es un delito especial.

La doctrina mayoritaria coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (propio), en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor. No obstante, no existe tal coincidencia en precisar cuál es dicha cualidad, en determinar de qué elemento típico proviene la especialidad, ni en decidir de qué clase de delito especial se trata: de un delito especial de infracción del deber, de un delito especial de dominio (o de posición) o de un delito especial mixto, clasificación que también tendrá implicaciones en la posible atribución de responsabilidad penal a un sujeto intraneus o extraneus que intervenga en el delito.

Los estudios doctrinales se limitan a decir que el delito de defraudación tributaria es un delito especial porque únicamente puede ser realizado por determinados sujetos cualificados, dato que por sí mismo no delimita el ámbito de lo punible de forma suficiente, pues como de hecho ocurre, puede reducirse a una sola clase de personas muy determinadas o bien ampliarse con criterios más laxos y en todos los casos será un delito que únicamente pueden cometer determinadas personas.

4.2.3.3 El delito de defraudación tributaria es un delito especial y, a la vez, común.

Finalmente, un pequeño grupo de autores proponen que el delito de defraudación tributaria es un delito que puede calificarse como especial en la modalidad de evasión de tributos, mientras que es un delito común en la modalidad de obtención indebida de devoluciones tributarias. Esta propuesta se funda en una interpretación, no muy afortunada, de la modalidad de obtención indebida de devoluciones, según la cual en estos supuestos no existe una relación jurídico-tributaria subyacente, en tanto en cuanto no se ha realizado ningún hecho imponible que genere un tributo y, por tanto, no existe tampoco ningún sujeto pasivo al que imputar incumplimiento tributario alguno. Muy brevemente, en este sentido cabe apuntar que la devolución de tributos es el resultado del derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, o, en el caso del IVA, la devolución ocurre en los casos en que las cuotas soportadas con derecho a deducción exceden de modo continuado las cuotas devengadas. En consecuencia, es claro que para que se pueda generar la devolución tiene que existir previamente una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la Administración que sirva de base para calcular lo pagado y que no era debido, y que, por ello, se genere la devolución. Pero incluso en el caso en que se aplica la devolución para conseguir que los productos que salen definitivamente del territorio lo hagan sin haber soportado tributo alguno, con el objetivo de que en el mercado de destino se puedan incorporar en las mismas condiciones que los bienes que son en esos lugares producidos, no podría hablarse de una ausencia de relación jurídica subyacente, porque en todo caso tiene que haber una relación jurídico-tributaria de referencia que permita, incluso fraudulentamente, calcular el valor de la devolución.

Adicionalmente se puede defender que la modalidad de devolución indebida de tributos debe ser entendida, en concreto, como parte de la modalidad más amplia (o más precisamente, del injusto) de evasión de pago de tributos. Esta categoría no representa un concepto sustancialmente diferente de aquella, porque supone en todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido, así se manifieste en el resultado concreto de una devolución. Es una interferencia en la correcta liquidación del tributo y, por ende, en la recaudación. En consecuencia, conforme a esta interpretación, no sería posible separar la naturaleza del delito como especial para la modalidad de elusión del pago de tributos y común para la modalidad de devolución indebida de tributos.

4.2.4 La autoría del “extraneus” en el delito tributario.

En cuanto a los delitos contra la Hacienda Pública en materia de autoría, el profesor Simón Acosta señaló que el delito lo comete el que “defraudare a la Hacienda”, es decir el que tiene el deber de pagar, sin perjuicio de la concurrencia de otro u otros sujetos para la realización del mismo. Se entiende pues que ha de existir una situación de hecho previa, entre la Administración (acreedora) y el obligado tributario (deudor), que convierte *al contribuyente en el intraneus* de la conducta delictiva.

Por otra parte, como se ha mencionado, es circunstancia muy común en la práctica del tratamiento de los delitos especiales, la intervención del “*extraneus*”. Se trata de una figura que su grado de actuación en el hecho delictivo se defina de manera colateral, coyuntural o indirecta.¹⁹⁵

195 Oberley, portal de información jurídica. “Autoría en los delitos contra la Hacienda Pública”, consultado el día doce de enero de dos mil veintiuno, <https://www.iberley.es/temas/autoría-participación-delitos-contra-hacienda-publica-64143?term=Autor%C3%ADa%20en%20los%20delitos%20contra%20la%20Hacienda%20P%C3%BAblica&noIndex>.

El Tribunal Supremo español, perfilando jurisprudencialmente la figura del *extraneus*, en su sentencia de 30 de abril de 2003 (TS Sala de lo Penal, Nº 539/2003, Recurso 3435/2001) establece que: “Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud, es evidente que la ilicitud del hecho del autor, es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito”.

Se consagra dentro de la figura del *extraneus*, la acuciante necesidad de que el ordenamiento jurídico no rechace la punibilidad en dicha figura tan controvertida dentro de lo que es el grado de participación en el delito.¹⁹⁶

En cuanto a los “*grados de participación*”, no podemos pasar por alto el denominado por algunos sectores de la doctrina como el “principio de accesoriedad”, al cual están sujetos los inductores, cooperadores necesarios y/o cómplices. Para ello pasamos a estudiar los diversos límites de gradación de este principio que, como se verá depende de la concurrencia o no de los distintos elementos del delito a la hora de sancionar el hecho:¹⁹⁷ a) accesoriedad mínima: Se requiere para penalizar al partícipe, que concurra la circunstancia exclusiva de la tipicidad del hecho delictivo; b) accesoriedad limitada: Para sancionar al partícipe se exige que el hecho sea típico y antijurídico, aunque en la participación del autor no se constate la culpabilidad

196 Ibidem.

197 Ibidem.

en cuanto elemento del delito; c) accesoriadad máxima: Para condenar al partícipe, se requiere una conducta del autor típica, antijurídica y culpable; y d) hiperaccesoriadad: para la punición del partícipe se requiere que en autor recaigan todos los elementos del delito: acción, tipicidad, antijurídica, culpable y punible.

A pesar de ello, existe un cierto sector doctrinal minoritario que defiende la necesidad de ampliar la concepción restrictiva de la autoría en este tipo de delitos incluyendo a todos aquellos sujetos que, con independencia de su condición o no de obligado tributario, estén en una situación de dominio que les permita llevar a cabo la conducta defraudatoria.

Dentro de esta postura doctrinal se encuentra Choclán Montalvo¹⁹⁸ al señalar que “como ha puesto de manifiesto la doctrina, las posibilidades de configuración de la autoría del extraneus en un delito especial no deben reducirse a formas de dominio social derivadas de la administración o la representación, pudiendo comprender formas de dominio a través de la coacción o del error, de modo que no habría obstáculo para que el extraneus que domina la ejecución del delito del intraneus sea hecho responsable, reconociendo que algunos delitos especiales, en los que la “especialidad” se deriva de la concurrencia de especiales elementos objetivos de autoría, serían accesibles a la autoría de un extraneus que llegue a dominar la ejecución típica, dando lugar a una autoría mediata”.

Se trata de considerar el delito fiscal como delito común. De conformidad con esta tesis, el Código penal tan sólo exige el requisito exigido de la falta de ingreso, o el ingreso en menor cuantía, como elemento esencial del tipo, pero

198 José Antonio Choclán Montalvo, *Sobre la autoría del extraneus en el delito fiscal*, (Madrid, España, 2003) Pág 1-3.

sin referirse a las condiciones personales de la persona que lo ejecuta. Bajo este prisma, resultaría indiferente quién realice la acción.

A este respecto, y en relación con la cuestión arriba aludida, como hemos señalado existen dos líneas doctrinales y jurisprudenciales contrapuestas, puesto que para los partidarios de una de dichas tesis la referida figura delictiva debe ser entendida como un delito común o especial de dominio –el cual puede ser cometido por cualquier persona–, si bien los defensores de la segunda teoría consideran que se trata de un delito especial o de propia mano –cuyos autores serán aquellos sujetos que, junto con la realización de la acción típica, presentan ciertas características subjetivas–.¹⁹⁹

Siendo esto así, y en lo que atañe a la primera de las dos tesis ahora mencionadas, se ha venido afirmando que la misma encuentra su justificación en una interpretación gramatical de lo previsto en el artículo 249-A del CP, en la medida en que dicho precepto, al definir la conducta delictiva, no circunscribe el concepto de autoría –de una manera explícita– a quienes presenten la condición de obligados tributarios en función de la normativa de tal naturaleza, habiéndose puesto de relieve, en consecuencia, que aunque resulta evidente que «el delito se produce en el seno de una relación tributaria (...) ello no implica necesariamente que el único autor posible sea el obligado tributario», pudiendo llegar a declararse, en su caso, autor directo del referido delito al asesor fiscal.

En este sentido, se ha puesto de relieve que, dado que el tipo del delito de defraudación tributaria no establece ningún requisito específico a efectos de incriminación del extraneus, aquél debe ser considerado como un delito

199 Olga Carreras Manero, “*El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo*”, *Revista Española de Derecho Financiero* n. 167, (España: 2015), 3.

común. Asimismo, Simón Acosta ha entendido que dicha figura delictiva la comete, a tenor del artículo 305 del CP español²⁰⁰, «el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública», mismo supuesto que la regulación del ilícito en El Salvador, sin que se requiera expresamente condición personal alguna en el reo, debiendo tenerse en cuenta, además, que al definirse las diversas formas de defraudar a la Administración tributaria tampoco en esta delimitación de la conducta punible se aprecia ninguna mención particular relativa a las condiciones personales del agente.²⁰¹

A este respecto, se ha afirmado en España, a su vez, que el hecho de que las leyes tributarias diferencien entre sujeto pasivo e infractor da lugar a que la interpretación del delito contra la Hacienda Pública, en los aspectos del mismo que puedan resultar oscuros, se realice a la luz de la normativa tributaria, en aras de una mayor armonía del ordenamiento jurídico y, con tal fundamento, Muñoz Pérez considera que aquél debe ser un delito común, cuyo autor será todo aquel que se encuentre en situación de defraudar a la Hacienda Pública en alguna de las formas descritas en la legislación penal.²⁰²

Por su parte, como hemos mencionado, los partidarios de la segunda de las teorías mencionadas con anterioridad consideran que la citada figura delictiva presenta la naturaleza de delito especial de propia mano, dado que su autor sólo puede serlo, o bien el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

De acuerdo con ello, cabe destacar que el TS se encuentra entre los defensores de dicha tesis, pues –ya en el año 1990– el citado órgano jurisdiccional puso de manifiesto que sólo puede ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria «el que sea directamente obligado tributario o acreedor

200 Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (España: Congreso de los Diputados), 1995.

201 Olga Carreras Manero, *El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública*, 3.

202 Ibidem.

del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca el tercero», teoría ésta que se ha visto confirmada en numerosas resoluciones posteriores, habiendo afirmado aquél, en esta misma línea, que la «autoría del delito fiscal plantea problemas extrapenales ya que su determinación hay que complementarla con las normas tributarias que definen al contribuyente como “la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”», y ello porque, a su juicio, la referida figura delictiva «se integra en la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que sus autores potenciales sólo pueden ser los sujetos tributarios respecto de su específica obligación tributaria». (...) e igualmente las personas obligadas al pago de tributos, arbitrios y tasas a favor de las Haciendas provinciales y municipales».²⁰³

Junto a lo anterior, y dando un paso más en los argumentos formulados a favor de la tesis que ahora nos ocupa, Martínez-Buján Pérez ha venido a entender que también puede tener la consideración de sujeto activo del delito de defraudación tributaria quien ostente la condición de representante legal o voluntario, en la medida en que los tipos penales no exigen que sólo sean sujetos idóneos los deudores tributarios obligados frente a la Hacienda Pública en nombre propio, sino que, por el contrario, lo que requieren los preceptos es «que el sujeto activo esté obligado al pago según las normas del Derecho tributario».²⁰⁴

En este sentido, y una vez apuntadas las dos teorías formuladas en relación con el asunto que ahora nos ocupa, debemos sumarnos a esta última tesis, pues los delitos contra la Hacienda Pública deben ser considerados delitos especiales propios, de modo que el autor del mismo sólo será aquel sujeto en

203 Olga Carreras Manero, *El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública*, 4

204 Ibidem.

quien concurren las características esenciales de todo obligado tributario, siempre que defraude, como resulta evidente, a la Hacienda Pública en los términos previstos en el artículo 249-A del CP salvadoreño, si bien dicha conclusión no implica que el *extraneus* –por ejemplo, el asesor fiscal– no incurra, en su caso, en responsabilidad penal en función de la concreta conducta que, a tal efecto, lleve a cabo, como vamos a examinar a continuación.²⁰⁵

4.2.5 La responsabilidad penal del asesor fiscal²⁰⁶

En este apartado nos planteamos la siguiente interrogante, ¿qué tratamiento penal merece la conducta del asesor fiscal que diseña planes fraudulentos y lleva a cabo actos ejecutivos que podrían suponer materialmente la realización de los delitos contra la Hacienda Pública?

El debate acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal viene motivado en gran parte por la creciente opinión pública de que ciertos contribuyentes no pagan a Hacienda lo que le corresponde gracias a la intervención de asesores fiscales que idean mecanismos financieros complicadísimos para evitar la acción fiscalizadora de la Administración y la correcta liquidación de sus tributos conforme a Derecho de las cargas tributarias.

Entre las diferentes problemáticas que son relevantes en materia de intervención del asesor fiscal, específicamente en el delito de defraudación tributaria, tenemos la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal a título de autoría. Tengamos en cuenta que el asesor fiscal,

205 Ibidem.

206 Natalia torres Cadavid. La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuaren lugar de otro. Revista Nuevo Foro Penal Vol. 14, No. 90, enero junio 2018, pp. 54102. Universidad EAFIT, Medellín (ISSN 01208179). https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20190708_04.pdf

debido a su especial competencia profesional en materia fiscal, desempeña habitualmente un papel sobresaliente en la comisión del delito de defraudación tributaria, por lo que este tema tiene una especial importancia y trascendencia.

La discusión doctrinal acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en España está determinada fundamentalmente por el debate sobre la naturaleza común o especial del delito de defraudación tributaria, debate que se ha abordado en esta investigación. Así, quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito común, entienden que el asesor fiscal puede responder como autor directo, mediato o como coautor, además de, por supuesto, como partícipe, sea en calidad de inductor, cooperador necesario o cómplice. En cambio, quienes consideran que se trata de un delito especial entienden que el tipo penal exige una especial condición, relación o cualificación que impide que cualquier sujeto ajeno a dicho círculo de sujetos cualificados, entre ellos (según la gran mayoría de posturas) el asesor fiscal, pueda ser autor del delito de defraudación tributaria, si bien se acepta de manera prácticamente unánime que el sujeto no cualificado responda como partícipe en el delito especial.

Entre los autores españoles que se han pronunciado en particular acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, pueden identificarse, tres grupos, tal como se ha considerado antes: a) quienes consideran que el delito de defraudación es un delito común y entonces admiten que el asesor fiscal puede ser autor "directo"; b) quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores; y c) quienes opinan que el delito de defraudación tributaria es un delito especial, en el que el asesor fiscal no forma parte del círculo de posibles

autores, pero entienden que puede ser autor por la aplicación del actuar en lugar de otro.

4.2.5.1 El delito de defraudación tributaria es un delito común, por lo tanto, el asesor fiscal puede ser autor.

Como se viene mencionando, para un sector de la doctrina española la defraudación tributaria es un delito común, de modo que el delito puede ser cometido a título de autoría por cualquier sujeto que esté en condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda Pública, entre ellos el asesor fiscal. Según esta postura, el tipo penal no requiere que el sujeto defraude eludiendo el pago de sus tributos, esto es, que sea el propio contribuyente quien defraude, sino que puede ser un tercero cualquiera y, para lo que aquí importa, podría ser autor del delito de defraudación tributaria el asesor fiscal.

Para estos autores, en consecuencia, el asesor fiscal puede ser autor del delito de defraudación tributaria, sin ninguna otra restricción impuesta por el principio de legalidad diferente a la propia realización del tipo penal.

4.2.5.2 El delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores.

La doctrina mayoritaria coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (propio), en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor. No obstante, no siempre se precisa cuál es dicha cualidad, de qué elemento típico proviene la especialidad, ni se dice qué clase de delito especial es: un delito especial de infracción del deber, un delito especial de dominio (o de posición) o un delito especial mixto.

La toma de postura en cada una de estas cuestiones dogmáticas influye de forma directa en la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal, ya sea de manera “directa”, ya sea por la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro. Los estudios doctrinales, en cambio, se limitan la gran mayoría de veces a decir que el delito de defraudación tributaria es un delito especial porque únicamente puede ser realizado por determinados sujetos cualificados, dato que por sí mismo no delimita el ámbito de lo punible de forma suficiente, pues como de hecho ocurre, puede reducirse a una sola clase de personas muy determinadas o bien ampliarse con criterios más laxos y en todos los casos será un delito que únicamente pueden cometer determinadas personas.

Hecha esta advertencia inicial, cabe señalar que en la doctrina española es posible encontrar dos posturas que incluyen dentro del círculo de posibles autores al asesor fiscal: Un primer sector doctrinal considera que el círculo de autores está compuesto por el contribuyente, el sustituto, el responsable del tributo, los demás obligados tributarios y, adicionalmente, por el representante legal o voluntario del obligado tributario que puede ser, un asesor fiscal.

La razón principal que se aduce es los tipos penales no exigen ni explícita ni implícitamente que solo puedan ser autores idóneos los deudores tributarios, sino que requiere únicamente que el sujeto activo esté obligado al pago según las normas del Derecho tributario. Deber de pagar que no es intuito persona. Así, el sujeto pasivo de la relación fiscal no está obligado al pago en nombre propio, por lo que la posibilidad de realizar la conducta típica no solo la tiene éste, sino también quien en su nombre y representación cumple con el deber que la Hacienda le ha impuesto al deudor.

En este sentido, por lo tanto, el asesor fiscal que actúa como representante legal o voluntario de una persona física o jurídica en tanto parte del círculo de posibles autores puede responder de forma directa como autor del delito de defraudación tributaria, sin necesidad de que se aplique la cláusula del actuar en lugar de otro.

Otro pequeño sector doctrinal entiende que puede ser autor cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria. Esta segunda postura si bien parte del reconocimiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, termina concediéndole los mismos efectos que tiene su entendimiento como un delito común al considerar el delito como de dominio (con ciertas peculiaridades).

El asesor fiscal extraneus, por tanto, según esta postura, no ha de verse como un interviniente en un delito especial, sino en el único delito existente y rigen las reglas generales sobre intervención. Su particularidad reside únicamente en que para la constitución del tipo es necesaria la posición que otorga idoneidad o relevancia típica al hecho.

4.2.5.3 El asesor fiscal no hace parte del círculo de posibles autores, pero puede ser autor cuando actúa en lugar del intraneus, con base en el supuesto del actuar por otro.

La definición del círculo de posibles autores es una de las cuestiones más controvertidas del delito de defraudación tributaria. No existe acuerdo en definir quiénes integran el círculo posible de autores del delito especial de defraudación tributaria puesto que, incluso, según la formulación que realizan algunos autores, es muy fácil confundir los conceptos. Es decir, las expresiones “obligados tributarios” y “sujetos pasivos de la relación jurídico-

tributaria” (además de contribuyente según otros) se utilizan muchas veces como sinónimos y de forma intercambiable cuando son cosas distintas, se trata de conceptos diferentes. Situación que, de hecho, aparece reflejada en la ulterior delimitación que se hace en concreto del círculo de autores y, también, en las diferentes razones que se aducen para concretar el delito fiscal como un delito especial (propio). Tiene que tenerse en cuenta, además, la dificultad añadida (que apuntaba supra) de las modificaciones legislativas que en el ámbito tributario ocurren y que pueden pasar fácilmente desapercibidas en el ámbito penal, cuando en realidad pueden tener también consecuencias en la interpretación del injusto penal.

La controversia acerca de la cualificación del autor, al igual que otros problemas dogmáticos del delito de defraudación tributaria, ha estado marcada por la intención de procurar ampliar el ámbito de punición del delito lo máximo posible, para que la literalidad del tipo penal se “corresponda mejor” con las motivaciones político criminales de disuadir, perseguir y castigar el fraude tributario.

También con la intención de procurar colmar las lagunas de punibilidad que se derivan de una interpretación restrictiva del tipo penal y una aplicación coherente de las reglas de autoría y participación. En consecuencia, en la doctrina es posible encontrar un sinnúmero de propuestas de tratamiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial, en las que varía la cualificación especial que se le exige al autor y, por ello, la determinación de quiénes pueden integrar el círculo de autores en el delito.

De hecho, además de las posturas expuestas en el anterior apartado, pueden identificarse, además, las siguientes:

Un primer sector entiende que el círculo posible de autores está compuesto exclusivamente por el contribuyente. Conforme, entre otras, a las siguientes razones principales: a) no es posible que un sujeto eluda el pago de un tributo que grava a otra persona; b) desde un punto de vista criminológico, el principal interesado en defraudar a la Hacienda Pública es el propio contribuyente puesto que es el único beneficiario del fraude. Y, aludiendo como fundamento, al art. 30 del Código Tributario, según el cual “Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.”

Una segunda postura entiende que el círculo posible de autores está compuesto por los sujetos pasivos de la obligación tributaria especial: por el contribuyente y por el sustituto del contribuyente. Aducen como única razón que “los sujetos pasivos son el contribuyente y el responsable” lo cual aplica en el caso salvadoreño.

Una tercera postura defiende que el círculo de posibles autores está compuesto por todos aquellos sujetos tributarios que puedan quedar obligados al pago de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente y el responsable. Este sector aduce las siguientes razones: a) no todos los sujetos tienen la obligación de pagar sino solo en los casos y con los requisitos marcados por la Ley; b) el contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo son los sujetos que asumen una posición deudora autónoma frente a la Hacienda Pública, con presupuestos propios e intransferibles; c) en consecuencia, solo estos sujetos son los que pueden técnicamente defraudar mediante la elusión del pago de tributos; d) es inimaginable que otros sujetos puedan realizar la conducta típica, dado que no están obligados a realizar el cumplimiento de la obligación principal, y siempre, un tercero ajeno al círculo

de los obligados antedichos estaría actuando en concepto de representación del sujeto pasivo.

Y, finalmente, un cuarto sector doctrinal entiende que el círculo de posibles autores está compuesto por los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y, adicionalmente, por los demás sujetos obligados tributarios, puesto que son todos estos sujetos pasivos tributarios quienes pueden resultar obligados al pago de la deuda tributaria.

4.2.6 El asesor fiscal puede ser autor cuando representa formalmente al intraneus.

La postura del delito de defraudación tributaria como un delito especial de infracción del deber. Un primer sector doctrinal opina que el criterio de imputación al autor del delito de defraudación tributaria debe ser la infracción de un deber extrapenal según la teoría de la infracción del deber. Roxin, quien fue el ideador de esta categoría, procuró con ella dar solución a las situaciones a las que la doctrina, con la figura de la autoría mediata, no había dado fundamentación convincente. Para esta teoría lo importante no será la forma externa en que se lleve a cabo una determinada conducta, sino la infracción de deberes jurídicos extrapenales impuestos a determinados sujetos que son transmitidos según la teoría de la transmisión. La razón que se aduce para entender que la defraudación fiscal es un delito de infracción de deber es que el tipo penal se construye sobre la base de un deber extrapenal tributario que recae sobre el autor, el obligado tributario; y que se puede cometer la conducta de defraudar por acción u omisión sin mayores especificaciones y compartiendo, ambas modalidades, los mismos elementos típicos.

En consecuencia, este sector doctrinal considera que sería posible castigar como autor con base en el actuar por otro al sujeto que detente formalmente la representación, prescindiendo de su concreta contribución a la ejecución

material de la conducta típica, en tanto en cuanto en esta clase de delitos será tenido por autor el sujeto que ostente el deber jurídico especial, con independencia, precisamente, de la mayor o menor entidad de su concreta contribución material al hecho. En este contexto lo relevante para extender la autoría a quien actúa en lugar de otro sujeto cualificado será evaluar si se dio de manera correcta y completa el nombramiento “formal” del administrador, que es la figura que transfiere el deber específico propio del intraneus a su administrador o representante.

4.2.7 El asesor fiscal puede ser autor cuando administra o representa de hecho al intraneus.

La postura del delito de defraudación tributaria como de dominio. Otro sector doctrinal considera el delito de defraudación tributaria, por el contrario, como un delito especial de dominio o de posición. Según este criterio, la restricción del círculo de posibles autores se produce en relación con aquellos sujetos que se encuentran en una posición especial de dominio respecto del bien jurídico. Según esta postura del dominio del hecho sería posible castigar como autor con base en el actuar por otro al sujeto que realice materialmente el hecho con dominio social lesionando el bien jurídico, es decir, al sujeto que sin ostentar las cualidades o relaciones especiales acceda materialmente a la posición de autor. Lo relevante para extender la autoría a quien actúa en lugar de otro será analizar si el sujeto que actúa como administrador o representante, ya sea de hecho o de Derecho, y si lo hace con dominio social típico. Quienes defienden esta solución, proponen, por consiguiente, un criterio material para fundamentar la extensión de la autoría a las actuaciones en lugar de otro, lo que permite castigar supuestos que de otra manera quedarían impunes, por ejemplo, sin ir más lejos, los casos de representación fáctica de otro (sin ostentar el estatus formalmente). En consecuencia, para este sector que defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio o

de posición lo determinante será el dominio del hecho por parte del representante o administrador, que no tendrá que ser formalmente nombrado, sino solo desempeñar de facto las funciones como tal, razón por la cual, en principio, sería posible imputar responsabilidad penal al asesor fiscal que ejecute de hecho funciones de administrador de hecho, con independencia de que se haya nombrado o no un administrador de derecho. Además, por supuesto, con mayor razón a aquel representante legal o administrador de derecho que desempeñe materialmente las funciones que le competen.

4.2.8 El asesor fiscal puede ser autor cuando representa o administra formal y/o materialmente al intraneus.

La postura del delito de defraudación tributaria como un delito mixto. Finalmente, un tercer sector doctrinal entiende que el delito de defraudación tributaria puede ser considerado como un delito especial mixto, es decir, con elementos propios de los delitos especiales de infracción de deber como con elementos propios de los delitos de dominio. En este sector, cabe resaltar las propuestas de tres autores: Gómez Martín, Silva Sánchez y Martínez-Buján Pérez.

Gómez Martín, afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de posición de naturaleza mixta, configurado por dos elementos: a) un elemento organizativo, según el cual la limitación del círculo de posibles autores se refiere a aquellos sujetos (obligados tributarios) que se hallan en una esfera organizativa en cuyo ámbito el bien jurídico "Erario Público" se encuentra en una posición de especial vulnerabilidad; y b) un elemento relativo a la infracción por parte del autor de un deber jurídico especial de naturaleza extrapenal.

Así las cosas, a la posición especial en que se encuentra el obligado tributario frente a otros sujetos ajenos a dicha relación con respecto al fomento y la

indemnidad del bien jurídico protegido, subyace un deber jurídico penal especial de no defraudación tributaria, que coincide, en lo sustancial, con el deber extrapenal general que las leyes tributarias imponen al obligado tributario, y que consiste en la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Así, considera que en el delito de defraudación tributaria el elemento, cualidad o relación empleado por el legislador para la delimitación del círculo de posibles autores, presenta una doble dimensión objetivo-personal. Por una parte, objetiva, esto es, comunicable a todo aquel interviniente en el hecho que la conozca. Por otra, personal, es decir, incomunicable al extraneus, de tal modo que la ausencia en éste puede descargarle de una parte de su responsabilidad por la intervención en el hecho.

Silva Sánchez, por su parte, opina que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de infracción de deber con elementos de dominio. Es decir, es un delito que se define por la infracción del deber positivo (del contribuyente) de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero que, sin embargo, la infracción de dicho deber no constituye condición suficiente para la existencia del delito. Requiere además de la dimensión de posición, pero tampoco basta la mera organización de forma que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda Pública constituya por sí misma el tipo, sino que "(...) el tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio".

En este sentido, Silva Sánchez entiende que los extraneus que dominan la dimensión de organización del delito, o contribuyen a ella, no infringen el deber institucional tributario. Opina que, desde luego, con su dominio o con su contribución a la dimensión organizativa del delito perturban la institución

(desde fuera), e infringen el deber general negativo que obliga a abstenerse de lesionar las instituciones, pero no infringen los deberes propios del intraneus. Por lo que un asesor fiscal para poder ser autor del delito de defraudación tributaria tendría que infringir el deber y también dominar la producción del resultado típico.

Finalmente, Martínez-Buján Pérez parte de la asunción de la distinción entre delitos especiales propios de dominio y delitos especiales propios de infracción de un deber extrapenal específico desarrollada (modernamente) principalmente por jakobs. No obstante, advierte que para caracterizar bien al delito de defraudación tributaria es precisa una tercera categoría intermedia que denomina “delitos especiales propios de naturaleza mixta”. Según Martínez-Buján Pérez estos delitos “(...) se construyen sobre la base de la infracción de un deber extrapenal, pero presentan un contenido de ilicitud que no se agota exclusivamente en ese dato, en la medida en que el tipo exige un requisito ulterior (imputable al autor según el criterio del dominio), que comporta la lesión o el peligro para un bien jurídico firmemente delimitado, cuya preservación compete en principio (antes de la tipificación de la norma penal) genéricamente a todos los ciudadanos.

En otras palabras, en estos delitos la infracción del deber extrapenal específico es ciertamente un elemento integrante del tipo objetivo y, por consiguiente, delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta exclusivamente el injusto, con lo cual la determinación de la autoría no solo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico”. Por consiguiente, este autor considera que el reconocimiento de esta tercera categoría mixta posee la virtualidad de restringir notablemente la categoría de los delitos puros de infracción de un deber extrapenal específico, lo cual resulta

deseable, en aras del respeto a los principios de fragmentariedad y subsidiariedad. Conforme a este planteamiento Martínez-Buján Pérez admite en determinados casos la posibilidad de castigar al sujeto no cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho. Afirma que "(...) no debería existir obstáculo para admitir en determinados casos (como señaladamente el caso del testafarro) la posibilidad de castigar al extraneus que (aun cuando no exista una relación de representación) asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del intraneus, al que instrumentaliza".

Según este autor esta solución se explica porque el art. 305 CP español incluye en la estructura del injusto la exigencia de lesionar un bien jurídico claramente delimitado como es el patrimonio del Erario público, cuya preservación compete en principio (al margen de la tipificación de la norma penal) a todos los ciudadanos. Y, además, que la solución resulta precisamente reforzada "(...) por el hecho de que el legislador no haya previsto un delito común correspondiente, que, de existir, expresaría la voluntad legal de castigar al extraneus a través de esa figura, ante la imposibilidad de hacerlo a través del delito especial.

En suma, las soluciones a las que llega la doctrina a propósito de la posibilidad de imputación de responsabilidad penal al asesor que actúa materialmente como autor son muy variadas y no hay, ni mucho menos, acuerdo doctrinal en cómo, en qué supuestos y con qué título debe atribuirse responsabilidad penal al asesor fiscal en materia del delito de defraudación tributaria. Esta situación se explica, en parte, porque los análisis son parciales en una materia que es altamente técnica y permanentemente cambiante como el Derecho fiscal y,

además, porque muchas veces las interpretaciones se dirigen a obtener un mayor ámbito de criminalización de conductas que son percibidas socialmente como muy graves.

4.3 La aplicación de la figura del actuar por otro ²⁰⁷

Un problema particular, es el del actuar en lugar de otro o el actuar por otro, regulado en el art. 38 del Código penal de El Salvador. La figura del actuar en lugar de otro, según Gracia Martín, permite responsabilizar a aquel sujeto que no es deudor, obligado o que no reúne la calidad especial, como si lo fuera; por tal motivo deben tener límites porque, de lo contrario, el delito especial se convertiría en común; hay que limitar la autoría a determinados sujetos. Ejemplo, en defraudación tributaria no puede ser autor el conserje que presentó la declaración de renta.

El actuar en lugar de otro en Derecho penal ha sido objeto de numerosos y profundos análisis y, con algún detalle, además, en el ámbito concreto del delito de defraudación tributaria. Conforme a estos estudios cabe señalar que la doctrina mayoritaria no encuentra mayores problemas de aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro en relación con la transmisión de las cualidades especiales que exige el tipo penal cuando existe un vínculo formal de representación (en este caso) entre el intraneus y el extraneus. Eso sí, siempre que el asesor fiscal representante actúe además materialmente como autor. Sin embargo, se debaten profundamente las condiciones específicas de aplicación del actuar por otro a las conductas de sujetos que no tienen poder para actuar formalmente en nombre o en representación del intraneus persona

207 Natalia Torres Cadavid. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuaren lugar de otro” *Revista Nuevo Foro Penal* N.90, (España: 2018), https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20190708_04.pdf

física o persona jurídica, pero que en realidad de facto dominan (o determinan) la realización típica.

La posibilidad de extender la autoría al representante de hecho se analiza especialmente a propósito del estudio de la codelinuencia en organizaciones empresariales, en tanto en cuanto sus características de actuación propias (especialmente la división del trabajo y la estructura jerarquizada) generan frecuentemente situaciones en las que los elementos del tipo penal se escinden, es decir, “se muestran parcialmente repartidos entre los diferentes intervinientes, y de ese modo parece que ninguno puede ser calificado como autor”. En estos casos nos encontramos con que los actos que ha realizado cada uno de los intervinientes pueden ser calificados, en el plano objetivo o en el subjetivo, como atípicos. Además, su actuación siempre podrá ser calificada como “en lugar de otro”, de la persona jurídica, que es la que ostenta la cualidad especial exigida por el tipo penal. El debate en el contexto de la criminalidad de empresa ha alcanzado enorme complejidad y no es objeto de esta investigación el pronunciamiento de diversas soluciones dogmáticas que se han propuesto (y sus críticas respectivas).

No obstante, para lo que aquí nos importa, se puede enfocar el problema con base en la pregunta que justifica la existencia misma de este apartado: ¿es posible imputarle responsabilidad penal al asesor fiscal como autor (unipersonal, mediato o coautor) del delito de defraudación tributaria sobre la extensión de la autoría en el actuar por otro? La respuesta a esta pregunta será diferente según las diversas soluciones que proponen las doctrinas vistas con anterioridad.

4.4 La participación en los delitos contra la Hacienda Pública.

4.4.1 ¿Se puede ser partícipe en un delito especial?

Este punto ya fue tratado a groso modo al inicio de este capítulo, y la doctrina se ha dividido en dos posturas: La primera teoría se denomina tesis de la ruptura de la unidad de la imputación y la segunda, es la tesis de la unidad de la imputación.

Para la tesis a favor sobre la participación en los delitos contra la Hacienda Pública, se sugiere la utilización de la teoría de la unidad de la imputación, ya que la misma indica que el extraneus –si bien es cierto no puede ser autor del delito especial- si puede ser partícipe de dicho delito, pues si los principios que determinan la autoría y la participación nos dicen que es autor quien tiene el dominio y partícipe quien solo colabora, no hay ningún impedimento para que los extraneus respondan como partícipes de un delito especial cuando hayan colaborado en su realización.²⁰⁸

Esta teoría admite la sanción del extraneus como partícipe de los delitos especiales, sean propios o impropios, cometidos por el autor intraneus. Esta posición se apoya en la vigencia del principio de accesoriedad limitada de la participación (Art. 37 C. Pn salvadoreño), respecto de la autoría, a la par que se reconoce que la comunicabilidad de las circunstancias y cualidades, prevista en el art. 67 de C. Pn., únicamente opera frente a las circunstancias modificativas de responsabilidad, más no ante las que fundamentan el injusto.

208 Nelson Salazar Sánchez. *La participación de los extraneus en los delitos de infracción de deber*. *Ambitojuridico*. Consultado el 31 de septiembre de 2020, <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/la-participacion-de-los-extraneus-en-los-delitos-de-infraccion-de-deber/>.

La Sala de lo Penal se ha pronunciado en anteriores resoluciones sobre el principio de accesoriidad limitada, “el principio de accesoriidad, pese a la sutil propuesta de la defensa del recurrente, no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan. Para que pueda haber accesoriidad es indispensable que exista un hecho principal típicamente antijurídico. El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriidad”.²⁰⁹

En otras palabras, esta tesis sostiene que de sostener a los delitos contra la Hacienda Pública como especiales, sea propio o impropio, el cómplice se sancionará como tal, pero de acuerdo al delito al cual ha colaborado para su ejecución, y no a su delito común subyacente (si es que lo tuviere), sin olvidar las reglas de penalidad de la participación, es decir, que debe ser atenuada respecto a la pena del intraneus.²¹⁰ Es decir, si por ejemplo, coadyuva a la evasión del impuesto de una sociedad, una persona ajena a la misma, bajo la luz de ésta teoría responderá penalmente como cómplice –necesario o no necesario- del delito cometido por la persona jurídica.

En contraposición con lo anterior, tenemos los casos en los que se considera a los delitos contra la Hacienda Pública como delitos especiales de infracción de un deber, el castigo de los partícipes adquiere características distintas al de los delitos de dominio, es decir, no se seguiría la teoría de la unidad del título de imputación. La razón de este cambio de criterio radica en que la

209 Sala de lo Penal, Sentencia definitiva, referencia: 1394/2009, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010).

210 Carlos Ernesto Avelar Valencia, “Complicidad del Extraneus en los Delitos Especiales Propios”, (Tesis de Pregrado, Universidad de El Salvador, 2012), 156. <https://es.scribd.com/document/402810769/Complicidad-del-Extraneus-en-los-Delitos-Especiales-Propios-pdf>

infracción de la competencia institucional, sobre la que se fundamenta el delito de infracción de un deber, solamente puede ser realizada por los intraneus al tipo. Los extraneus no pueden infringir esta competencia y, por lo tanto, su responsabilidad penal no podrá determinarse con base en el delito de infracción de un deber. En consecuencia, al que ayuda al obligado institucional a cometer el delito especial de infracción de un deber no podrá sancionársele con base en el marco penal establecido en este delito especial.

Sobre este punto se sostienen diversas críticas, dentro de ellas la impunidad en la que quedarían los que ayudan o auxilian a la comisión de un delito especial de infracción de un deber por parte del obligado institucional. Pero la conducta del partícipe extraneus podrá, en el caso de los delitos especiales impropios, enmarcarse en un delito común de dominio, de manera tal que podrá recibir una pena con base en el marco penal del delito común. Pero lo que no puede admitirse, es que las circunstancias o cualidades que afecten la responsabilidad penal del autor se amplíen a los partícipes extraneus que no tienen una relación institucional.²¹¹

4.5 Instigador en los delitos contra la Hacienda Pública - Supuesto del auditor fiscal externo.

En primer lugar, mencionaremos que el auditor solo puede responder a título de cómplice, para ello, debemos determinar cuándo se considera que este ha realizado la acción de colaboración o complicidad, por lo general la participación criminal de un profesional se consuma cuando suscribe un documento que sabe que es falso de cualquier manera material. Pero no cualquier documento que se suscribe es susceptible de ser tomado como la clave del partícipe, por ello se dice: “debe entenderse penalmente relevante

211 Enrique Gimbernat Ordeig. “*Autor y cómplice en Derecho Penal*”, (Argentina: 2006), 272-273.

todo dictamen, certificación, o informe de un contador es realización de una afirmación la transmisión de un dato a la autoridad o bien de una información de trascendencia tributaria, y ellos son los supuestos que los vinculan con el elemento subjetivo del delito.²¹²

Los servicios profesionales que presta el auditor fiscal, se circunscriben dentro de las denominas “conductas neutras” o “comportamientos estandarizados”, cuya trascendencia practica radica en que se mueven entre las conductas socialmente adecuadas y la complicidad o participación secundaria. En este sentido, no se trata de desarrollar criterios de imputación distintos para los comportamientos neutrales, sino de trazar el límite mínimo de lo objetivamente imputable a título de participación.²¹³

Continuamente se relaciona al profesional de la contaduría o de económica con la instigación porque los casos de países como España o Argentina se suele involucrar al asesor financiero que realiza una auditoría fiscal preventiva, y además asesora o aconseja el cometimiento de ilícitos, por eso esta figura se suele entrelazar con la del auditor que es externo a la persona jurídica, un caso muy semejante sería el caso Donato Construcciones S.R.L²¹⁴, donde el juzgador fundamento la participación del contador con la certificación de los balances de la empresa y la correspondiente auditoria por parte de un contador público nacional supone un control mínimamente razonable que permita resumir la razonabilidad de los estados contables en función de los establecido

212 Vicente Oscar Diaz, *Ilícitos Tributarios: perspectivas jurídicas y económicas*, (Argentina: 2006), 274.

213 Rodrigo Estevez, *Responsabilidad penal del asesor de empresa: derecho penal tributario*, (Argentina: 2008), 905-910.

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

en las normas de contabilidad. Es decir, en última instancia fundamento la infracción en la infracción de su rol social.

Las normativas que rigen el rol profesional del auditor en El Salvador son el Código Tributario, y en especial las obligaciones y prohibiciones de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría arts.17 y 22, especial referencia sería el literal “b” del art. 22, por prohibir “Emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes o que se efectuaron en forma distinta a la consignada en dichos dictámenes, informes u opiniones”²¹⁵, ello en relación Normas Para El Aseguramiento Sobre El Cumplimiento De Obligaciones Tributarias²¹⁶, dentro de las cuales destacan la norma número 3 “requerimiento de ética” remarcando los deberes en la elaboración del informe y la numero 20 “Obtención de evidencia” y por supuesto la verificación de la documentación como sustento real de la auditoria.

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

En ese sentido, la Sala de lo Penal sostiene: “Distinto al supuesto de Encubrimiento, Art. 308 Pn.; en el que, el autor del ilícito no tiene ningún rol dentro de la escena delictiva; por lo que, el comportamiento típico se suscita exclusivamente posterior de haberse perpetrado el delito que oculta, en el que

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

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

no se le puede reprochar ningún tipo de contribución en la comisión del ilícito, a diferencia de la complicidad, que cómo se dijo anteriormente puede ser también anterior y coetánea a la comisión del hecho punible”.²¹⁷ Por tanto, el auditor fiscal podría convertirse en cooperador necesario para la comisión del hecho al ocultar las operaciones sospechosas de la empresa o falsificar datos con la finalidad de contribuir al resultado, y finalmente suscribir un informe fiscal que no corresponde con la realidad en contravención a las normas técnicas que rigen su cargo.

4.6 Complicidad en los delitos contra la Hacienda Pública

Recordemos que las bases conceptuales para el presente tema se dieron en el capítulo dos de la presente investigación, de ahí puede concluirse que podrán convertirse en cooperadores necesarios o primarios, todos aquellos sujetos que, no teniendo el deber especial de tributar frente a la administración pública, contribuyan de forma esencial a la evasión del pago de dicha obligación tributaria. En otras palabras, como *extraneus* deben aportar cuestiones esenciales en la realización del hecho típico.

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

En el caso de la complicidad no necesaria, pueden ser todos aquellos sujetos que dentro de la sociedad no tenga una posición clave en la dirección o toma de decisiones que resulta esencial para la realización de maniobras

²¹⁷ Sala de lo Penal, sentencia definitiva, referencia: 35-C-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014).

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

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

CONCLUSIONES

En un primer momento, podemos mencionar que los delitos económicos en general no plantean como regla, en sí mismos, problemas generales que les afecten, como por ejemplo que en ocasiones sean delitos especiales de los que no puede ser autor quien no reúne la cualificación típica.

Pero en los casos en los que existieren problemas en los delitos económicos se han determinado dos posibles soluciones: a) *La teoría de la ruptura del título de imputación*; y b) *la teoría de la unidad del título de imputación*. Siendo la primera, la que permite y se compara con la teoría unitaria de autor, puesto que todo aquel que actúe o participe en la comisión de un hecho delictivo puede ser considerado autor del delito y la segunda que sería una teoría diferenciadora que no admite que todo aquel que actúe o participe en el delito tenga la calidad de autor.

Pero se ha determinado en este trabajo de investigación que existen problemas que plantea la autoría y ámbitos de participación de los delitos fiscales a la luz de los conceptos o categorías dogmáticas de la Parte General del Derecho Penal.

Cuando hablamos de la autoría y participación, son dos conceptos del derecho penal los cuales desde una primera aproximación parecen temas sencillos, en base a que sus definiciones son bastante puntuales, pero en este trabajo de investigación no solo se desarrolló el tema con el fin de lograr interpretar los criterios dogmáticos relacionados con el particular, sino analizar y explicar los diferentes tipos de autoría, sus variantes y su diferencia con la participación, orientado a los delitos contra la hacienda pública.

Pues como se desarrolló a lo largo de este trabajo de investigación los delitos contra la hacienda pública, son delitos que si bien no les toman la importancia que merecen, son figuras bastante complejas respecto a su composición, porque a diferencia de los delitos comunes, cuando observamos los delitos relativos al fisco, la consumación de los mismos, es difícil de identificar el momento en el cual se compone el delito, el profesor Simón Acosta señaló que el delito lo comete el que “defraudare a la Hacienda”, en otras palabras el que tiene el deber de pagar, sin perjuicio de la concurrencia de otro u otros sujetos para la realización del mismo; por ejemplo en el supuesto de comisión por omisión el delito, se puede consumir cuando se vence el plazo legal para realizar el pago.

En el ámbito penal los delitos contra la hacienda pública, están poco regulados en el sentido estricto puesto que lo relativo a ellos, se dividen en sanciones penales y administrativas, conforme a la acción que acarrea una sanción penal, por el componente del tipo, mediante la adecuación de la acción al mismo, y la infracción en contra del fisco que es regulada por el derecho tributario, que acarrea una sanción administrativa; como desarrollamos a lo largo de toda la investigación la autoría y participación, con respecto al tema de los delitos contra la hacienda pública se puede dar en todos los ámbitos de ambas figuras, por ejemplo como una acción, una comisión, una instigación, se puede actuar como un cómplice en todos sus modos, se puede encubrir; y pesar de parecer un tema sencillo, la autoría y la participación en los delitos contra la hacienda pública son un tema muy extenso que merece toda nuestra atención.

Algo muy importante que merece mención, es lo relativo a la regulación que existe con respecto a los delitos contra el fisco en El Salvador, pues como ya analizamos en el trabajo existen diferentes cuerpos normativos que regulan sobre los diferentes delitos e infracciones que lo componen; así tenemos

desde la regulación que realiza la Constitución de la República hasta la legislación especial que existe en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, y es importante que recordemos que cada condena es diferente en su naturaleza y ámbito de aplicación.

Considerando exactamente el tema de investigación, podemos concluir diversas cuestiones, como primer punto, que debemos identificar, según cada legislación, quien es el sujeto obligado al tributo, pues al identificar al mismo, arribaremos a determinar quién puede ser el sujeto activo de la comisión del ilícito contra la hacienda pública.

Al no ser suficiente la teoría del dominio del hecho frente a estos tipos penales, se creó la teoría de la infracción del deber, que en la misma se plantean tres problemas principales: a) Los tipos penales de la parte especial pueden sistematizarse distinguiéndolos entre “delitos de dominio” y “delitos de infracción del deber”; b) la autoría y la participación tendrán que seguir necesariamente distintos principios según el grupo de delitos de que se trate; c) La posición de Roxin implica algo más: no solamente la autoría se desliga del “dominio del hecho”, sino la “participación” prescinde ahora de una comisión “dolosa” por parte del autor. Sobre la autoría mediata, no podemos utilizar la teoría de los aparatos organizados de poder puesto que el propio Roxin manifiesta que la misma no fue creada para dichas situaciones, porque las empresas no son constituidas en su finalidad para la comisión de hechos delictivos.

Otro problema a destacar, es el que interroga si los delitos contra la hacienda pública son delitos especiales o delitos comunes, pues dependiendo de la clasificación a la que se llegue tendremos a mayor facilidad la identificación del autor o autores o de los partícipes en la misma. Si tomamos en cuenta la literalidad de los tipos penales “el que” sostendremos que cualquier sujeto puede ser autor del delito, mas no si entendemos que el único que puede reunir

esa calidad especial es el contribuyente o como en el caso de El Salvador, el contribuyente, el representante o el sustituto.

La figura del intraneus y del extraneus adquiere gran relevancia en los delitos tributarios ya que no importa la teoría, todas permiten la sanción del intraneus como autor del delito, pero existen diversos puntos que podrían no permitir la sanción del intraneus como autor o participe y en algunos casos no sería acreedor de ningún tipo de punición.

Sobre el asesor fiscal, cuando este es quien que diseña planes fraudulentos y lleva a cabo actos ejecutivos que podrían suponer materialmente la realización de los delitos contra la Hacienda Pública, la doctrina está dividida al momento de ubicarlo como autor, participe o no otorgarle ningún tipo de responsabilidad, y dependemos nuevamente de la clasificación del delito para encontrar la solución aplicable a cada caso.

Respecto la interrogante siguiente: ¿es posible imputarle responsabilidad penal al asesor fiscal como autor (unipersonal, mediato o coautor) del delito de defraudación tributaria sobre la extensión de la autoría en el actuar por otro? La respuesta a esta pregunta será diferente según las diversas soluciones que propone la doctrina.

Finalmente, sobre la participación, para la tesis a favor sobre la participación en los delitos contra la Hacienda Pública, se sugiere la utilización de la teoría de la unidad de la Imputación, ya que la misma indica que el extraneus –si bien es cierto no puede ser autor del delito especial- si puede ser partícipe de dicho delito, pues si los principios que determinan la autoría y la participación nos dicen que es autor quien tiene el dominio y partícipe quien solo colabora, no hay ningún impedimento para que los extraneus respondan como partícipes de un delito especial cuando hayan colaborado en su realización.

RECOMENDACIONES

A la Asamblea Legislativa:

- Regular cuerpos normativos que permitan conforme al principio de legalidad la aplicación de teorías de autoría y participación para los delitos comunes y para los delitos especiales.
- Reformar los tipos penales relativos a la Hacienda Pública con la finalidad de evitar la impunidad actual frente a tipos penales del año dos mil cuatro distintos a la realidad salvadoreña actual.
- Regular los supuestos necesarios a efecto de evitar una doble impunidad o la impunidad de un delito cuando estemos frente a delitos contra la Hacienda Pública y Lavado de Dinero y Activos.

A la Administración tributaria:

- Establecer controles rigurosos que permitan advertir cuándo los obligados tributarios han incurrido en conductas constitutivas de evasión de impuestos.
- Realizar las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y hasta que no haya recursos pendientes informe a fiscalía
- Abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo y elabore un informe al ministerio público frente a la advertencia de delitos.

A Fiscalía:

- Capacitar a su personal sobre las tendencias actuales sobre autoría y participación para evitar la mala orientación al querer identificar al evasor de los impuestos y evitar también la impunidad de los partícipes como el asesor fiscal.
- Dirigir la acción penal conforme a las teorías indicadas por la doctrina para los delitos comunes y los delitos especiales.

- Ejercer la acción penal en aplicación del artículo 80 inc. 3 del Código Penal, cuando el delito contra la Hacienda Pública esté relacionado a una persona jurídica ya que a ellos les corresponde la investigación del delito y ejercer la acción contra los planeadores y ejecutores del hecho que no siempre son los representantes legales de las Sociedades.

A las autoridades judiciales:

- Actualización de las diversas soluciones que se podrían plantear en cada caso de delitos comunes o delitos especiales como lo son los delitos contra la Hacienda Pública, ya que el criterio doctrinario a utilizar dependerá de los casos en concreto y de lo permitido por la legislación y no necesariamente debemos continuar utilizando en todos los casos la teoría del dominio del hecho como se ha venido realizando.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

Adler, Daniel Eduardo. *Autoría y Delitos contra la Humanidad*. Argentina: 2018. <http://biblio1.mdp.edu.ar/centro-ventas/producto/autoria-y-delitos-contra-la-humanidad/>

Almagro Martín Carmen, de Andrés Pérez Silvia, Aneiros Pereira Jaime, Bertrán Girón Fernando, Casa Agudo Daniel, Cuenca García Eduardo, Cuenca Sánchez Juan Carlos, Dieguez Nieto Carlos, Fernández Avilés David, Cortés García, Javier, González Sánchez German, López Martínez Juan, Martí Angulo José Luis, Mochón López Luis, *Estudios sobre el control del Fraude Fiscal y Prevención de Blanqueo de Capitales*. España, Editorial Arazandi, 2016.

Bacigalupo, Enrique. *Lineamientos de la Teoría del Delito*. 2ª Edición. Bogotá: 1983.

https://www.academia.edu/30053550/Lineamientos_de_la_Teoria_del_Delito__Enrique_Bacigalupo

Bacigalupo Enrique, *Sobre el Concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, 2ª Ed. España: Editorial Civitas, 2012.

Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina. *Derecho Penal Económico*. Madrid: 2001.

Binder, Alberto. *Introducción al Derecho Penal*. Buenos Aires: 2004.

Blanco Cordero, Isidoro, *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª Ed. España: Editorial Arazandi, 2002.

Bustos Ramírez, J. *Los delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Tecnos, 1987.

Choclán Montalvo, José Antonio. *Sobre la autoría del extraneus en el delito fiscal*. Madrid: 2003.

Díaz, Vicente Oscar. *Ilícitos Tributarios: perspectivas jurídicas y económicas*. Argentina: 2006.

Donna, Edgardo Alberto. *La Autoría y la Participación Criminal*, 2^a ed. Argentina: 2002. <https://www.derechopenalenlared.com/libros/donna-autoria-participacion.pdf>

Ferré Olivé, J. *La protección penal de la Hacienda Pública: Delito fiscal, fraude de subvenciones y delito contable*. Madrid: Crónica Tributaria. 1989.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos 862-864-865-867-868* Ciudad de México: Porrúa. 1961. <http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/f3b13be3f8ab0a2306256b3e00747a70?OpenDocument>

Groves, Harold M. *Finanzas Públicas*. Ciudad de México: Trillas. 1972. <http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/f3b13be3f8ab0a2306256b3e00747a70?OpenDocument>

Martínez-Arrieta, Ignacio *El Autoblanqueo, el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2014.

Martínez-Buján Pérez, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa*. Valencia: 2013.

Muñoz Conde, Francisco. *Derecho penal, Parte especial*. Valencia: Tirant lo Blanch. 2016.

Ordeig, Enrique Gimbernat. *Autor y cómplice en Derecho Penal*. Argentina: 2006.

Parma, Carlos. *Teoría del Delito, Límites de la Autoría y Participación Criminal Error Delitos de Peligro Escuelas Tentativa*. Chile: 2016.
<https://qdoc.tips/teoria-del-delito-profesor-carlos-parma-pdf-free.html>

Plascencia Villanueva, Raúl. *Teoría del Delito*. México: 2004.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/44/16.pdf>

Roxin, Claus. *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*. Madrid: 2000.
https://iuslatin.pe/autoria-y-dominio-del-hecho-en-el-derecho-penal/?fbclid=IwAR3_xdX-QySlec_Kiljz0dCOMY7zQu09pVC9GkWE3eDuEm0AFmBaP_Woilk

Salazar Arellano, Andrés. *La Autoría mediata por dominio de la voluntad en aparatos de poder organizados*. Ecuador: 2018.
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6547/1/SM225-Salazar-La%20autoria.pdf>

Sanz Díaz-Palacios, J. Alberto, *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: 2004.

Spinka, Roberto Emilio. *Derecho Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires: Depalma, 2007. 199.

Zepeda, Oscar A. *Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Derecho Positivo Salvadoreño*. San Salvador: Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. 1965.

TESIS:

Avelar Valencia, Carlos Ernesto. "Complicidad del Extraneus en los Delitos Especiales Propios". Tesis de Pregrado. Universidad de El Salvador. 2012.

<https://es.scribd.com/document/402810769/Complicidad-del-Extraneus-en-los-Delitos-Especiales-Propios-pdf>

Baza De La Fuente, María Lourdes. “El Delito Fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código penal”. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid. 2003. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/2205/1/T21520.pdf>

Gómez López, Reynaldo Marcos. “Las consecuencias de los delitos fiscales en México”. Tesis de posgrado. Universidad Autónoma de Nuevo León. 1998. http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020123781/1020123781_01.pdf

Martínez Ventura, Jaime Edwin. “Problemas Dogmáticos Jurídicos De La Tipificación De Los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, Particularmente La Evasión De Impuestos, En El Código Penal Salvadoreño Vigente”. Tesis Doctoral Universidad de El Salvador. 2017. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/15582/1/TESIS%20MAESTRIA%20FINAL.pdf>

Robiglio, Carolina. “La autoría en los delitos tributarios”. Tesis Posgrado. Universidad de Buenos Aires. 2003. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0262_RobiglioCLI.pdf

Rodríguez Valdez, Julio César. “La nueva Hacienda Pública distributiva en México, año 2001, rechazada por el congreso de la Unión”. Tesis de post grado. Universidad de Occidente. Unidad Culiacán. 2009. <https://www.eumed.net/librosgratis/2010d/780/index.htm>

LEGISLACIÓN.

Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1983.

Código Penal. El Salvador: Asamblea Ordinaria Del Estado de El Salvador, 1826. <http://www.redicces.org.sv/jspui/handle/10972/2726>

Código Penal. El Salvador: Poder Ejecutivo, 1859.
http://www.csj.gob.sv/BJ/2020/LECTURA/CodPen_1859/PARTE%201.%20Codigo%20Penal_1859.pdf

Código Penal. El Salvador: Supremo Poder Ejecutivo, 1881.
https://books.google.com.sv/books?id=KvhBAAAAYAAJ&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

Código Penal. El Salvador: Asamblea Nacional, 1904.
<http://www.redicces.org.sv/jspui/handle/10972/2735>

Código Penal. El Salvador: Poder Legislativo, 1973.
<https://www.scribd.com/doc/60806391/Codigo-Penal-1973>

Código Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998.
<https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/C0AB56F8-AF37-4F25-AD90-08AE401C0BA7.pdf>

Código tributario de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001.

Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional. Organización de las Naciones Unidas: Asamblea General, 1998.

Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.

Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita, El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013.

Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre del Código Penal. España: Congreso de los Diputados, 1995.

Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría. El Salvador: Asamblea Legislativa, 2000.

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

JURISPRUDENCIA:

Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Interlocutoria con fuerza definitiva. Referencia: INC-232-2016. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=1&data=DocumentosBoveda%2FD%2F1%2F2010-2019%2F2016%2F10%2FC0EDA.PDF&number=790234&fecha=10/10/2016&numero=INC-232-2016&cesta=0&singlePage=false%27>.

Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Sentencia de Apelación. Referencia: 272-2019. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020.

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

Sala de lo Penal. Sentencia de Casación. Referencia: K13-02. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2002.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2000-2009/2002/10/6922.PDF>

Sala de lo Penal. Sentencia definitiva. Referencia: 35-C-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2014.

Sala de lo Penal. Sentencia definitiva. referencia: 1394/2009. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010.

Sala de lo Penal. Sentencia de Casación. Referencia: 559C2018. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018.

Sala de lo Penal. Sentencia de Casación- Referencia: 726-CAS-2010. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013.

Sala de lo Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 30-2016. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/PDF/30-2016.PDF>

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 146-2014/107-2017, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia Definitiva. Referencia: 5943/2013. España: Poder Judicial, 2013.

Tribunal Tercero de Sentencia. Sentencia Condenatoria. Referencia: 0103-67-2004. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2004.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2000-2009/2004/05/5235.PDF>

Tribunal de Sentencia de Chalatenango. Sentencia condenatoria. Referencia: 193-10-2009-1. El Salvador: Corte Suprema de Justicia. 2009,
<https://app.vlex.com/#/vid/402553986>.

SITIOS WEB:

Carreras Manero, Olga. “El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo”, N° 167. Revista española de Derecho Financiero. 2015.
https://zaguan.unizar.es/record/78986/files/texto_completo.pdf

Centro de Investigación interdisciplinaria en el Derecho Penal Económico. “Teoría de los aparatos organizados de poder y delitos empresariales”. Carlos Julio Lascano, consultado el 30 de enero de 2021. http://www.ciidpe.com.ar/area1/APARATOS_ORGANIZADOS_DE_PODER_Y_DELITOS_EMPRESARIALES._LASCANO.pdf

Echavarría Ramírez, Ricardo. “Análisis de la conducta típica y de la auditoría en el delito de la defraudación tributaria” (España, 2013). <https://www.tdx.cat/handle/10803/108617>

Fiscalía General de la República, Políticas de persecución penal de la Fiscalía General de la República (El Salvador: Fiscalía General de la República, 2017). <https://www.fiscalia.gob.sv/wp-content/uploads/ppp/Politica-de-Persecucion-Penal-2017.pdf>.

Oberley, portal de información jurídica. “Autoría en los delitos contra la Hacienda Pública”, consultado el día doce de enero de dos mil veintiuno. <https://www.iberley.es/temas/autoria-participacion-delitos-contra-hacienda-publica-64143?term=Autor%C3%ADa%20en%20los%20delitos%20contra%20la%20Hacienda%20P%C3%BAblica&noIndex>.

Salazar Sánchez, Nelson. “*La participación de los extraneus en los delitos de infracción de deber. Ámbito jurídico*”. Consultado el 31 de septiembre de 2020. <https://ambitojuridico.com.br/cuadernos/direito-penal/la-participacion-de-los-extraneus-en-los-delitos-de-infraccion-de-deber/>.

Vallejo Pousada, Rafael. “La reforma de la Hacienda de López Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea”: Anuario de historia del derecho español (España, 1997). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=134680>

FUENTES HEMEROGRÁFICAS-REVISTAS:

Abanto Vásquez, Manuel. "Autoría y participación y la teoría de los delitos de infracción del deber". *Revista Penal*. N.14 (2004).

Carreras Manero, Olga. "*El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo*". *Revista Española de Derecho Financiero*. N.167(España: 2015).

Del Río Fernández, Lorenzo Jesús. "La autoría en organizaciones complejas". *Cuadernos de Derecho Judicial*. N.9 (1999).

De La Mata Barranco, Norberto J. "El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas". *Revista General del Derecho Penal*. N.26 (2016).

De Juano, Manuel. *La obligación tributaria: el sujeto, el objeto, la causa*. Santa Fe: 1958.

https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/3826/RU036_07_A005.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Díaz, Miguel y García Condello, "Autoría y Participación". *Revista de Estudios de la Justicia*. N.10 (Chile, 2008).
http://web.derecho.uchile.cl/cej/rej10/DIAZ_Y_GARCIA.pdf

Faraldo Cabana, Patricia. "Formas de autoría y participación en el Estatuto de la Corte Penal Internacional y su equivalencia en el derecho penal español". *Revista de Derecho Penal y Criminología*. N.6 (2005).
https://www.researchgate.net/publication/265935209_FORMAS_DE_AUTORIA_Y_PARTICIPACION_EN_EL_ESTATUTO_DE_LA_CORTE_PENAL_INTERNACIONAL_Y_SU_EQUIVALENCIA_EN_EL_DERECHO_PENAL_ESPAÑOL

García Novoa, César. "La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública". Revista Derecho y Sociedad. N.33 (2009). https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjN3_2mx-_wAhXnmuAKHc60BKEQFjAAegQIBBAD&url=https%3A%2F%2Fdia.net.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F7792959.pdf&usg=AOvVaw1mGH2-99MbJpSd5dhxl4le

García Díaz y Conlledo, Miguel. "Problemas Actuales de autoría y participación en los delitos económicos". Revista Nuevo Foro Penal. N.71 (2007).

Magaña, Álvaro. "La Reforma tributaria de 1915", Una visión retrospectiva: Ensayo de Derecho tributario. San Salvador: enero de 1984.

Muñoz Conde, Francisco. "Problemas de autoría y participación en el derecho penal económico". Revista Penal. N. 9 (2002).

Reaño Pescheira, José Leandro. "La autoría y participación en el delito de defraudación tributaria". Revista Advocatus. N.26 (Perú, 2012).

Rezzoagli, Bruno Ariel. "Ílícitos Tributarios, diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal". Revista electronica amicus curiae. (Distrito Federal, 2009). <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>

Robles Moreno, Carmen del Pilar y Gamarra Bellido, Mary Ann. "La sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria y la capacidad de pago". Foro Jurídico Revista de Derecho N.1 (Perú, 2002). <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18268/18514>

Sandoval Pérez, Esperanza. "Teoría del Dominio del Hecho". Revista de la Facultad de Derecho. n.3 (España, 2020).

<https://www.uv.mx/derecho/files/2019/04/Revista-de-la-Facultad-de-Derecho-No-3-TEORIA-DEL-DOMINIO-DEL-HECHO.pdf>

Torres Cadavid, Natalia. “El delito de defraudación tributaria ¿un delito especial o un delito común?”. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. N.20 (España: 2018). <http://criminet.ugr.es/recpc/20/recpc20-29.pdf>

Torres Cadavid, Natalia. La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuaren lugar de otro. Revista Nuevo Foro Penal Vol. 14. N. 90 (2018). https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20190708_04.pdf

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