

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



**TEMA DE INVESTIGACIÓN**

**“CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA  
EN LA PERSECUCIÓN DE DELITOS DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO EN  
EL SALVADOR”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE  
MAESTRO EN DERECHO PENAL ECONÓMICO**

**PRESENTADO POR:**

Lic. Luis Alexis López Portillo

**DOCENTE ASESOR:**

Dr. Gilberto Ramírez Melara

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, 29 ABRIL 2022**

**TRIBUNAL CALIFICADOR**

**MAESTRA GEORLENE MARISOL RIVERA LÓPEZ  
PRESIDENTE**

**MAESTRO MARVIN HUMBERTO FLORES  
SECRETARIO**

**DOCTOR GILBERTO RAMIREZ MELARA  
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**

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A DIOS TODOPODEROSO**

Por permitirme culminar la Maestría en Derecho Penal Económico, que con mucho esfuerzo y dedicación culmino con la elaboración del presente trabajo de investigación.

Gracias por guiarme en cada momento e iluminar mi camino y aun en aquellos momentos difíciles, me brindaste las fuerzas suficientes para llegar a la meta.

Este logro es para ti señor.

### **A MIS PADRES Y HERMANO**

Que con tanto esfuerzo y sacrificio han luchado día a día para forjarme un mejor porvenir, ya que sin ayuda no hubiera alcanzado este nuevo triunfo en mi formación profesional.

Gracias, por ser una pieza fundamental en cada uno de las metas cumplidas decirles que cada logro cosechado no es solo mío es nuestros.

### **A ESPOSA E HIJOS**

Dedico este triunfo a mi esposa Flor de María y a mis hijos Luis Sebastián y Fernando André, por ser mi motivación en este proceso y ayudarme alcanzar este objetivo.

El camino no fue fácil durante estos tres años aproximadamente, pero gracias a su amor, comprensión y acompañamiento en cada momento me permiten en este momento culminar el reto.

Los amo infinitamente nunca lo olviden, son el motor de mi vida y les dedico este triunfo.

### **A MIS AMIGOS, COMPAÑEROS Y MAESTROS**

Agradecerles por su apoyo y acompañamiento durante el proceso, este logro también es para ustedes.

## **INDICE.**

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	i
<b>RESUMEN</b> .....	iii
<b>CAPITULO I.- APROXIMACIÓN A LA FIGURA DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA.</b>	
<b>-</b> .....	5
<b>1.1. Aproximación terminológica de la excusa absoluta</b> .....	5
<b>1.2. Fundamento histórico sobre la excusa absoluta.</b> -.....	11
<b>1.3. Origen de la excusa absoluta.</b> -.....	15
<b>1.4. Nacimiento de la excusa absoluta en El Salvador.</b> -.....	21
<b>1.5. Excusas Absolutorias que se encuentran en el Código Penal</b> .....	25
<b>1.6. La figura de la excusa absoluta en los delitos relativos a la Hacienda Pública</b> .....	26
<b>CAPITULO II. – DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y LA EXCUSA ABSOLUTORIA.</b> -.....	30
<b>2.1. Teoría del Delito</b> .....	30
<b>2.2. Derecho Penal Económico</b> .....	34
<b>2.2.1. La Accesoriedad del Derecho Penal Económico.</b> .....	37
<b>2.2.2. Estado actual de la teoría del delito y Derecho penal económico</b> .....	39
<b>2.3. La Hacienda Pública</b> .....	43
<b>2.3.1 Misión de la Hacienda Pública</b> .....	43
<b>2.3.2. Funciones de la Hacienda Pública</b> .....	43
<b>2.3.3. Principales Recursos de la Hacienda Pública</b> .....	43
<b>2.3.4 La Administración Tributaria “Ministerios de Hacienda”</b> .....	44
<b>2.4. Delitos contra la Hacienda Pública</b> .....	49
<b>2.4.1 Bien Jurídico Protegido</b> .....	52
<b>2.4.2. Sujeto Pasivo</b> .....	53
<b>2.4.3. Sujeto Activo</b> .....	55
<b>2.4.4. Autoría y Participación en el delito</b> .....	56
<b>2.4.5. El actuar por otro</b> .....	59
<b>2.4.6. Responsabilidad de las personas jurídicas y el deber de garante</b> ....	64

<b>2.5. Formas de Iniciar el Proceso en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.....</b>	<b>65</b>
2.5.1. Por Aviso.....	65
2.5.2. Procedimiento en Vía Penal.....	66
<b>2.6. La Excusa Absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública .....</b>	<b>67</b>
2.6.1. Fundamentos .....	68
2.6.2. Clases.....	70
2.6.3. Características.....	72
2.6.4. Diferencias y Similitudes con las excluyentes de responsabilidad ..	73
<b>2.7. la Política Criminal.....</b>	<b>74</b>
2.7.1. Desarrollo histórico del término Política Criminal.....	74
2.7.2. Definición .....	77
2.7.3. Objeto y Área de Investigación .....	79
2.7.4. Función de la Política Criminal .....	81
2.7.5. Elementos de la Política Criminal.....	81
<b>CAPITULO III. – ANÁLISIS DOGMÁTICO JURÍDICO DE LA FIGURA DENOMINADA LA EXCUSA ABSOLUTORIA. – .....</b>	<b>83</b>
3.1. Análisis del artículo 252 del Código Penal de El Salvador .....	83
3.2. ¿Qué delitos comprende el Art. 252 CP?.....	83
3.3. ¿Quién tiene la calidad de autor o coautor en los Delitos contra La Hacienda Pública? .....	85
3.4. Requisitos para que proceda la Excusa Absolutoria .....	86
3.5.- Como solicitar la Excusa Absolutoria en el proceso penal y como se formaliza.....	88
3.6. Efectos de la Excusa Absolutoria.....	88
3.7. La función de la Excusa Absolutoria.....	91
3.8. La Excusa Absolutoria y Política Criminal .....	92
3.9. Consecuencias de la aplicación de la excusa absoluta en el proceso penal de El Salvador .....	94
3.10. El Sobreseimiento Definitivo en el Excusa Absolutoria .....	97
3.11. Jurisprudencia. - Casos Prácticos “Excusa Absolutoria” .....	99

<b>Caso 1. – AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE.....</b>	<b>100</b>
<b>Caso 2.- TRANSPORTES TERRESTRES CONTRERAS S.A. DE C.V.,.....</b>	<b>102</b>
<b>Caso 3.- MAPE. - .....</b>	<b>106</b>
<b>CAPITULO IV. – LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PUBLICA Y SU TRATAMIENTO A NIVEL INTERNACIONAL. –</b>	<b>113</b>
<b>4.1. España .....</b>	<b>113</b>
4.1.1. Similitudes .....	113
4.1.2. Diferencias .....	114
<b>4.2. México .....</b>	<b>116</b>
4.2.1. Similitudes .....	116
4.2.2. Diferencias .....	117
<b>4.3. Perú.....</b>	<b>118</b>
4.3.1. Similitudes .....	119
4.3.2. Diferencias .....	121
<b>CAPITULO V. - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>123</b>
<b>5.1.- Conclusiones .....</b>	<b>123</b>
<b>5.2. - Recomendaciones.....</b>	<b>125</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>127</b>

## INTRODUCCIÓN

El actual trabajo de investigación, se presenta para obtener el título de Maestría en Derecho Penal Económico, desarrollando el tema “CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LA PERSECUCIÓN DE DELITOS DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO EN EL SALVADOR”, teniendo como propósito estudiar la figura de la Excusa Absolutoria e identificar las consecuencias de su aplicación en el proceso penal salvadoreño, específicamente en los delitos en contra de la hacienda pública.

En nuestro país ha sido poco o nula las investigaciones relacionadas con la Excusa Absolutoria vinculada a los delitos relativos a la hacienda pública, la presente investigación pretende contribuir con su estudio, orientar y generar en el lector su investigación creando debate sobre la figura y su necesidad en cuanto a los delitos antes relacionados en el proceso penal salvadoreño.

El primer capítulo, se construye una aproximación a la figura de la excusa absoluta, desarrollando su terminología, antecedentes históricos, su origen y fundamento, así como también, su nacimiento en El Salvador y su relación con los delitos relativos a la Hacienda Pública contemplados en Código Penal Salvadoreño.

El Segundo Capítulo, denominado los delitos contra la Hacienda Pública y la excusa absoluta, se aborda la temática de la Teoría del Delito en correspondencia a los delitos que protege el Derecho Penal Económico, además, se desarrolla la temática de La Hacienda Pública, los delitos que se

pueden cometer en su contra, su vinculación con la Excusa Absolutoria y la política criminal.

En el Tercer Capítulo, se realiza un análisis dogmático jurídico de la figura de la Excusa absoluta con la finalidad de responder sobre cuáles son las consecuencias de la aplicación de la excusa absoluta en el proceso penal salvadoreño y su relación con los delitos de defraudación al fisco; sin embargo, para responder fue necesario identificar, en primer lugar, a que delitos es aplicable la figura, identificando quien es el sujeto activo, cual es el bien jurídico protegido en los delitos relativos a la hacienda pública, cuando procede la excusa absoluta y cuáles son los efectos cuando se aplica y su respectivo desarrollo jurisprudencial que permite fortalecer los hallazgos en cuanto a la finalidad planteada.

El Cuarto Capítulo, se desarrolla un análisis comparativo de la figura Excusa Absolutoria del proceso penal salvadoreño, en relación con España, México, y Perú, ubicando similitudes, diferencia y tratamiento de la Excusa Absolutoria en relación a los delitos relativos a la hacienda pública.

El Quinto Capítulo, denominado conclusiones y recomendaciones tiene como finalidad marcar las fortalezas y deficiencias que se identificaron en el entorno a la temática planteada en el trabajo de investigación, especificando las consecuencias de la excusa absoluta y su vinculación con los delitos relativos a la hacienda pública; asimismo, realizar las recomendaciones sobre la temática con el objeto de fortalecer la figura en el proceso penal.

# **“CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LA PERSECUCIÓN DE DELITOS DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO EN EL SALVADOR”**

**POR**

**LIC. LUIS ALEXIS LÓPEZ PORTILLO**

## **RESUMEN**

Para iniciar se debe expresar que la delincuencia económica se caracteriza por una serie de aspectos que conducen a la frecuente impunidad de estas conductas. Entre ellos y unido a la propia complejidad del sistema económico, podemos citar la elevada cifra negra de criminalidad, la apariencia de legalidad de los comportamientos, la comisión de los hechos a través de personas jurídicas, cuya responsabilidad no siempre puede ser determinada y la posición de poder de los sujetos que llevan a cabo los hechos delictivos. No podemos negar que en estos sujetos concurren ciertos rasgos de carácter social y psicológico que favorecen la realización de delitos y que se refieren justamente a esta pertenencia a niveles sociales elevados, a su falta de consideración de estar cometiendo una acción delictiva, hecho que entienden vinculado sólo a los grupos socialmente deprimidos, y a la habitualidad de estos comportamientos en el sector en el que ejercen su actividad.

En nuestra sociedad, con el transcurso del tiempo, y la evolución de la misma, han surgido muchos conflictos y situaciones entre los integrantes de dicha sociedad, situaciones que nuestra legislación ha regulado con el fin de buscar la paz social; sin embargo, ello no ha impedido que los conflictos ocurran, tal es así que a través de los medios de comunicación, vemos a diario que esto se ha incrementado en los últimos años. El regular la conducta

humana si bien no impide al cien por ciento, la comisión de delitos, si los sanciona.

Sin embargo, existen ciertas conductas que pese a estar tipificadas como ilícitos penales, la presencia de determinadas circunstancias, evitan que sean punibles, así en el artículo 252 del Código Penal, encontramos a la “Excusa Absolutoria”.

De lo anterior nace la necesidad de la investigación, responder por que una acción u omisión, típica, antijurídica y culpable, el legislador contempla que no debe ser castigada penalmente y específicamente en los delitos relativos a la hacienda pública; además, señalar sobre la existencia de un abuso por parte del sujeto activo del delito al momento de utilizar la excusa absolutoria en el proceso penal salvadoreño en relación a los delitos relativos a la hacienda pública, partiendo que el art. 252 del Código Penal no regula la cuantas veces un mismo sujeto puede utilizar la misma para evitar una pena, lo cual permite e invita al cometimiento de hechos delictivos generando impunidad, y finalmente, cuáles son las consecuencias que conlleva la figura tal como se encuentra prevista.

Finalmente, proponer si existe la necesidad de reformar el art. 252 del Código Penal, justificando como mejorar la figura de la excusa absolutoria en relación a los delitos relativos a la hacienda pública previsto en el Código Penal salvadoreño, en beneficio del fisco y de la sociedad.

## **CAPITULO I.- APROXIMACIÓN A LA FIGURA DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA. –**

### **1.1. Aproximación terminológica de la excusa absolutoria**

La doctrina mayoritaria define el delito como una acción típica, antijurídica, culpable y punible.<sup>1</sup> De esta manera, una conducta delictiva es aquella recogida como tal dentro de la ley penal (frecuentemente en el Código Penal, aunque puede también encontrarse tipificada en una Ley Penal Especial); contraria a Derecho; que puede ser reprochada a título de dolo o imprudencia al autor; y merecedora de la sanción que se haya previsto expresamente para tal conducta<sup>2</sup>.

Por regla general, cuando nos encontramos en presencia de una acción típica, antijurídica y culpable, dicha acción deviene asimismo punible. Empero, toda regla general presenta excepciones. Así, puede ocurrir que aun existiendo una acción típica, antijurídica y culpable, se requiera algún otro elemento para que sea punible, elemento que suele encontrarse fuera del ámbito de control del sujeto, concurriendo una denominada condición objetiva de punibilidad; mientras que en otras ocasiones ocurrirá justamente lo contrario, quiere decirse, pese a encontrarnos frente a una acción típica, antijurídica y culpable, la conducta no será punible por algún motivo concreto, lo que se denomina causa de exclusión de la pena o excusa absolutoria.

---

<sup>1</sup> Por punible se entiende "...Merecedor de castigo. Penado en la ley". Guillermo Cabanellas De Las Cuevas, *Diccionario Jurídico Elemental*, (Argentina: Editorial Heliasta, 1993), 265.

<sup>2</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 200

Ambas son elementos pertenecientes a la punibilidad<sup>3</sup> y, por tanto, ajenos tanto al tipo como a la culpabilidad, por lo que poseen un funcionamiento radicalmente distinto a las causas de justificación o de exculpación. Recordemos que las primeras eliminan la antijuridicidad, de manera que lo que inicialmente parecía una actuación delictiva acaba siendo conforme a Derecho y las segundas impiden el reproche al sujeto activo por la conducta realizada. Las causas de exclusión de la pena parten de la existencia de una acción antijurídica y culpable, pero primarán otros intereses que hagan aconsejable la no imposición de la pena<sup>4</sup>.

La punibilidad se considera la consecuencia del delito, es decir, la imposición de una sanción penal al sujeto, por una acción típica, antijurídica y culpable, sin embargo, la excusa absolutoria como elemento negativo de la punibilidad, prescinde la imposición de la pena, es decir, no se puede aplicar la sanción merecida, aunque nos encontremos frente a una acción típica, antijurídica y culpable. La diferencia radica en criterios políticos criminales que el legislador ha priorizado por sobre el interés público en el castigo penal.<sup>5</sup>

Es por esto que Vizueta Fernández observa que la definición de delito puede ser completada indicando que “*es la acción u omisión típica, antijurídica y culpable, siempre que concurra la correspondiente condición objetiva de punibilidad y no exista una excusa absolutoria*”<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Por punibilidad se entiende” ... No a todo delito se le puede aplicar una pena, es decir, no a todo delito se le puede dar lo que tiene merecido...”. Carlos Julio Lascano. *Derecho Penal parte General*, (Córdoba: Advocatus, primera edición, primera reimpresión, 2005) 587.

<sup>4</sup>Ibid. 200

<sup>5</sup> Carlos Julio Lascano. *Derecho Penal parte General*, (Córdoba: Advocatus, primera edición, primera reimpresión, 2005) 588.

<sup>6</sup> Jorge Vizueta Fernández, *Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, (Granada: Comares, Granada, 2016), 304.

A pesar de la denominación común de “excusas absolutorias”, el término transmite un mensaje distinto de la verdadera naturaleza que subyace en estos elementos. El término excusa absolutoria parece referirse a una especie de disculpa que conlleva la absolución por el hecho delictivo cometido y no es que se justifique o se disculpe al que ha cometido el delito, sino que se decide dejar la acción sin castigo porque así lo aconsejan distintas razones de política criminal cuando concurren unos requisitos muy concretos<sup>7</sup>.

Sobre el término “*Excusa Absolutoria*” debemos separar, de tal forma, la palabra “*Excusa*” hace referencia al derecho penal material, que consiste en el instrumento altamente formalizado que está sometido el ser humano por diversos medios de control social, que establecen qué comportamientos deben o no admitirse en la sociedad cuyo fin es el mantenimiento del orden social, por tal razón, es comprendido al aludir una obligación, no exigibilidad y disculpar una acción u omisión, la acepción de “*Excusa*” hace referencia a algo que impide que se produzca un efecto determinado<sup>8</sup>. En términos generales “*Excusa*” es definido: “*motivo fundado o simple pretexto para disculparse de una acusación*”<sup>9</sup>.

La palabra “*Absolutoria*”, hace referencia al derecho procesal, y en concreto a un proceso judicial de carácter penal, de tal manera que su definición va encaminado a un determinado fallo, sentencia o declaración con motivos de absolver la responsabilidad penal de una persona, que ha realizado un delito en específico, es decir, la exención o extinción de la pena que es

---

<sup>7</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 203.

<sup>8</sup> Higuera Guimerá, *Las Excusas Absolutorias*, (Madrid: Marcial Pons, 1993), 11.

<sup>9</sup> Guillermo Cabanellas De Las Cuevas, *Diccionario Jurídico Elemental*, (Argentina: Editorial Heliasta, 1993), 130.

establecida por un juez en un previo proceso penal esto siempre y cuando ha sido comprobado el supuesto de hecho que da origen a la misma<sup>10</sup>.

Del término “*excusa absoluta*”, se han desarrollado diversas denominaciones en el transcurso del tiempo, con ello logrando distintos criterios, significados y definiciones para poder establecer y acercarse más, a un concepto, acertado por los autores del derecho penal.

Los autores ofrecen varias definiciones sobre la “*Excusa Absolutoria*”, entre ellos están:

Max Ernst Mayer, que denomina a las excusas absolutorias como: “*Causas que dejan subsistente el carácter delictivo del acto*” y que no hacen más que “*excluir la pena*”<sup>11</sup>. Con esto ya se comprende el concepto que de esta excusa tiene formado y que ratifica al definir las “*causas personales que excluyen la pena (nombre con que, según se ha visto, designan los alemanes a las excusas absolutorias) como las circunstancias que conciernen a la persona del autor, que hacen que el Estado no establezca, contra tales hechos, acción penal alguna*”<sup>12</sup>.

Como se cita en la obra “*Principios de Derecho Penal la Ley y El Delito*”<sup>13</sup> el autor Augusto Kóhler, las define con más exactitud y más rigor técnico diciendo que “*son circunstancias en que, a pesar de subsistir la*

---

<sup>10</sup> Ibid. 12.

<sup>11</sup> José García Puentes Llamas García, *Nuestra Concepción de las Excusas Absolutorias*, (España: Edit. Trotta, 1981), 6.

<sup>12</sup> Luis Jiménez de Asúa, *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997), 433.

<sup>13</sup> Ibid.

*antijuricidad y culpabilidad, queda excluida, desde el primer momento, la posibilidad de imponer una pena al autor".*

De tal forma las definiciones dadas por Max Ernst Mayer y Augusto Kohler, coincidían con los tratadistas alemanes, y con el autor que se asemejaba era con Franz Von Liszt <sup>14</sup>, identificándose que había un acuerdo de ideas en el significado de excusa absolutoria, pero no había unanimidad en su denominación porque los tratadistas alemanes las llamaban: "*Causas personales que excluyen de la pena*"<sup>15</sup>.

Idéntica en el fondo y muy semejante en la forma a la definición de Mayer es la que se ubica en el texto "*Principios de Derecho Penal la Ley y El Delito*" cuando C. Degois define que: "*Son hechos determinados por la ley que sin borrar el carácter delictivo de un acto, sin suprimir la culpabilidad de su autor producen, sin embargo, una excepción de la penalidad que ordinariamente se asocia a la perpetración de una "infracción"*"<sup>16</sup>.

Jiménez de Asúa dice: "*Son excusas absolutorias las causas que hacen que, a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública*"<sup>17</sup>. Es decir, son aquellas circunstancias específicamente señaladas en la ley y por las cuales no se sanciona al agente.

---

<sup>14</sup> Franz Von Liszt, *Tratado de Derecho Penal*, 2ª ed. (España: Reus, 1927), 369.

<sup>15</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana, Georgina Concepción Novoa Duarte y Héctor Leonel Rodríguez Uceda, "La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador", (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017), 24-26. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/13359/1/TESIS...pdf>

<sup>16</sup> Luis Jiménez de Asúa, *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997), 433.

<sup>17</sup> Ibid. 120.

Alfredo Etcheberry, denominaba a las excusas absolutorias como “*eximentes o excusas legales absolutorias*” y las definía como: “*aquellas en las cuales el legislador ha renunciado a la imposición de la pena por razones de conveniencia social o política, pero subsisten todos los caracteres constitutivos y valorativos del delito*”<sup>18</sup>.

Patricia Faraldo, propone recientemente el abandono del término de excusa absoluta y la introducción de la distinción alemana entre causa de exclusión de la pena y causas de levantamiento de misma (las primeras concurrirían durante la realización de la conducta típica, antijurídica y culpable y las segundas se producirían después de la finalización de la conducta delictiva)<sup>19</sup>. Considera que las causas de levantamiento de la pena quedan fuera de los elementos del delito, incluso de la punibilidad<sup>20</sup>.

Luis Silvela define la “excusa absoluta” como: “*la figura jurídica que excluye de la pena atribuible a un hecho realizado por una persona con características o elementos de la teoría del delito de ser típico, antijurídico y culpable pero no sancionable*”<sup>21</sup>.

Se debe realmente a Don Luis Silvela la introducción en la ciencia del Derecho penal español del concepto y del término de “excusas absolutorias”<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Alfredo Etcheberry, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª Ed., (Chile: Edit. Carlos E. Gibbs A, 1964), 10.

<sup>19</sup> Patricia Faraldo Cabana, *Las Causas de levantamiento de la pena*, (Valencia: Tirant lo Blach, 2000) 43.

<sup>20</sup> Ibid.177.

<sup>21</sup> Luis Silvela, *El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, (Madrid: imprenta de M. G. Hernández, 1879), 249.

<sup>22</sup> Juan Felipe Higuera Guimera, *Las Excusas Absolutorias*, (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1993), 30.

Cerezo Mir considera a Silvela como el autor que escribió el primer tratado importante de la Parte General del Derecho penal español con su obra *El Derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, donde efectúa no solamente una exposición filosófico-penal, sino que además expone de una forma sistemática la Parte General, marcando un hito muy importante en la ciencia del Derecho penal y en el desarrollo de la dogmática en España<sup>23</sup>.

Los autores concluyen, que el propio ordenamiento jurídico libera de la carga al imputado de que se le imponga una pena por un hecho ilícito; eliminando su responsabilidad penal en su totalidad. Por tal razón, las excusas absolutorias se consideran como causas de impunidad o eximentes de responsabilidad penal, logrando con ello la absolución.

## **1.2. Fundamento histórico sobre la excusa absolutoria. –**

Las causas de exclusión de la pena o excusas absolutorias implican la imposibilidad de atribuir una sanción a una conducta pese a ser típica, antijurídica y culpable. De esta manera, la concurrencia de una causa de exclusión de la pena determina la presencia de una acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible (en el sentido de que merecería ser penada), si bien se rechazará el recurso a la pena por algún motivo determinado<sup>24</sup>.

Para explicar las causas de exclusión de la pena, Higuera Guimerá se retrotrae a los denominados “*privilegios*”, señalando acertadamente que esta figura ha sido “*una forma peculiar en que se manifestó la actividad jurídica*

---

<sup>23</sup> Ibidem.

<sup>24</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 202.

durante la Edad Media”, definiéndolos como “una disposición cuyo objeto es crear una situación jurídica concreta”, y distinguiéndolos de la ley en que ésta es de carácter general y abstracto y aquél es un acto jurídico fuera de la ley, una anomalía<sup>25</sup>.

En el Ordenamiento jurídico español fue Silvela quien introdujo las causas de exclusión de la pena cuando reflexionaba sobre la existencia de algunas causas de exención que no constituían ni causas de justificación ni causas de inimputabilidad<sup>26</sup>.

En un momento posterior Silvela trata de buscar la razón de tales exenciones y llega a la siguiente conclusión: “*Si queremos investigar la razón o el porqué de esta especie de exención, habremos de convenir en que no se apoya en que el acto sea en sí mismo legítimo, como sucede en las causas de justificación, ni tampoco en que no aparezca sujeto con condiciones de capacidad para responder, como acontece en las causas de no imputabilidad, sino que aparece más bien fundada en motivos transitorios y de conveniencia, correspondiendo a lo que hemos llamado política dentro del Derecho penal. Estima el legislador, en efecto, más útil tolerar el delito que castigarlo aun conociendo que existe delito, y que hay persona que de él pudiera responder*”<sup>27</sup>.

Las excusas absolutorias —como también las llama Vidal— “*utilitates causa*”<sup>28</sup> “*por conveniencia*”<sup>29</sup>, las que hacen que, a un acto típico, antijurídico,

---

<sup>25</sup> Ibidem

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> Ibid. 203.

<sup>28</sup> Luis Jiménez de Asúa, *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997), 433.

<sup>29</sup> Angela María Zanoner, *Frases Latinas*, (España: Editorial De Vecchi, 2005), 635.

imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna, por razones de utilidad pública.

Justo Laje Anaya refiere que “*Las excusas absolutorias son establecidas por razones de utilidad*<sup>30</sup>”.

El fundamento por el cual recae esta figura en la vida penal, es estrictamente de política criminal, que son decisiones de poder que tiene las instituciones del Estado para categorizar determinados hechos como delictivos o no, con el fin de contrarrestar y controlar el índice de delincuencia de un país, es decir, que las excusas absolutorias se van a decidir por razones, generalmente utilitarias o de conveniencia, cuándo un hecho que reúne todos los requisitos necesarios para considerarse como delito, se va a considerar conveniente no castigarlo.

De tal manera que la política criminal está caracterizada por ser: desconcentración, fraccionamiento y limitación, lo que indica que el poder del estado debe descansar en tres órganos que son: ejecutivo, legislativo y judicial<sup>31</sup>.

Las excusas absolutorias no deben confundirse con<sup>32</sup>:

---

<sup>30</sup> Justo Laje Anaya, *Excusa Absolutoria en los delitos contra la propiedad*, (Buenos Aires: Ediciones Pannedille, 1974),29.

<sup>31</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana, Georgina Concepción Novoa Duarte y Héctor Leonel Rodríguez Uceda, “La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador”, (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017), 24-26. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/13359/1/TESIS...pdf>

<sup>32</sup> “Noticias Jurídicas”: Luis Geras Montilla, Fiscal Sustituto, Las Excusas Absolutorias en el Código Penal, acceso 09 de julio 2021, <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/15433-las-excusas-absolutorias-en-el-codigo-penal/>

- Las causas de extinción de la responsabilidad penal (muerte del reo, cumplimiento o remisión de la pena, indulto, perdón del ofendido, prescripción, etc.);
- Circunstancias eximentes de la culpabilidad (el error, caso fortuito, minoría de edad, miedo insuperable);
- Circunstancias eximentes de la antijuricidad (legítima defensa, obrar en cumplimiento de un deber o ejercicio legítimo del derecho, oficio o cargo, estado de necesidad);
- Circunstancias eximentes de la tipicidad (alteración psíquica, intoxicación plena, alteraciones de la percepción desde el nacimiento o la infancia);
- Los requisitos de perseguibilidad (necesidad de denuncia previa);
- Inmunidades o fueros especiales por razón del cargo o la inviolabilidad de determinadas personas por razón de su cargo (jefe de estado, diputados y senadores, defensor del pueblo, etc.);

La excusa absolutoria es una previsión excepcional justificada en cuestiones de política criminal, que prevé la posibilidad de que pese a que un hecho pudiera reunir todos los elementos necesarios para su catalogación como delito, se pueda optar sin embargo por no aplicarle un castigo<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Ibidem.

### 1.3. Origen de la excusa absolutoria. –

- **DERECHO ROMANO**

Tellez Aguilera sitúa el origen de esta causa de exclusión de la pena en el Derecho romano, pues el Digesto recogía una ficción de patrimonio familiar que permitía al *paterfamilias* realizar cualquier tipo de robo o defraudación sobre el patrimonio de la esposa y los descendientes y en caso de que fuera aquélla la que llevara a cabo el hurto no podía interponer contra la misma la llamada *actio furti* (infamante) sino la *actio rerum amatorum* (no infamante), algo que después fue acogido en la Ley de las Siete Partidas, que excusaba de este tipo de comportamientos a la esposa, abuelo, padre e hijos. Sin embargo, con el transcurso del tiempo se ha ido extendiendo la línea de parientes exentos de responsabilidad penal en determinados delitos contra el patrimonio y ya el Código Penal Español de 1848 abarcaba también a hermanos y cuñados si viviesen juntos (artículo 468)<sup>34</sup>.

- **DERECHO AUSTRIACO**

Los primeros antecedentes que encontramos de esta figura en el derecho austriaco datan de 1639, y es desde este momento hasta fechas que se pueden considerar relativamente recientes, cuando el derecho austriaco ha premiado con una recompensa económica de entre el 5 y el 10% de la deuda a aquellos funcionarios o particulares que conocedores de la comisión de una infracción de carácter tributario procedieran a realizar la correspondiente denuncia. Pero, es más, si el denunciante era uno de los autores de la

---

<sup>34</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 209.

infracción, se le eximía de pena. Por lo tanto, podemos decir, que la finalidad de esta medida era fomentar la colaboración ciudadana<sup>35</sup>.

Años más tarde, ya en el 1896 fue la Personalsteurgeset la encargada de declarar exento de pena a quien rectificase sus datos fiscales con anterioridad a la interposición de una denuncia o de la primera citación al interrogatorio del procesado, donde se pone de manifiesto, una clara ausencia del requisito de voluntariedad<sup>36</sup>.

Finalmente, la cláusula de regularización tributaria quedará recogida en el § 29 de la Finanzstrafgesetz, dónde se condiciona el levantamiento de la pena al cumplimiento de determinados requisitos, tales como<sup>37</sup>:

- ✓ El contribuyente tan sólo tiene la obligación de realizar una rectificación precisa de sus datos, tanto si estos son incorrectos, como si directamente los ha omitido, no exigiéndose así ninguna formalidad adicional.
- ✓ En un plazo máximo de dos años, el contribuyente debe de proceder a realizar el pago de la deuda que sostiene con las arcas públicas.
- ✓ No se podrá acoger a esta causa de levantamiento de la pena, en el caso de que las autoridades tuvieran el mero conocimiento de la existencia de la defraudación.

---

<sup>35</sup> De Cuerda Martín, Mónica, La cláusula de regularización Tributaria, *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, Nº. 10 (2017): 18, [https://gabilex.castillalamancha.es/sites/gabilex.castillalamancha.es/files/pdfs/revista\\_no\\_10\\_gabilex\\_2\\_0.pdf](https://gabilex.castillalamancha.es/sites/gabilex.castillalamancha.es/files/pdfs/revista_no_10_gabilex_2_0.pdf).

<sup>36</sup> Ibid. 19.

<sup>37</sup> Ibidem.

## DERECHO ALEMAN

Las llamadas en España "*Excusas Absolutorias*" se reconocen por los escritores alemanes, aunque no las den este nombre y varíe su repertorio. Franz von Liszt las denomina "*Causas personales que liberan de la pena*" (*personliche Straffreiheitsgründe*), Wachenfeld, M. E. Mayer y Kóhler las nombran, de consuno, "*Causas personales que excluyen la pena*" (*personliche Straffausschmiessungsgründe*). Figuran entre estas causas con referencia al código penal alemán, dos —entre otras— que coinciden con la que existen en otros códigos: exención de pena para el encubridor de próximos parientes, e impunidad del robo o de la estafa cometidos por parientes en línea recta ascendente o entre esposos<sup>38</sup>.

El jurista Günter Stratenwerth, pone de relieve la existencia de comportamientos en los cuales, la necesidad de una intervención punitiva, resulta fundamentada por circunstancias que están más allá de lo ilícito y la culpabilidad, de tal manera que este autor admite que el aforismo romano "error juris nocet", podría justificarse en la medida en que el derecho penal se limitara a la represión de infracciones de normas elementales de convivencia y bajo el supuesto de que los individuos rara vez salieran de su ciudad, no conocieran las leyes que prohíben una conducta determinada en el país que no sea de origen de su nación, permitiendo según la doctrina en base a la teoría restringida de la culpabilidad que limita el alcance del error de prohibición, a la creencia falsa e invencible de que la conducta realizada no está penalmente prohibida. Para los defensores de esta teoría de los elementos negativos del tipo, la visión errónea e insuperable de que se actúa

---

<sup>38</sup> Luis Jiménez de Asúa, *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997), 432.

al amparo de alguna causa de justificación, excluye la tipicidad, por ello a este sector, le resulta superfluo analizar en el ámbito del error de prohibición, los problemas inherentes a las eximentes putativas o excusa absoluta quedando extinta la acción u omisión de un hecho penal<sup>39</sup>.

El autor alemán, Johannes Wessels, manifiesta que las causas personales de anulación o levantamiento de la pena son circunstancias que se producen solamente con posterioridad a la comisión de la acción punible es decir la excusa absoluta, se dará después que la acción del hecho punible se haya realizado, perdonando la pena correspondiente para tal hecho ilícito<sup>40</sup>.

## **DERECHO FRANCÉS**

La figura de la excusa absoluta tiene su origen para el jurista Juan Felipe Higuera Guimerá, en Francia<sup>41</sup>. Los franceses tratan también de estas causas de impunidad, denominadas *excusas absolutorias* por Vidal, Degois y muchos otros. Precisamente de la técnica francesa se tomó en España el título de "*Excusas Absolutorias*". Varias de las que citan los autores, en orden al código francés, se hallan también en muchos códigos iberoamericanos. Así, las exenciones en favor de los sediciosos o rebeldes que se retiran al primer aviso de la autoridad y en pro de los encubridores de próximos parientes<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana, Georgina Concepción Novoa Duarte y Héctor Leonel Rodríguez Uceda, "La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador", (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017), 27. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/13359/1/TESIS...pdf>

<sup>40</sup> Ibidem.

<sup>41</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 199.

<sup>42</sup> Luis Jiménez de Asúa, *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*, (Argentina: Abeledo Perrot, 1997), 432.

El principal rasgo histórico sobre esta figura inició en el país de Francia por motivos de parentesco o por causas de política criminal del Estado<sup>43</sup>.

## **DERECHO ESPAÑOL**

En España específicamente en los códigos penales de los años 1822, 1848, 1870, 1928 y 1932 ha establecido una reseña histórica de las excusas absolutorias que han venido desarrollando en su código penal hasta la actualidad, para que el imputado a quien se le acuse de un delito se le extinga la pena es decir quedando sin sanción penal<sup>44</sup>.

En el código penal español del año 1822, fue la primera vez donde surge en este país europeo la forma de extinguir la pena, donde se perdona de la sanción penal al imputado que admitía o daba aviso antes que sucediera un hecho penalmente sancionado es decir la tentativa de un delito de tal forma este código penal le facultaba a la sede judicial de extinguir la sanción a la persona que había informado sobre tal hecho punible permitiendo que se desapareciera la pena, causando la imputabilidad<sup>45</sup>.

Hasta el código penal español de 1870, donde "*Luis Silvela y de Le Vielleuze*" uso por primera vez la terminología de "*Excusa Absolutoria*" para referirse a la extinción de la pena o como otros autores lo llamaban como causa o formas de extinción de la punibilidad.

---

<sup>43</sup> Juan Felipe Higuera Guimera, *Excusas absolutorias*, (Madrid: Marcial Pons, 1993), 22.

<sup>44</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana, Georgina Concepción Novoa Duarte y Héctor Leonel Rodríguez Uceda, "La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador", (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017), 20. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/13359/1/TESIS...pdf>

<sup>45</sup> Ibid. 28.

En el Ordenamiento jurídico español fue Silvela quien lo incardinó con las siguientes palabras: “*Estas causas, que no tienen denominación especial en nuestro Derecho, pueden ser, con bastante propiedad, designadas bajo el nombre de excusas absolutorias*”.<sup>46</sup>

Anton Oneca, refiere que, la doctrina española, sobre materia de excusa absolutoria arranca principalmente con Luis Silvela, quien además de las causas de justificación y de las de inimputabilidad (bajo cuyo nombre abarca a todas las causas de inculpabilidad) admite otras causas o motivos, mediante los cuales no se impone pena aun quedando subsistentes la antijuricidad y culpabilidad, que pueden llamarse excusas absolutorias. El concepto que hizo Silvela ha sido seguido por la mayoría de tratadistas españoles<sup>47</sup>.

El origen o el punto inicial de esta figura denominada excusa absolutoria fueron las circunstancias o razones de liberación de responsabilidad penal a ciertas personas que realizaban un delito tipificado en una norma penal que sustentaba la protección de la sociedad, El principal rasgo histórico sobre esta figura inició en el país de Francia por motivos de parentesco o por causas de política criminal del Estado<sup>48</sup>.

Al hablar de causas de exclusión de la pena, frecuentemente sale a colación el término “política criminal”, algo a lo que también alude la jurisprudencia. Así, el Tribunal Supremo Español, en una sentencia de 26 de

---

<sup>46</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 203.

<sup>47</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana, Georgina Concepción Novoa Duarte y Héctor Leonel Rodríguez Uceda, “La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador”, (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017), 25. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/13359/1/TESIS...pdf>

<sup>48</sup> Juan Felipe Higuera Guimera, *Excusas absolutorias*, (Madrid: Marcial Pons, 1993), 22.

diciembre de 1986 las definía de la siguiente manera: “Bajo el nombre de ‘excusas absolutorias’ se vienen comprendiendo un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica que, colocadas junto al delito a que afectan, son de difícil clasificación, pero, prescindiendo de hacer un ensayo clasificatorio, la propia excusa absoluta debe su origen a razones de política criminal que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante estar presente en ellos las notas de antijuridicidad tipificada y culpabilidad”. Pero, ¿en qué consiste exactamente la política criminal?<sup>49</sup>

Una buena definición de política criminal viene de la mano de BORJA JIMÉNEZ: *“aquel conjunto de medidas y criterios de carácter jurídico, social, educativo, económico y de índole similar, establecidos por los poderes públicos para prevenir y reaccionar frente al fenómeno criminal, con el fin de mantener bajo límites tolerables los índices de criminalidad en una determinada sociedad”*<sup>50</sup>.

#### **1.4. Nacimiento de la excusa absoluta en El Salvador. –**

Antes de ubicar con precisión el momento en el cual se introduce por primera ocasión la figura denominada como Excusa Absolutoria en el Código Penal, es importante destacar de manera cronológica cuantos Códigos Penales ha tenido la República de El Salvador, haciendo una breve reseña de

---

<sup>49</sup> Dr. Arnel Medina Cuenca, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 204.

<sup>50</sup> Emiliano Borja Jiménez, *Curso de política criminal*, 2ª edición, (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2011), 9.

la evolución histórica de nuestro derecho penal positivo hasta la actualidad<sup>51</sup> y en cuál de ellos se puede ubicar su nacimiento.

- En el año de 1826 se dicta el primer Código Penal de El Salvador, documento que constituye una copia literal del Código Penal Español de 1822 y curiosamente se lo considera en Latinoamérica como el primer Código en su género<sup>52</sup>.
- En el año de 1859 se promulga el segundo Código Penal cuya inspiración también se encuentra en el Código Penal Español de 1848, el que a su vez tomó parte de las bases del primer Código Penal de Brasil del año 1930<sup>53</sup>.
- En el año de 1881 fue declarado Ley de la Republica nuestro tercer Código Penal, el cual presenta la curiosidad de haber sido emitido por el poder ejecutivo<sup>54</sup>.
- En el año 1904 se da con la vigencia del cuarto Código Penal, el cual se conformó con la estructura del código penal de 1881<sup>55</sup>.
- El quinto Código Penal aparece con el Decreto Legislativo número 270 de fecha 13 de febrero de 1973, publicado en el Diario Oficial número

---

<sup>51</sup> Miguel Alberto Trejo Escobar, *El Derecho Penal Salvadoreño Vigente. Antecedentes y Movimientos de Reformas*, (El Salvador: Ediciones Último Decenio, 1995),1.

<sup>52</sup> Ibidem. 3.

<sup>53</sup> Miguel Alberto Trejo Escobar, *El Derecho Penal Salvadoreño Vigente. Antecedentes y Movimientos de Reformas*, (El Salvador: Ediciones Último Decenio, 1995),3.

<sup>54</sup> Miguel Alberto Trejo Escobar, *El Derecho Penal Salvadoreño Vigente. Antecedentes y Movimientos de Reformas*, (El Salvador: Ediciones Último Decenio, 1995),3.

<sup>55</sup> Ibidem. 4.

63, Tomo 238, de fecha 30 de marzo del mismo año, el cual entro en vigencia en fecha 15 de junio de 1974<sup>56</sup>.

Es hasta el año 1974, que el legislador fija por primera vez en el derecho penal salvadoreño la figura de la excusa absolutoria para los siguientes delitos:

Art. 280 *“En los casos de los artículos anteriores, quedaran exento de pena:*

- 1) *El que pagara los alimentos debidos y diere garantías suficientes a juicio prudencial del juez, del ulterior cumplimiento de sus obligaciones;*
- 2) *El que a juicio prudencial del juez hubiere tenido razón justificada en beneficio del menor para perpetrar la sustracción o la inducción a la fuga, salvo el caso que se tratara de padre o madre que hubieren sido privado de la patria potestad.”* TITULO UNICO. - DELITOS CONTRA EL MATRIMONIO, EL ESTADO CIVIL Y LA ASISTENCIA FAMILIAR, CAPITULO III. - DELITOS CONTRA LA ASISTENCIA FAMILIAR, Art. 275 al 280)<sup>57</sup>.

Art. 335 *“Si el autor de alguno de los delitos previstos en los artículos precedentes, antes de iniciarse el juicio respectivo, impidiere la circulación de las monedas falsificadas o alteradas, quedara exento de*

---

<sup>56</sup> Ibidem.

<sup>57</sup> Código Penal Derogado (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1974), artículo 280.

*la pena.*” (TITULO II. - DELITOS CONTRA LA FE PUBLICA, CAPITULO III. -FALSEDAD PERSONAL Art. 327 al 335)<sup>58</sup>.

- El sexto Código Penal surge el día 20 abril de 1998, por medio del Diario Oficial número 105, Tomo 335, de fecha 10 de junio 1997, derogando el Código de 1974, el cual se mantuvo vigente aproximadamente 24 años. El legislador basa que el cambio de la normativa penal obedece que el anterior código, *“ya no se perfila de la misma manera porque su contenido no guarda concordancia con el texto de la Constitución de la República de 1983, ni con la realidad política y social que vive el país”*<sup>59</sup>. Que, con el objeto de orientar nuestra normativa penal dentro de una concepción garantista, de alta efectividad para restringir la violencia social y con una amplia proyección de función punitiva no selectivista, resulta conveniente que se emita un nuevo Código Penal, que sin apartarse de nuestros patrones culturales, se constituya en un instrumento moderno, dinámico y eficaz para combatir la delincuencia<sup>60</sup>.

Este Código Penal incorporó la excusa absolutoria<sup>61</sup>, por primera vez en el catálogo de los Delitos Relativos a la Hacienda Pública, son delitos de defraudación al fisco los siguientes:

---

<sup>58</sup> Ibid. Art. 335.

<sup>59</sup> Código Penal Vigente (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998), considerando II.

<sup>60</sup> Código Penal Vigente (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998), considerando III.

<sup>61</sup> Véase el Título IX Delitos Relativos Al Orden Socioeconómico, Capítulo V. De Los Delitos Relativos A La Hacienda Pública, Art. 252, Código Penal Vigente (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998), el cual literalmente dice: *“En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.”*

- a) Evasión de Impuestos;
- b) Apropiación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias;
- c) Reintegro, Devoluciones, Compensaciones, o Acreditamientos Indevidos;
- d) Falsificación en la impresión, emisión de 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; y
- e) Proposición y Conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

Se contempla una excusa absolutoria basada en la regulación de la situación fiscal del imputado<sup>62</sup>, mediante el pago de los impuestos evadidos con sus accesorios. La exigencia de que se hayan satisfecho debidamente al fisco tales cantidades indica claramente que es preciso el pago efectivo de las mismas, mediante su ingreso a satisfacción del Fisco.

### **1.5. Excusas Absolutorias que se encuentran en el Código Penal**

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

---

<sup>62</sup> Entendiéndose Regularización Fiscal: Consiste en un proceso que permite al contribuyente legalizar su situación con la Administración Tributaria. <https://economipedia.com/definiciones/regularizacion-fiscal.html#:~:text=La%20regularizaci%C3%B3n%20fiscal%20consiste%20en,normas%20para%20establecer%20un%20orden>. Acceso 29 de abril de 2022.-

- "De los delitos a las relaciones familiares", en el capítulo IV disposición común art. 206 en donde la excusa absolutoria es aplicable únicamente a los artículos 201 referentes al "Incumplimiento de los deberes de asistencia económica". Y, por último, el artículo 203 referente a la "Inducción al abandono".
- "De los delitos Relativos a la Hacienda Pública". En el capítulo V, la Excusa absolutoria se encuentra expresamente contemplada en el artículo 252, aplicable a los casos descritos en el Art. 249 referente a la defraudación al fisco en los casos siguiente: Evasión de impuestos (Art. 249-A) b) Apropiación indebida de retenciones percepciones tributarias (Art 250), c) Reintegros, Devoluciones. Compensaciones a Acreditamientos (Art 250-A) d) Falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de las mismas de las Art. 282, 284 y 287, y por último, la proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores (Art. 251).
- "De los delitos relativos a la Naturaleza y al Medio Ambiente", en el capítulo II en los casos previstos en este apartado, será aplicable la excusa absolutoria y medidas accesorias tal y como los prevé el artículo 263 en los que fuere posible el pago de la reparación al daño causado.

#### **1.6. La figura de la excusa absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Publica**

En El Salvador, los delitos relativos a la Hacienda Pública, aparecieron tipificados por primera vez en 1993, mediante una reforma al Código penal de 1973. Antes de esa reforma, los conceptos de delitos contra la Hacienda

Pública, defraudación al Fisco, delito fiscal o evasión de impuestos, eran desconocidos en la legislación penal.

La Hacienda Pública es una manifestación del fenómeno financiero, el cual debe entenderse como un proceso dirigido a la satisfacción de las necesidades públicas mediante la obtención y el empleo de fondos públicos<sup>63</sup>.

En el terreno doctrinal resulta oportuno recordar la concepción jurídica de la Hacienda Pública propuesta por Sainz de Bujanda en función de tres aspectos: objetivo, subjetivo y funcional<sup>64</sup>.

En el aspecto objetivo, la Hacienda Pública es, un conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico y de titularidad pública<sup>65</sup>.

En el aspecto subjetivo, el concepto de Hacienda Pública se identifica con un ente público. En general, puede considerarse como la proyección del Estado o de cualquier ente al que el ordenamiento jurídico reconozca un ámbito financiero propio (un ámbito de necesidades públicas a satisfacer mediante un sistema de recursos para la obtención de fondos asignados a la cobertura de dichas necesidades)<sup>66</sup>.

El tercero de los aspectos en que se manifiesta el concepto de Hacienda Pública es el aspecto funcional o dinámico, que se identifica con el concepto de actividad financiera<sup>67</sup>.

---

<sup>63</sup> Maria Teresa Soler Roch, La Ordenación De La Hacienda Estatal en el Título I De La Ley General Presupuestaria, *Revista Española de control Externo*, 72-76, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1166072.pdf>

<sup>64</sup> Ibidem.

<sup>65</sup> Ibidem.

<sup>66</sup> Ibidem.

<sup>67</sup> Ibidem.

Cuando se habla de delitos relativos a la Hacienda Pública, son considerados aquellos cuyo objetivo es un menoscabo a las finanzas del Estado, generando detrimento en los recursos necesarios para el cumplimiento de la función estatal.

En nuestro Código Penal vigente encontramos la Excusa Absolutoria, figura político-criminal mediante la cual el Estado ofrece la oportunidad a quien se le imputa un delito de excusarse o disculparse, resarciendo el daño cometido mediante la conducta ilícita (o, en casos excepcionales, encontrándose justificada la acción constitutiva de delito), lo que tiene como consecuencia la renuncia estatal a imponer una sanción penal, por lo que cesa la persecución penal<sup>68</sup>.

La figura de la Excusa Absolutoria se ha mantenido en el Código Penal desde la entrada en vigencia del mismo (abril, 1998), sobreviviendo las reformas. En la actualidad se mantiene cierta discusión de reformas al Código Penal, en la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa, en la que se ha cuestionado la conveniencia de esta figura legislativa<sup>69</sup>.

No debe entenderse a la excusa absoluta como un medio de evadir una sanción, sino como un medio de reparación de un daño cometido, porque el contribuyente al pagar el impuesto debido, de alguna manera se está restableciendo el orden jurídico violentado a través de la conducta delictiva, por lo que debe verse como un perdón; en cambio al no hacer efectivo el pago del impuesto debido, continúa el proceso penal. Lo anteriormente expuesto manifiesta, que el fin de sancionar los delitos en contra de la Hacienda Pública,

---

<sup>68</sup> Iniciativa social para la democracia, “informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en el Salvador”, (San Salvador: UKN Producciones, 2016), 41.

<sup>69</sup> Ibidem.

es la actividad recaudadora, porque el contribuyente paga los impuestos evadidos más los accesorios, que incluyen intereses por los impuestos no enterados y la multa respectiva. Puede percibirse que el Estado es condescendiente con los que cometen este tipo de delitos, y les otorga un perdón legal, pero debe tomarse en cuenta que detrás del bien protegido existe otro interés: el de "Recaudar"<sup>70</sup>.

---

<sup>70</sup> Antonio Arnulfo Escobar, Mayra Yesenia Herrera Rivas, Enmanuel Alejandro Quintana Guevara, "La evasión tributaria y la eficacia de la legislación penal para contrarrestarla". (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Politécnica de El Salvador, año 2018, 48.

## **CAPITULO II. – DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA Y LA EXCUSA ABSOLUTORIA. –**

### **2.1. Teoría del Delito**

Como refiere Serrano Piedecabras en la obra “Como se aplica realmente la teoría del delito: *“La teoría del delito es la disciplina que se ocupa de la sistematización, interpretación, elaboración y desarrollo de las disposiciones legales y opiniones de la doctrina científica en el campo del Derecho Penal. Se trata de un conocimiento inseparablemente vinculado a la idea de sistema; es decir, a una ordenación lógica de los conocimientos propuestos. El que la teoría del delito pueda proporcionar seguridad y racionalidad depende en gran medida del nivel de desarrollo que haya sido alcanzado en el estudio del sistema”* <sup>71</sup>

Se puede sostener que en un Estado Constitucional de Derecho se denomina Teoría del Delito, al conjunto de reglas o criterios que sirven para poder determinar la imputación penal a un sujeto. Dicho proceso de determinación lo hará a través de la identificación, conceptualización y sistematización de aquellos elementos o caracteres que pueden considerarse comunes para que una conducta pueda ser considerada delito y que deben reunirse para la aplicación de las consecuencias jurídico-penales que establece la ley. Mediante ella se busca, pues, una aplicación racional o al menos coherente y previsible de la ley penal a los casos concretos.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Elky Villegas Paiva, “*Como se aplica realmente la teoría del delito*”, Un enfoque a partir del análisis de los casos jurisprudenciales, Primera Edición (Lima-Perú, Gaceta jurídica, 2017) 25.

<sup>72</sup> Ibidem. 68

Ahora, si la teoría del delito tiene por finalidad conseguir una aplicación racional de la ley penal, entonces debe verificar si están dados los presupuestos, generalmente aceptados, de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad para requerir de la agencia judicial una respuesta que habilite el ejercicio del poder punitivo; solo así se considerará que dicha actuación del poder punitivo del Estado no es irracional.<sup>73</sup>

Dichos presupuestos, dentro de la estructura de la teoría del delito funcionan a manera de filtros, es decir, como diversos niveles de análisis, de modo que cada uno de ellas presupone la presencia del anterior y todos tienen la finalidad de ir descartando las causas que impedirían la aplicación de una pena y comprobando (positivamente) si se dan las que condicionan esa aplicación.<sup>74</sup>

Se opera de esa forma en tanto que para elaborar la teoría del delito se emplea el método de investigación analítico, por el cual se descompone la representación totalizadora (el delito) en sus partes o elementos constitutivos. Se apoya en la idea de que para conocer un fenómeno es necesario separar los principios, pero sin perder la vista las relaciones que guardan entre sí y con el todo.<sup>75</sup>

Ahora, como bien señala Zaffaroni, cuando afirmamos que el concepto o la explicación que damos al delito es estratificado, queremos decir que se integra con varios estratos, niveles o planos de análisis, pero ello de ninguna manera significa que lo estratificado sea el delito: lo estratificado es el concepto que del delito obtenemos por vía del análisis. Entonces lo que se

---

<sup>73</sup> Ibidem. 69

<sup>74</sup> Ibidem. 70

<sup>75</sup> Ibidem.

habrá de enunciar serán sus caracteres analíticamente obtenidos, formando diversos planos o estratos conceptuales, pero el delito es una unidad y no una suma de componentes. Por lo tanto, son las razones analíticas y expositivas las que permiten una diferenciación conceptual.<sup>76</sup>

Teniendo presente aquello, esto es tomando en cuenta el método de investigación analítico del delito, se puede sostener por un lado, que solo tendrá sentido preguntarse por la adecuación típica de un hecho jurídico si este reúne los requisitos de una acción en sentido jurídico penal, es decir, que sea un hecho jurídico con características propias que le impriman relevancia penal. De igual forma solo cabe preguntarse por la culpabilidad si previamente se ha comprobado que una acción es típica y antijurídica (lo que la doctrina denomina ilícito penal); y por otro lado que, si bien a nivel expositivo se debe operar de la manera señalada, lo cierto es que, por ejemplo, la culpabilidad no puede constituir una categoría desligada del ilícito penal, pues toda imputación penal establece necesariamente una vinculación entre el hecho y el autor. Una determinación del ilícito con criterios puramente naturalistas u objetivistas resultaría francamente vana, si no se tiene en cuenta al sujeto de la imputación. Esta vinculación funcional entre injusto y culpabilidad no impide, sin embargo, una separación didáctica del proceso de imputación penal, en el que primero se establezca provisionalmente la existencia de un injusto penal y luego se afirme propiamente la imputación con la determinación de la culpabilidad del autor.<sup>77</sup>

Entonces, en este último sentido, para efectos de imputación penal, una vez comprobada la exigencia de una acción en sentido jurídico penal, se

---

<sup>76</sup> Ibidem.

<sup>77</sup> Ibidem. 71

procederá a verificar la tipicidad de dicha conducta; luego para ir completando el mencionado proceso de imputación resulta necesario determinar si esa conducta típica no encuentra justificación alguna que desvirtúe su antijuricidad eventualmente adelantada en la tipicidad, en otras palabras se determina definitivamente su contrariedad al ordenamiento jurídico (antijuricidad formal) por haber puesto en peligro o lesionado un bien jurídico-penal protegido por dicho ordenamiento (antijuricidad material).<sup>78</sup>

Y finalmente se deberá determinar la culpabilidad del agente. La culpabilidad es el lugar donde se decide la imputación de responsabilidad personal a una persona por haber realizado una conducta que pudo y debió abstenerse de realizar. En la graduación de la culpabilidad entran en consideración el contexto personal y social del autor, así como también los criterios de prevención general positiva.<sup>79</sup>

Dado que el delito se basa en una acción, entonces la culpabilidad o imputación personal como también se la denomina, toma como presupuesto antropológico la libertad de las personas, y es que si la atribución de libertad al autor no es posible fundamentar la imputación del hecho delictivo como propio. En tanto se trata de una sociedad de personas, la culpabilidad jurídico penal solo puede tener lugar si se considera su individualidad, es decir, su capacidad de manifestar libertad en sus actuaciones.<sup>80</sup>

Ahora bien, en cuanto que con la imputación personal lo que se busca es atribuir o imputar el desvalor del hecho antijurídico penal a su autor<sup>73</sup>, lo que se hace en este nivel es evaluar un conjunto de aspectos relativos al

---

<sup>78</sup> Ibidem. 72

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> Ibidem. 73

agente: en primer lugar la imputabilidad, esto es verificar que el autor del ilícito penal se encontraba en capacidad psicológica suficiente de comportarse y motivarse por la norma, es decir ser capaz de comprender la antijuricidad de su comportamiento y de regirlo por las normas jurídicas, por lo que queda excluida por anomalía psíquica, grave alteración de la conciencia o alteración de la percepción; en segundo lugar, la probable conciencia de la antijuricidad, lo que implica verificar si el autor conocía la prohibición (mejor antijuricidad) del acto por el protagonizado (excluida por situación de error de prohibición) y; en tercer lugar, exigibilidad de otra conducta, es decir, si el autor se encuentra en condiciones y circunstancias de actuar de manera diferente a como lo hizo por serle exigible, lo que no se dará – y, por lo tanto, quedará excluida- por una situación de miedo insuperable, obediencia jerárquica, etc.<sup>81</sup>

## 2.2. Derecho Penal Económico

El “Derecho Penal Económico”, según se sostiene en doctrina, participa solo en parte de los principios del derecho penal y en ciertos aspectos se separa de éste. En general esa separación implica la relajación de ciertas reglas del derecho penal común. Tal separación suele justificarse en razones de política criminal, como así también en el carácter dinámico de la actividad que se intenta regular.

En la doctrina jurídico penal se reconoce la existencia de un derecho penal económico al que se ha caracterizado como *“los comportamientos descriptos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular, y*

---

<sup>81</sup> Ibidem.

*por tanto ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden económico.*<sup>82</sup>

Así también se ha dicho que el derecho penal económico está determinado por la serie de normas destinadas a tutelar la actividad interventora del Estado en la economía.<sup>83</sup> Entre los autores que proponen esta distinción se encuentra, entre otros Righi, quien sostiene que el Derecho Penal Económico se trata de una especialidad del Derecho Penal que en gran medida encuentra solución en la dogmática general de éste, pero que además requiere soluciones no prevista por dicha dogmática, en función de características especiales de los delitos de ésta clase.<sup>84</sup> La dogmática jurídico penal recurrió a la distinción del bien jurídico tutelado para establecer un categoría de delitos económico, entendiéndolo como una conducta que sea capaz de poner en peligro la vida económica como orden general.<sup>85</sup>

Se ha intentado, de un aspecto sociológico, establecer una distinción entre la delincuencia penal económica y la delincuencia “común”, sosteniéndose “que mientras que al delincuente contra la propiedad suele considerárselo un marginado y como un problema individual frente al orden social, el delincuente económico por el contrario ni es marginado ni se enfrenta individualmente contra el sistema, al que, por otra parte, pertenece. En efecto los delincuentes pertenecientes a grupos socioeconómicos.”<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Carlos A. Gerscovich, “*Derecho Económico, Cambiario y Penal*” Ed. Lexis Nexis, (Buenos Aires, 2006) 290.

<sup>83</sup> Ibidem.

<sup>84</sup> Esteban Righi, “*los Delitos Económicos*” Ed. Ad Hoc, (Buenos Aires; 2000) 41.

<sup>85</sup> Carlos A. Gerscovich, “*Derecho Económico, Cambiario y Penal*” Ed. Lexis Nexis, (Buenos Aires, 2006) 290.

<sup>86</sup> Ibidem.

El Derecho Penal Económico constituye una rama del Derecho Penal que, sobre la base de un elemento común cual es la actividad económica, agruparía todos aquellos delitos que implican la lesión de bienes jurídicos supraindividuales y resultan frecuentemente pluriofensivos, en base a su incidencia en la regulación jurídica de producción, distribución y consumo de bienes y servicios; de este modo, aquellas ocasiones en que se afecte a bienes jurídicos colectivos nos encontraríamos ante un Derecho Penal Económico en sentido estricto, mientras que los casos que representan ataques a los bienes jurídicos individuales generalmente patrimoniales constituirían un Derecho Penal Económico en sentido amplio. Es por ello que el Derecho Penal Económico se conforma con una cierta autonomía dentro del Derecho penal, presentando además ciertas particularidades como, por ejemplo, que se orientan a proteger, al menos mediatamente, bienes jurídicos supraindividuales, lo que implica el recurso a delitos de peligro como técnica de tipificación, que se componen sustancialmente de elementos normativos configurándose de modo frecuente como leyes penales en blanco, y según afirma la doctrina mayoritaria, que son realizadas generalmente en el ámbito de una empresa. Ello ha determinado que este sector del Derecho Penal se denomine en ocasiones Derecho Penal de la Empresa.<sup>87</sup>

El Derecho Penal Económico abarca no solo los tipos delictivos que corresponde con el concepto amplio de orden socioeconómico sino también aquellos que derivan del sentido estricto y de la intervención del Estado en la economía, es decir, los delitos contra la Hacienda Pública.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Prof. Dr. Alfonso Galán Muñoz, Profa. Dra. María Elena Núñez Castaño, *“Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa”*, cuarta Edición (Valencia, Tirant lo Blanch, 2021) 25.

<sup>88</sup> *Ibidem*. 26

### **2.2.1. La Accesoriedad del Derecho Penal Económico.**

La mayoría de las infracciones que componen el Derecho penal económico tienen carácter accesorio. Con esta característica se quiere indicar que el tipo penal se construye a partir de normas jurídicas de carácter fiscal, mercantil o administrativo. Las conductas prohibidas o el bien jurídico no son configurados en su totalidad por el legislador penal, sino que en gran medida están ya determinadas por la normativa extrapenal.<sup>89</sup>

En el caso de los elementos normativos, dado su carácter jurídico, resulta esencial realizar una lectura conjunta del tipo penal con la normativa extrapenal para establecer su significado. La regla básica de esta lectura y que deriva del principio de unidad del ordenamiento jurídico es que la interpretación del elemento normativo no puede contradecir la normativa extrapenal, considerando delictivos comportamientos que son admisibles en el ámbito extrapenal. Más aún, este principio y el de seguridad jurídica exigen que los elementos normativos sean entendidos de modo conforme a la interpretación que existe en el sector del Derecho del que provienen.<sup>90</sup>

En otros ordenamientos encontramos otra forma de encarar la accesoriedad de los tipos penales consistente en el denominado Derecho penal especial o accesorio. Es decir, en la mayoría de los países el delito fiscal se encuentra en la ley general tributaria, los delitos contra la propiedad industrial en las leyes de patentes marcas. Ésta es la forma en que se visualiza el carácter accesorio del Derecho penal de la empresa en países como Alemania, Francia o Italia, donde existen infinidad de leyes penales especiales

---

<sup>89</sup> Adán Nieto Martín, *“Derecho Penal Económico y de la Empresa”*, (Madrid: Editorial Dykinson, 2018) 49

<sup>90</sup> *Ibidem*. 50

en la materia. Estos tipos penales se caracterizan por que contienen remisiones estáticas: conforman la infracción remitiendo a un precepto específico situado en la norma administrativa. Es decir, a través de una técnica legislativa similar a la que en nuestro país se utiliza en la tipificación de infracciones administrativas. Por el contrario, nuestro legislador usa y abusa de las remisiones dinámicas: fundamenta el injusto penal a través de remisiones genéricas a un conjunto de normas indeterminadas, presentes y futuras (remisiones dinámicas). Es en este contexto en el que debe enmarcarse la crítica a las normas penales en blanco y la doctrina del Tribunal Constitucional a la que antes se hacía referencia.<sup>91</sup>

La utilización de normas penales en blanco, como por ejemplo se hace en los delitos contra el medio ambiente, tiene como ventaja que eliminan la necesidad de contar con un Derecho penal accesorio. Además, las normas penales en blanco se adaptan muy bien a la estructura compleja de los ordenamientos actuales, donde existe una competencia normativa múltiple. La técnica de la remisión abierta permite integrar en el tipo penal normas de estos niveles sin importar su procedencia. Igualmente evita la obsolescencia de los tipos penales y la necesidad de hacer una reforma legislativa cada vez que se modifiquen las normas de referencia.<sup>92</sup>

No obstante, y como contrapartida a lo anterior, las normas penales en blanco representan un serio peligro para el principio de legalidad. En primer lugar, en determinadas materias no siempre es fácil determinar cuál es el precepto extrapenal que debe entenderse violado, lo que ocasiona problemas de taxatividad. En segundo lugar, el legislador pierde el control sobre el proceso de criminalización de conductas. Con remisiones “a bulto” se iguala

---

<sup>91</sup> Ibidem.

<sup>92</sup> Ibidem. 51

en el tipo penal la infracción de normas extrapenales cuya importancia puede ser muy diversa. Se iguala la infracción de una norma básica con otra que puede tener carácter secundario. Mas, en tercer lugar, y lo que es más importante, como la remisión se realiza con frecuencia a normas de rango infra legal (reglamentos), se deja en manos de distintos ejecutivos (central, autonómico o local) la determinación definitiva del comportamiento típico, en el marco de un procedimiento de producción normativa que no reúne ni de lejos la transparencia que tiene la ley. La posibilidad de que *lobbies* u otro tipo de intereses espurios intervenga en la configuración de la normativa extrapenal es mucho mayor. Con ello se conculca uno de los objetivos básicos que pretende conseguir la reserva de ley penal: la transparencia en la adopción de las decisiones de criminalización.<sup>93</sup>

### **2.2.2. Estado actual de la teoría del delito y Derecho penal económico**

Es un hecho fácilmente comprobable: en relación con el derecho penal económico en general, y con algún problema específico, como es el derecho penal tributario, se dice frecuentemente que se ha rebasado abiertamente la barrera de la constitucionalidad, a causa del deterioro que ha sufrido el principio de legalidad, cuya cristalización teórica se registra en el ámbito de la tipicidad, la cual, a su vez, es interpretada a su antojo por la administración.<sup>94</sup>

Ese extendido sentimiento ha de ser revisado, pero no es, en modo alguno, infundado o gratuito. E corriente, y hasta reiterativo y, a veces hueco, decir que el derecho penal no ha logrado adaptarse a la evolución del mundo. Se habla, en seguida de la internacionalización, de la creciente organización

---

<sup>93</sup> Ibidem.

<sup>94</sup> Eduardo Demetrio Crespo, "Derecho Penal Económico y Teoría del Delito", (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2020) 49.

de los grupos criminales, etc. Todo eso es verdad, pero no justifica lo que sucede con la teoría del delito y, menos aún, con el concreto caso del derecho penal tributario.<sup>95</sup>

Creo que hay un hecho que sí es aceptado por todos: el derecho penal "científico", llamando así al que se elabora en la academia, carece de influencia alguna en los ámbitos de la criminalidad económica. Es cierto que concurre otro factor: el derecho penal, en materia económica, ha sido desplazado a un segundo plano, sustituido por el derecho administrativo, o cual es lógico y saludable, lo que no quiere decir que bajo la etiqueta de "sanción administrativa" se pueda hacer lo que sea sin control.<sup>96</sup>

En otra vertiente, los penalistas de hoy lamentan la cantidad de excepciones o variaciones que tiene la teoría del delito, lo que da lugar a que se afirme que está desfigurada, y de las muchas causas que se señalan podemos destacar las siguientes<sup>97</sup>:

- a) Una excesiva presencia de delitos de peligro, abstracto o concreto, poco o mal definidos, lo que se une a la absoluta falta de descripción típica de los delitos imprudentes.
- b) La presencia de demasiados elementos normativos, que remiten la concreción del contenido de la ley penal a legislación administrativa o societaria. Es inevitable, claro está, pero solo si se desea entrar en determinados territorios en los que tal vez, no es precisa la presencia del derecho penal.

---

<sup>95</sup> Ibidem.

<sup>96</sup> Ibidem. 50

<sup>97</sup> Ibidem.

- c) La incorporación de organizaciones y grupos en la esfera de autores, lo que desmorona la teoría de la autoría y la participación, lo cual se complica aún más con la presencia de compañías multinacionales.
- d) La difícil concreción del bien jurídico en materias tan aleatorias como es el mercado y el consumo. Y
- e) El cruce de abundante normativa administrativa en el área del derecho penal económico, sin que el deslinde sea fácil ni, a veces, explicable.

Esos son solo algunos de los problemas señalados, pero no los únicos, lo cual ha dado lugar a que, ante tanta especialidad, se prefiera renunciar al encaje en la teoría del delito tradicional y admitir que estamos ante "otro derecho penal", como, por ejemplo, puede ser el derecho penal militar. De ese modo tendríamos un subsistema penal, en el que habría una "Parte General" especial para los delitos económicos en cuyo centro se situaría una teoría del delito reformulada, en la que se insertarían todas las particularidades de los delitos económicos, con inclusión de problemas generales que son especialmente importantes para la delincuencia económica, como es, por ejemplo, el de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.<sup>98</sup>

No entro en un problema general y previo, que es el del excesivo uso del derecho penal. Nunca se plantea una pregunta sencilla pero básica, que es ésta ¿cuántos delitos exige la Constitución para que el sistema penal sea coherente con ella? Esa es una pregunta para la que nadie tiene una respuesta contundente, y menos si se refiere a delitos relativos a la economía o al mercado. Lógicamente es obligado preguntarse cuál es la trascendencia de

---

<sup>98</sup> Ibidem.

la Constitución para el problema de los delitos económicos. El derecho penal debe de tutelar los bienes jurídicos más importantes proclamados por la Constitución, y, en su caso debería proteger un modelo de mercado y de sistema económico emanado de la Constitución como máxima fuente indicadora de los objetivos del derecho penal. Pero lo cierto es que las declaraciones constitucionales sobre el mercado son lacónicas, aunque importantes, y pueden producir consecuencias para las leyes penales, pero no muy precisas.<sup>99</sup>

Hace muchos años, Stratenwerth señalaba con acierto que de las Constituciones no es posible derivar muchas obligaciones de tipificar, más allá de los delitos nucleares contra la vida o la libertad, y ni siquiera respecto de estos bienes centrales marca cuántas agresiones deben ser tipificadas como delitos que ocurrir precisamente con los instrumentos del Derecho Penal. Si esa es la realidad jurídica fundamental", puede deducirse fácilmente que la creación de figuras de delito económico no es un "deber constitucional", aunque pueda haber sido determinada por un Tratado internacional.<sup>100</sup>

Es verdad que los delitos económicos presentan tanto en su criminología (desde Lombroso excepcionara al delincuente económico del concepto de delincuente nato hasta que Sutherland describió las características del White Collar crimen) como en la política criminal para afrontarlos, pero particularmente, en su regulación legal, características propias lo bastante significativas como para poder hablar de un subsistema.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> Ibidem. 51

<sup>100</sup> Ibidem. 52

<sup>101</sup> Ibidem. 53

## **2.3. La Hacienda Publica**

### **2.3.1 Misión de la Hacienda Publica**

Gestionar eficientemente los recursos públicos a través de un Estado moderno al Servicio de la ciudadanía; generando condiciones de estabilidad, transparencia y competitividad en una economía integrada internacionalmente que promuevan un crecimiento sustentable e inclusivo.

### **2.3.2. Funciones de la Hacienda Publica**

Las funciones principales son:

- Gestión, inspección y recaudación de tributos;
- Gestión aduanera y control del contrabando;
- Colaboración en la detección y persecución de delitos contra la hacienda pública y contrabando;
- Recaudación de los ingresos de las administraciones públicas.

### **2.3.3. Principales Recursos de la Hacienda Publica**

Cabe destacar los siguientes:

- Impuestos, tasas y aranceles. Recaudados a través del Ministerio de Hacienda y que componen la denominada recaudación fiscal. Los

impuestos son la parte central de la hacienda pública moderna. Su importancia no sólo surge del hecho de que es con mucho el importe, sino también debido a la gravedad de los problemas creados por la carga impositiva en días pasados y presentes. El objetivo principal de los impuestos es la recaudación de ingresos. Un alto nivel de los impuestos es necesario en un estado del bienestar para cumplir con sus obligaciones. Los impuestos son utilizados como un instrumento para alcanzar ciertos objetivos sociales, es decir, como una forma de redistribución de la riqueza y con ello reducir las desigualdades. Los impuestos en un gobierno moderno son, pues, necesarios no sólo para recaudar los ingresos necesarios para cubrir sus gastos cada vez mayores de servicios de administración y sociales, sino también para reducir las desigualdades de renta y riqueza. Además, son también necesarios para retraer en parte el dinero que de otro modo entraría en el consumo y haría que la inflación aumentase.<sup>102</sup>

- Los ingresos no tributarios (ingresos de las empresas de propiedad estatal, los fondos soberanos de inversión, las ventas de activos, etc.).<sup>103</sup>

#### **2.3.4 La Administración Tributaria “Ministerios de Hacienda”**

La administración tributaria o propiamente denominada como el Ministerio de Hacienda, en la cual tiene unidades internas o direcciones, responsable de la administración y recaudación de los impuestos, destacando

---

<sup>102</sup> Alejandro Bujan Perez, Hacienda Pública, Enciclopedia Financiera, treinta de mayo del año dos mil dieciocho. <http://www.encyclopediainanciera.com/finanzas-publicas/hacienda-publica.htm>.

<sup>103</sup> Ibidem.

entre ellas, la Dirección General de Impuestos Internos, encargada aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales.

Es por ello, es la primera entidad que conoce sobre la existencia de un delito relativo a la Hacienda Pública es el Ministerio de Hacienda con la ayuda de la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, es en esta unidad que tiene realizar el analices o la investigación pertinente para la detección de un delito por parte del contribuyente.

#### **2.3.4.1. Procedimiento Administrativo sobre la existencia de un delito relativo a la Hacienda Pública.**

El procedimiento administrativo le compete a la misma administración pública, según el mandado constitucional. Para algunos delitos relativos a la Hacienda Pública se debe de agotar la vía administrativa y este se entiende agotada, cuando se han interpuesto en tiempo y forma los recursos pertinentes, cuando la ley lo establezca expresamente o cuando no contemple la posibilidad de interponer recurso alguno contra el acto impugnado que cause agravio.

El fundamento principal del agotamiento de la vía administrativa se encuentra en la potestad de auto tutela que posee la Administración Pública. Tal privilegio le permite a la Administración Pública dirimir, sin intervención de un tercero imparcial e independiente, los conflictos de interés que surjan con los administrados. Bajo esta línea de argumentación, antes que el particular acuda a la vía jurisdiccional debe dilucidar la controversia ante la Administración Pública para que esta determine, en función de las alegaciones

planteadas, si se modifica, reforma, sustituye, anula o revoca el acto impugnado, todo con el propósito de evitar un proceso con las complicaciones y costos que el mismo supone. Pero es de hacer notar que hay ciertos casos que estrictamente se debe agotar la vía administrativa, antes de proceder a declararlo como delito e iniciar el proceso penal correspondiente.

Esto se establece en el artículo Art. 251-A, del Código Tributario que para proceder en los casos de conducta delincuenciales constitutivas de delitos de defraudación al fisco serán los siguientes casos:

- a) Declarando información falsa o inexacta;
- b) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- c) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
- d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos;
- e) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden;
- f) Falsedad ideológica, cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En estos casos, se exige el previo agotamiento del proceso en sede administrativa, antes de iniciarlo en sede penal; todos lo demás casos en relación, será la administración tributaria, que cuando tenga el conocimiento

del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al 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.

Bajo la concepción del principio de prejudicialidad, se entiende cuando la Administración Tributaria tiene conocimiento de uno de los supuestos que no requiere el agotamiento de la vía administrativa, debe abstenerse de seguir el procedimiento administrativo sancionatorio y dar aviso a la Fiscalía General de la República, de acuerdo al modo de proceder señalado en el art. 251-A literal a) CPn., junto a un informe de auditoría debidamente razonado, el cual debe comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización realizada, y además deberá ser avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos. Al informe debe acompañar también la documentación e información relacionada al hecho o hechos constitutivos del delito, indicando el monto de impuestos evadidos, así como la indicación de los documentos falsos utilizados para la comisión del delito, si fuera el caso. En ese proceder, la Fiscalía General de la República debe llevar a cabo las investigaciones pertinentes, en caso de ser necesarias, o la formulación del respectivo requerimiento fiscal, si bastare la documentación remitida, para su presentación ante los juzgados competentes.<sup>104</sup>

De igual forma el Art. 23 incisos segundo y tercero del Código Tributario establece: “...En los casos que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para

---

<sup>104</sup><https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2019/06/DC928.HTML#:~:text=Bajo%20la%20concepci%C3%B3n%20del%20principio,la%20Fiscal%C3%ADa%20General%20de%20la>

la investigación de delitos de evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, el monto de los impuestos evadidos, retenciones, percepciones apropiadas indebidamente y de reintegros, compensaciones o acreditamientos indebidos se harán constar en el correspondiente informe de auditoría, y el juez establecerá la existencia o no del delito y se pronunciará sobre el monto de los sumas evadidas o apropiadas indebidamente, imponiendo la pena que corresponda cuando hubiere lugar a ello. En los delitos de falsedad se hará constar en el informe de auditoría los documentos que la contienen. Para ese efecto, la administración tributaria cuando en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al 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, para que ésta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva”.<sup>105</sup>

#### **2.3.4.2. Principio de Prejudicialidad**

Debemos entender que la prejudicialidad, en general, opera por el paralelismo de dos procesos heterónomos y autónomos que afectan el contenido y alcance de una pretensión. Se habla de un proceso central en el que se da a conocer la existencia de otro proceso periférico que afecta el objeto de aquel. Lo periférico debe entenderse como la existencia de un proceso al margen del proceso central, es decir, fuera de sus órganos de organización y estructura, pero que aun así altera su objeto o razón de ser. La naturaleza del proceso periférico es la que define la naturaleza penal o civil de

---

<sup>105</sup> Ibidem.

la prejudicialidad; en el presente caso se hace referencia a prejudicialidad civil, por no ser de naturaleza penal el proceso sobre el cual se ha fundamentado la prejudicialidad. La relación entre el proceso central y el proceso periférico se produce en la medida que existe identidad o comunidad en alguno de los elementos que integran sus objetos procesales, de modo que se pueden producir sentencias contradictorias e inhibitorias. La prejudicialidad, entonces, es un accidente procesal que puede alterar el sentido y eficacia de los esfuerzos jurisdiccionales dirigidos a satisfacer una pretensión, de donde toma el carácter de excepción procesal. La prejudicialidad habilita la suspensión del proceso cuyo objeto está vinculado a la decisión de otro, porque tiene un carácter preventivo, ya que busca soslayar potenciales irregularidades procesales que, de manifestarse, tienen que ser objeto de saneamiento, bajo pena de irrogar una vulneración de derechos a los justiciables.<sup>106</sup>

Debe aclararse que la naturaleza jurisdiccional de la materia sobre la que versa la cuestión prejudicial no es determinante para estimar la existencia de la misma, sino que lo vinculante es la conexión entre el proceso central y el proceso periférico (proceso prejudicial), a partir de sus objetos. La diferenciación que se hace entre prejudicialidad penal o civil y mercantil, no contraviene lo antes expuesto, porque en el fondo ambas producen el mismo efecto: la suspensión del proceso central.<sup>107</sup>

#### **2.4. Delitos contra la Hacienda Pública**

---

<sup>106</sup><https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2017/06/CA177.HTML#:~:text=La%20prejudicialidad%20habilita%20la%20suspensi%C3%B3n,vulneraci%C3%B3n%20de%20derechos%20a%20los>

<sup>107</sup> Ibidem.

La criminalización de las conductas contra la Hacienda Pública, como muchos temas del Derecho penal, no es un tema pasivo, ni homogéneo en su tratamiento por la doctrina jurídico penal. Existen posiciones diversas y opuestas entre quienes consideran que dicha criminalización, como parte del Derecho penal económico es necesaria para la protección de bienes jurídicos supra individuales, cuya afectación perjudica a toda la sociedad y quienes consideran que aquella es parte del Derecho penal de excepción.<sup>108</sup>

Los autores que adscriben al Derecho penal económico y por ende a los delitos contra la Hacienda Pública como parte del Derecho penal de excepción, consideran que éstos contrarían los principios de lesividad, subsidiariedad, mínima intervención, proporcionalidad y otros principios del Derecho penal; asimismo, refutan la categoría de bienes jurídicos difusos o supraindividuales, por lo que niegan la legitimidad de los delitos tributarios y proponen que tales conductas sean parte exclusivamente del derecho administrativo sancionador.<sup>109</sup>

En cuanto a su definición, los delitos relativos a la Hacienda Pública son delitos socio-económicos que atentan contra los intereses patrimoniales del Estado, tanto porque implican una reducción del valor del Erario Público, como a toda una política económica social que incide en el ahorro, la inversión y la distribución del ingreso nacional. Su objeto de protección no es el derecho de crédito del Estado, sino el patrimonio, motivo por el cual para la configuración de estos delitos es imprescindible que exista un perjuicio al patrimonio estatal.

110

---

<sup>108</sup> Ibidem.

<sup>109</sup> Ibidem. 21

<sup>110</sup> Ibidem

Los delitos relativos a la Hacienda Pública, son conocidos también como delitos fiscales o delitos tributarios. Según la doctrina española mayoritaria, desde la perspectiva de la autoría de los mismos, son delitos especiales propios, es decir, en ellos sólo pueden ser autores algunas personas con determinada calidad o característica.<sup>111</sup>

Desde el enfoque de la técnica legislativa para su tipificación, son tipos penales en blanco, debido a que provienen de otras ramas del derecho, en este caso del Derecho tributario, por lo que algunos elementos del tipo, incluyendo el deber de tributar, no están descritos en la ley penal, sino en las leyes tributarias.<sup>112</sup>

Estos delitos, al mismo tiempo, son una especie o subespecie de los delitos socio económicos, es decir, aquellos que tutelan un bien jurídico difuso o colectivo, cuya titularidad corresponde a la toda la sociedad, en este caso la Hacienda Pública, entendida no sólo como el patrimonio estatal (perspectiva estática), sino como el sistema de recaudación de ingresos estatales y de realización del gasto público (perspectiva dinámica), por lo que su estudio dogmático jurídico corresponde al Derecho penal económico.<sup>113</sup>

El delito de fraude fiscal es conocido también con múltiples nombres: fraude tributario, fraude a la Hacienda Pública, defraudación fiscal, defraudación tributaria, defraudación al Fisco o defraudación a la Hacienda Pública, incluso con el nombre genérico de delito contra la Hacienda Pública.<sup>114</sup>

---

<sup>111</sup> Ibidem

<sup>112</sup> Ibidem. 22

<sup>113</sup> Ibidem.

<sup>114</sup> Ibidem.

### 2.4.1 Bien Jurídico Protegido

La complejidad del delito contra la Hacienda Pública se pone ya de manifiesto en el análisis del bien jurídico protegido, destacando dos posturas doctrinales divergentes que provocarán diferentes soluciones a las cuestiones relativas a la interpretación de esta modalidad delictiva.<sup>115</sup>

Por un lado, nos encontramos las de nominadas tesis funcionales, que rechazan la configuración patrimonial del bien jurídico dirigiendo la atención a las funciones que debe cumplir el tributo. Dentro de este grupo se distinguen opiniones en función de los distintos fines tomados como referencia. Para unos, sería la actividad de la Administración Tributaria dirigida a la gestión del tributo entendida esta protección al Erario Público como titular de funciones públicas y no como ente patrimonial. Para otros, se protege la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario.<sup>116</sup>

Otro grupo de tesis, las denominadas de orientación patrimonial, son dominantes en la doctrina y jurisprudencia alemana. Para los defensores de esta postura, el bien jurídico protegido es el interés de la Hacienda Pública concretado en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios. Autores como Martínez-Buján Pérez, delimitan este concepto considerando que la protección penal en esta modalidad delictiva se dirige expresamente a la fase de liquidación de los tributos, diferenciándose así de otras modalidades delictivas, como el delito de alzamiento cuya lesión se produce en la fase de

---

<sup>115</sup> Antonio Camacho Vizcaino, *“Tratado de Derecho Penal Económico”*, (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2019) 1416

<sup>116</sup> Ibidem.

recaudación. Estas posturas, no desconocen la existencia de un bien jurídico inmaterial integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero entienden que dicho bien no se lesiona por el comportamiento típico individual, sino por la reiteración y generalización de múltiples conductas individuales.<sup>117</sup>

#### **2.4.2. Sujeto Pasivo**

La palabra “hacienda” tiene variedad de acepciones, pero llegando directamente a la que por ahora es de nuestro interés, diremos que significa el cúmulo de bienes, riquezas y obligaciones que uno tiene. Así de esta manera vemos que este concepto involucra lo que también llamamos “patrimonio” o “capital”, que es la suma de todos los bienes materiales muebles, inmuebles y derechos que corresponden a una persona determinada<sup>118</sup>. Ahora bien, toda persona, para poder satisfacer sus propias necesidades, necesita de tener su propio patrimonio, pero existen ciertas necesidades que son de carácter colectivos no pueden ser satisfechas por los particulares, siendo aquí donde el Estado interviene satisfaciéndolas<sup>119</sup>.

Aquí nos encontramos con que hay un patrimonio que corresponde a cada una de las personas, al que también se le llama hacienda privada y hay otro patrimonio que corresponde al estado, al que también se le llama Hacienda Pública.

---

<sup>117</sup> Ibidem. 1417

<sup>118</sup> Rafael Alfonso Cornejo Cárcamo, “Comentario al título VIII de la Constitución Política (Hacienda Pública)”, (Tesis de grado para optar al título de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1970), 10. <http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/ef877c70ea95d3a2862571af005512a6?OpenDocument>

<sup>119</sup> Idid.

La Hacienda Pública, de acuerdo con la Constitución de la República<sup>120</sup> está conformada por:

1º. Sus fondos y valores líquidos;

2º. Sus créditos activos;

3º. Sus bienes muebles y raíces;

4º. 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 correspondan.

En el ordinal cuarto de esta disposición constitucional, la obligación tributaria del contribuyente o responsable es un derecho estatal exigible económicamente. De modo que la evasión de impuestos recae sobre un derecho del Estado y, por ende, la acción evasora sería equiparable a afirmar que se está sustrayendo dinero que por derecho corresponde a todos los ciudadanos. No obstante, en términos jurídico penales se refiere a algo más complejo.

En conclusión, en los delitos contra la Hacienda Pública el sujeto pasivo es el fisco, haciendo referencia al Estado como persona jurídica que tiene la facultad de recaudar impuestos, los cuales sirven a su vez para financiar el gasto público. Es decir, el fisco es el Estado en su rol de ente recaudador de tributos.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> Constitución, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983), artículo 223.

<sup>121</sup> <https://economipedia.com/definiciones/fisco.html> consultada 28 de abril 2022

### **2.4.3. Sujeto Activo**

El sujeto activo de la conducta típica es el deudor tributario. Estamos ante un delito especial propio, que sólo puede cometer quien ostente la condición de obligado tributario. El contribuyente, su sustituto o el responsable del pago de la deuda tributaria, el beneficiario de la devolución o beneficio fiscal indebidos son quienes reúnen la condición subjetiva que permite la aplicación de estos preceptos. Es ésta la doctrina absolutamente dominante, refrendada judicialmente, a pesar de minoritarias opiniones a favor de entender que estamos ante delitos comunes.<sup>122</sup>

#### **2.4.3.1. Delito Especiales Propios**

Ahora bien, existen determinados delitos que la doctrina (alemana) ha conocido tradicionalmente como delitos especiales (Sonderdelikte) para distinguirlos de los “delitos comunes” (Jedermannsdelikte). Mientras que en estos últimos, cualquiera puede ser autor del delito, en los primeros el círculo de autores está circunscrito solamente a un grupo de sujetos que reúnen una cualidad exigida en el tipo penal (los “intraanei”). La cualidad puede estar expresamente mencionada en el tipo penal (p. ej. funcionario público, accionista, “testigo”, etc.) o puede deducirse de los demás elementos típicos (p. ej. el que ha participado en un accidente de tráfico, etc.). Otros sujetos que participen en la comisión de estos delitos, al no poseer dicha cualidad —ya por decisión del legislador— no podrán ser nunca considerados como autores de estos delitos especiales (son “extranei”), así hayan tenido efectivamente un dominio del hecho. Además, se conoce todavía una subdivisión de los delitos

---

<sup>122</sup> Adán Nieto Martín, “*Derecho Penal Económico y de la Empresa*”, (Madrid: Editorial Dykinson, 2018) 539

especiales en “impropios” y “propios”. En los delitos especiales impropios — según la definición tradicional—, la cualidad solamente equivale a un elemento adicional que agrava (o eventualmente atenúa), el injusto ya existente en un delito común, de tal manera que si el sujeto activo no tuviera la cualidad exigida por el tipo especial, siempre podrá serle de aplicación el tipo penal común; pej. la “estafa”; el peculado, en relación con el “hurto” o la “apropiación ilícita” ( En cambio, en los delitos especiales “propios”, la cualidad del autor fundamenta el injusto penal; por lo tanto, no existe un tipo penal común similar que pueda aplicarse al sujeto en el caso de que este no reuniera la cualidad exigida en el tipo especial, de no ser así, el hecho es atípico. Ej.: El Delito de Defraudación al Fisco (249-A del Código Penal) donde necesariamente el Sujeto Activo ha de ser contribuyente o en calidad de responsable (Art. 30 Código Tributario).<sup>123</sup>

#### **2.4.3.1.1. Características.**

- a) Es un delito autónomo, por cuanto no depende de otro de ninguna naturaleza;
- b) Es un delito autónomo con sujeto cualificado. La cualificación no es otra cosa que una condición personal (natural o jurídica) que debe ostentar el sujeto agente. Es un elemento indispensable para la existencia del delito especial, de tal manera que, faltando esa condición personal, la conducta dejaría de ser típica para ese sujeto frente al bien jurídico protegido por el respectivo tipo penal.

#### **2.4.4. Autoría y Participación en el delito**

---

<sup>123</sup> Manuel A. Abanto Vásquez, *“Dogmática Penal, Delitos Económicos y Delitos Contra la Administración Pública”*(Perú: Editora y Librería Grijley, 2014)378.

Ya se ha señalado que el delito fiscal es un delito especial y que es posible el error de tipo (cuando se desconozca algún elemento de la tipicidad objetiva) que elimina el injusto penal.

El obligado tributario es quien tiene el deber de contribuir fiscalmente y de quien se ha de acreditar la relación o presupuesto previo que permite dar paso a comprobar los elementos de la conducta típica que definen el tipo a aplicar.

Aunque estemos ante un delito especial no hay problema alguno, en que quien no reúna dicha condición (*extraneus*) pueda ser responsable del delito a título de partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice).

#### **2.4.4.1. la teoría de los delitos de infracción del 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, en la cual afirma, básicamente, lo siguiente<sup>124</sup>:

- a) 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 realizare. En este segundo grupo, se

---

<sup>124</sup> Manuel A. Abanto Vásquez, “Dogmática Penal, Delitos Económicos y Delitos Contra la Administración Pública”(Perú: Editora y Librería Grijley, 2014)385.

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

- b) 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 tratare. 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 hubiera producido la infracción del deber por parte del intraneus. Y cualquier extraneus que hubiera 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.

Entonces, según la teoría de Roxin, en todos los ejemplos propuestos anteriormente, el intraneus sería autor del delito, pues habría infringido dolosamente su deber; los que hubieran colaborado con él, pero no tuvieran la cualidad específica exigida por el tipo serían siempre partícipes del mismo delito. Y todo ello sin importar quién hubiera tenido, durante la ejecución del delito, el “dominio del hecho”.<sup>125</sup>

---

<sup>125</sup> Ibidem. 389

#### **2.4.5. El actuar por otro<sup>126</sup>**

La regla que contiene este precepto extiende a quien actúa las condiciones que cualifican a aquél en cuyo nombre se actúa, condiciones que son las que recoge el tipo penal: se transfieren a quien actúa en nombre o por cuenta de otro unas condiciones típicas de las que carece pero que sí posee el representado, quien resulta impune, bien por no tener capacidad penal (una persona jurídica), bien por ser incapaz (un menor de edad penal), bien por ser ajeno a la actuación de quien le representa.

El precepto pretende evitar fundamentalmente la impunidad de actuaciones delictivas llevadas a cabo por los miembros de una persona jurídica al amparo de la misma, estando aquellos miembros perfectamente individualizados; se refiere a delitos en los que la autoría exige necesariamente ciertas características que sólo concurren en la persona jurídica y no en los miembros que la integran.

Determinada la concurrencia de tales circunstancias en la persona jurídica, debe pasarse a continuación a indagar sobre la participación real de cada sujeto en los hechos, así como su culpabilidad en relación a los mismos.

El actuante al que se refiere el precepto es la persona que ha realizado el tipo penal tanto en su parte objetiva como en su parte subjetiva.

---

<sup>126</sup> Véase el Art. 38 del Código Penal, el cual literalmente dice: “El que actuare como directivo 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.”

El precepto no establece por tanto una presunción de autoría, sino que exige que el sujeto haya actuado en los términos de los arts. 33 a 36 del Código, faltándole únicamente la concreta condición exigida en el tipo penal; de ahí que el artículo en estudio dice que no importa que no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones fijadas en la figura delictiva, sino que basta que tales concurren en la persona en cuyo nombre o representación obre.

Las condiciones se refieren a la especial posición que el tipo penal exige al eventual sujeto activo del mismo (p.ej. el comerciante social a quien se declara en quiebra).

Las cualidades son definiciones esenciales de la persona física o jurídica que difícilmente pueden separarse de ella y trasladarse a un tercero.

Las relaciones son las conexiones entre la persona y otras personas o cosas (p.ej. el deudor cuando el administrador se alza con los bienes de la persona jurídica).

La actuación en nombre de otro obliga a distinguir los comportamientos del órgano de la persona jurídica y los de las personas que los integran, quienes aprovechan tal condición y usan fraudulentamente una titularidad formal para finalidades ajenas a las de la persona jurídica: hay pues delitos cometidos por una persona jurídica a través de sus órganos y delitos cometidos por personas físicas instrumentando su particular condición dentro de una persona jurídica.

El ámbito personal del precepto se refiere a los directivos o administradores de una persona jurídica y a quienes actúan en nombre o representación legal o voluntaria de otro.

La delimitación de quiénes sean directivos y administradores de la persona jurídica habrá de encontrarse en sus normas legales o estatutarias, aunque la responsabilidad se extiende también a las personas que ejerzan “de hecho” tales funciones, con independencia de que sean otros quienes de derecho las detenten: lo esencial en este último caso es que estas personas ejerzan el dominio del acto de dirección o administración, pudiendo valerse de otras personas inhábiles o meramente instrumentales.

La representación legal o voluntaria está expresamente regulada en normas civiles, así como la noción de persona jurídica se recoge en la correspondiente normativa civil y mercantil.

Una segunda dimensión del precepto se refiere a la actuación en nombre de una persona física, supuesto en que no necesariamente la responsabilidad del representante excluye la responsabilidad del representado, quien puede responder a título de inductor.

Debe añadirse a nivel de comentario únicamente algunas situaciones<sup>127</sup>: 1) La vinculación del actuar por otro queda supeditado a dos situaciones determinadas: (a) los actos de administración –de hecho o por derecho– de una persona jurídica o la actuación en nombre o en representación de dicha persona moral; (b) las representaciones de orden

---

<sup>127</sup> Francisco Moreno Carrasco, Luis Rueda García, “Código Penal Comentado de El Salvador”, (El Salvador: Unidad de Producción Bibliográfica y Documentación Consejo Nacional de la Judicatura, 2002) 245.

legal o las actuaciones en nombre de una persona natural; 2) la consideración que este precepto tiene una íntima vinculación con el apotegma de *societas delinquere non potest* o las sociedades no delinquen, cuestión que puede reconducirse a una consecuencia del principio de culpabilidad, en el sentido que la culpabilidad, es personalísima. Fijado el anterior marco la cláusula de actuar por otro, es un paso intermedio entre la impunidad de los actos de las personas jurídicas y la responsabilidad penal que se les pretende atribuir como un nuevo modelo de imputación, que cambia los cimientos del derecho penal nuclear, que esta construido sobre un modelo de imputación de la persona humana. De ahí que por la estipulación del actuar por otro, se permita –sin que la persona jurídica sea penalmente responsable– que las condiciones o cualidades especiales que dicha persona ostenta puedan ser trasladadas a la persona natural que actuare en la ejecución de la conducta delictiva, por que dichas circunstancias especiales constituyen un elemento especial de autoría que únicamente puede ostentar el sujeto activo, el cual en ciertos ilícitos por su alto contenido normativo, únicamente podrían ser predicables de la persona jurídica, pero no por el sujeto activo que actúa tras la persona jurídica –por ejemplo el caso de evasión de impuestos, en el cual el evasor, puede ser una persona jurídica– de la cláusula de trasmisión de equivalencia de la cualidades, condiciones o relaciones de la persona jurídica a la persona natural que actúa en su nombre.

La otra cuestión atañe a un problema de autoría, en aquellos casos en los cuales para ser autor se necesita una condición especial que únicamente concurre en el autor y en ninguna otra persona, se trata de un delito especial propio, por el cual normativamente se requiere una específica cualidad para ser autor, sin la cual no se colma el supuesto típico de la autoría, se suscitan aquí problemas de intervención en el delito, entre intraneus y extraneus que en parte son resueltos por la cláusula de transferencia o la equivalencia de

actuar por otro (Silva Sánchez, 1998:176/177); en tal sentido estos delitos también son conocidos como delitos de infracción de deberes, por el cual sólo es autor quien precisamente infringe el deber, por lo que el dominio del hecho no es lo revelante, sino la infracción del deber que se tiene conforme al tipo penal. De ahí la importancia de la cláusula de actuar por otro que permite la transferencia de no sólo de condiciones, o cualidades, sino también de relaciones –incluidas las relaciones de deberes – pero lo anterior también marca un límite por cuanto, sólo constituirá actuar por otro, cuando el hecho se cometa mediante la utilización de una persona jurídica, siempre que el tipo penal exija, la concurrencia de condiciones, cualidades o relaciones en la persona jurídica, de no concurrir este elemento en la estructura de la persona jurídica, como elemento especial de autoría no se está en presencia en la figura de “actuar por otro” y la responsabilidad es personal del sujeto que cometió el hecho utilizando como medio a la persona jurídica, ello tiene importantes repercusiones en la responsabilidad civil que se deriva, porque en este caso ya no existe la concurrencia necesaria de la responsabilidad civil subsidiaria especial. Si es importante considerar de lege ferenda que la regulación que se hace de la cláusula de actuar por otro, en cuanto a los ámbitos de imputación se estructura en tres niveles: a) aquellos en los cuales la sanción se dirige a la persona individual que actúa en nombre o de la empresa. De ahí que la forma de imputación es hacia abajo; b) aquellos niveles en los cuales la sanción está dirigida a los responsables de la dirección de la empresa o en su representación, de ahí que las formas de imputación son hacia arriba; c) la imputación respecto de la propia empresa, pero en estos casos no se trata de consecuencias jurídicas en el sentido de penas, empero las mismas se imponen a la empresa como unidad suprapersonal (Achenbach, 1995, 382/383).

#### **2.4.6. Responsabilidad de las personas jurídicas y el deber de garante**

Como ya se mencionó, el primer aspecto de la criminalidad económica es la responsabilidad penal del empresario, la cual se ha discutido con mayor profundidad por la dogmática penal debido a que, como refiere Peñaranda Ramos, existe *“un consenso sobre la necesidad de formular los planteamientos dogmáticos para permitir “realizar una imputación directa, como autor y no como mero partícipe, a quienes ocupan niveles superiores o intermedios en las empresas, y señalar el fundamento adecuado para ese modo de imputación”*. Desde nuestro punto de vista, el fundamento de la imputación de responsabilidad penal al empresario es el deber de garante que tiene sobre la empresa y sus órganos, aunque debe tenerse presente que para surgir la responsabilidad penal del empresario por delitos cometidos en el seno de la empresa, debemos estar frente a delitos que de algún modo sean de incumbencia de la empresa en cuanto a tal.<sup>128</sup>

El segundo aspecto de la criminalidad económica es la responsabilidad penal de las personas jurídicas, tema que se encuentra relacionado, fundamentalmente, con el ámbito de los delitos económicos, es decir, con todas las acciones punibles y las infracciones administrativas que se cometen en el marco de la participación de una persona jurídica en la vida económica y en el tráfico jurídico; fenómeno criminológico respecto del cual no existe consenso sobre el fundamento de su criminalización. Sin embargo, consideramos que en este ámbito el fundamento dogmático de la criminalización de la empresa es el deber de garante del empresario, en virtud

---

<sup>128</sup> Eduardo Demetrio Crespo, *“Derecho Penal Económico y Teoría del Delito”*, (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2020) 379.

a sus competencias por autoorganización [no individual, sino de la estructura empresarial].<sup>129</sup>

La dogmática penal viene haciendo esfuerzos en dar contenido a este deber de garantía del empresario. Así, Requena Juliani sostiene que la “delimitación del alcance de la posición de garante del empresario debe ser realizada a partir de una delimitación del riesgo permitido”, atendiendo así a la organización y gestión que le da a la empresa. Por tanto, este deber de garante del empresario comprende los deberes de organizar la empresa [ya sea un organización funcional, divisional o matricia] y gestionar la empresa de modo adecuado a la prevención, evitación o detección de riesgos penales [adecuada administración del riesgo], es decir, dentro del marco del riesgo permitido. Por ende, consideramos que son equivocadas aquellas posturas que quieren trasladar esta posición de garante a la culpabilidad de la persona jurídica [culpabilidad social].<sup>130</sup>

## **2.5. Formas de Iniciar el Proceso en los Delitos Relativos a la Hacienda Pública.**

### **2.5.1. Por Aviso.**

Consiste en transmitir el cometimiento de un supuesto hecho delictivo, es decir, que una tercera persona informa sobre el respectivo acontecimiento ilícito que a su criterio es delito, para que la autoridad determine si se realiza la persecución penal o se desiste de la misma. Pero en los casos de los delitos relativos a la Hacienda Pública, el aviso es realizado por la Administración

---

<sup>129</sup> Ibidem.

<sup>130</sup> Ibidem. 380

Tributaria, específicamente por el auditor asignado, que elaborará un informe de auditoría para verificar la existencia de un delito, si se confirma las actuaciones ilícitas se informará a la Fiscalía General de la República para que inicie el proceso penal correspondiente, así determinado por los artículos 251-A inc. 2 del Código Penal, artículos 23 inc. 2 y 174 inc. 2 del Código Tributario.

### **2.5.2. Procedimiento en Vía Penal.**

Cuando un delito relativo a la Hacienda Pública es identificado por la Unidad de Impuesto Internos, por cumplir ciertos presupuestos ilícitos, entonces se interrumpe el proceso administrativo y se abre un proceso judicial.

Es por medio de esta vía penal que se resolverá sobre las causas ilícitas, que han dado inicio a las acusaciones que se le atribuye al contribuyente.

Cuando se detecten hallazgos en los que existan dudas sobre la posible comisión de un ilícito, la Dirección de Fiscalización, debe considerar el cumplimiento de los tres elementos siguientes:

- La conducta detectada, se debe enmarcar en uno de los artículos del código penal.
- Monto de impuesto determinado debe ser superior al límite considerado en cada delito.
- Que existan elementos que permitan comprobar el dolo o ánimo de fraude de parte del contribuyente.

De acuerdo con nuestra legislación, la investigación se inicia a través de una denuncia o una querrela. La denuncia es un acto para dar inicio a la investigación y esta puede presentarse en forma escrita o verbal, puede ser interpuesta ante Juez de Paz, ante la Fiscalía General de la Republica, y/o ante la Policía Nacional Civil.

En el caso pronunciado anteriormente acerca de los delitos relativos a la defraudación a la Hacienda Pública, estos previamente, se debe de seguir el procedimiento administrativo y luego de ello la administración tributaria da informe a la Fiscalía General de la Republica la cual es la encargada de la investigación, de manera que la investigación se inicia a través del acto de un aviso, así previsto en el artículo 264 del Código Procesal Penal.

## **2.6. La Excusa Absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública**

En El Salvador los delitos contra la Hacienda Pública se encuentran tipificados en Código Penal libro II –parte especial-, título IX – delitos relativos al orden socioeconómico-, capítulo V – de los delitos relativos a la hacienda pública<sup>131</sup>.

Ahora bien, en conjunto, los delitos relativos a la Hacienda Pública contemplados en el Capítulo V, Título IX Delitos relativos al orden socioeconómico, del Código penal salvadoreño, protegen a la Hacienda Pública.

Sin embargo, no es toda la Hacienda Pública, porque los tipos penales del mencionado capítulo se refieren a tributos o impuestos, retenciones,

---

<sup>131</sup> Código Penal (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998) artículo 249-251.

percepciones, reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, de carácter tributario; mientras que la Hacienda Pública, entendida en un sentido objetivo, Forman la Hacienda Pública <sup>132</sup>: 1.- Sus fondos y valores líquidos; 2.- Sus créditos activos; 3.- Sus bienes muebles y raíces; 4.- 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 correspondan. Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados.

Ahora bien, La figura contemplada en el Título IX, Capítulo V, artículo 252 del Código Penal de El Salvador, denominada excusa absolutoria, figura que se encuentra regulada desde la entrada en vigor del Código Penal en abril de 1998, sobreviviendo a las reformas realizadas a la fecha. La excusa absolutoria es una excluyente de punibilidad por razones de política criminal, es decir, la conducta realizada por el investigado es típica, antijurídica y culpable, pero el legislador en los delitos relativos a la hacienda pública la excluye de responsabilidad penal, si el imputado cumple con los requisitos que ahí se establecen, es decir, resarcimiento del daño, dicho resarcimiento es de carácter económico, reintegrando al Fisco el monto de impuestos evadidos y sus accesorios, es decir la multa y los intereses correspondientes a la infracción cometida.

### **2.6.1. Fundamentos**

---

<sup>132</sup> Constitución de la Republica de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1983), artículo 223.

Respecto a su fundamento es comúnmente señalado que en las excusas absolutorias éste estriba fundamentalmente en consideraciones de política criminal. El Diccionario de la Lengua Española define la política como “Arte, doctrina u opinión referente al gobierno de los Estados”, y define criminal como: “Pertenciente o relativo al crimen o que de él toma origen”. Así pues, la política criminal formaría parte de la política en general siendo la definición resultante de la yuxtaposición de los dos términos: la doctrina u opinión del gobierno del Estado referente al crimen.<sup>133</sup>

Por tanto, las cuestiones de política criminal van a decidir por razones, generalmente utilitarias o de conveniencia, cuándo un hecho que reúne todos los requisitos necesarios para considerarse como delito, se va a considerar conveniente no castigarlo.

Respecto a dichos fundamentos que inspiran la creación de las excusas absolutorias podemos señalar y/o destacar que:

### **Razones utilitaristas: Prevención General y Especial.**

Las razones utilitaristas o de conveniencia están en la fundamentación básica de las excusas absolutorias. En una concepción utilitaria de la pena, como la de los penalistas ilustrados, el motivo de la no punibilidad de las conductas en las que concurre una excusa absolutoria vendría dado en que esa reacción del derecho penal no cumple con su finalidad protectora.<sup>134</sup>

---

<sup>133</sup> Iñigo Olza Sanz, “La Excusa Absolutoria del artículo 268 del Código Penal”, (Tesis Master acceso a la abogacía, Universidad Pública de Pamplona-España, 2014) 15 <http://academica-e.unavarra.es/bitstream/handle/2454/14545/Olza%20Sanz%2C%20I%C3%B1igo.pdf?sequence=1>

<sup>134</sup> *ibidem*.

Así pues, en los casos de concurrencia de una excusa absolutoria, el legislador va a entender que el castigo de la conducta delictiva no va a ser conforme a los fines de la pena, ni de la prevención general, ni de la especial.

### **Principio de intervención mínima.**

Como ya hemos dicho, el Derecho Penal está reservado para las conductas que merecen un mayor reproche social, la aplicación del derecho penal debe tener siempre el carácter de “última ratio”, por lo que en determinados delitos, sería desaconsejable el castigo de la conducta típica. Por ejemplo, haciendo un breve adelanto, en el supuesto del artículo 268 del Código Penal, la imposición de una pena no cumpliría con los fines de prevención especial a los familiares que cometan delitos contra la propiedad, fácilmente recuperables económicamente y que, en caso de imposición de la pena, podrían causar mayores daños a la estructura y relaciones familiares. Sobre esto como es lógico hablaremos con gran grado de detalle posteriormente.<sup>135</sup>

#### **2.6.2. Clases**

TÉLLEZ AGUILERA distingue entre excusas absolutorias subjetivas, aquéllas que se refieren a circunstancias personales que concurren en quien a ella se refieren; y las excusas absolutorias objetivas, aquéllas que no hacen referencia a circunstancia personal alguna y que, por tanto, despliegan sus efectos frente a cualquier partícipe del hecho.<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> ibidem.

<sup>136</sup> Dra. Cristina Callejón Hernández, *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica, Las Causas de Exclusión de la Pena*, (Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017), 207

LUZÓN CUESTA realiza una clasificación entre excusas absolutorias en sentido estricto (aquéllas que concurren en el momento de la comisión del delito), excusas absolutorias en sentido amplio (aquéllas que se producen con posterioridad a la comisión del hecho delictivo) y causas personales de exclusión de la pena (que se fundamentarían en el cargo que ocupan las personas a las que afecta y son las inmunidades e inviolabilidades).<sup>137</sup>

En cuanto a la doctrina alemana, ROXIN habla de causas de exclusión de la punibilidad o de la pena, realizando tres clasificaciones al respecto de las mismas: causas personales de exclusión de la punibilidad (por ejemplo, la inmunidad parlamentaria), causas materiales de exclusión de la punibilidad (por ejemplo, la prueba de veracidad tras una difamación según la opinión mayoritaria) y causas de supresión de la punibilidad (como sería el desistimiento voluntario según la doctrina alemana dominante). Sin embargo, algunos supuestos apreciados por la doctrina alemana mayoritaria como supuestos de exclusión de la punibilidad son tratados por Roxin como aparentes causas de exclusión de la punibilidad que encierran en realidad verdaderas causas de justificación (informes de veracidad presentados por parlamentarios acusados de difamación) o causas de exclusión de la responsabilidad (desistimiento voluntario).<sup>138</sup>

HIGERA GUIMERÁ distingue entre excusas absolutorias pendientes cuando el hecho descrito y exigido por el Código Penal no se ha realizado aún pero es posible realizarlo (condición pendiente); excusa absoluta realizada cuando se produce el hecho que elimina la punibilidad y hace que la acción sea típica, antijurídica y culpable pero no punible (condición cumplida); y

---

<sup>137</sup> Ibidem.

<sup>138</sup> Ibidem.

excusa absolutoria fallida cuando el hecho no se produce, quedando constituida plenamente la punibilidad (condición fallida).<sup>139</sup>

Con independencia de si se prefiere optar por una clasificación entre causas de exclusión y causas de levantamiento de la pena o, por el contrario, por la clasificación entre causas objetivas y subjetivas, lo cierto es que es innegable que existen algunas causas de exclusión de la pena que responden a características personales del autor (el parentesco en los delitos contra el patrimonio) y otras que se centran en el hecho delictivo, normalmente en una actuación posterior por parte del sujeto activo (regularizar una situación tributaria, retractarse del falso testimonio, convalidar un matrimonio inválido, etc.), pero también anterior (exención prevista para los delitos de rebelión o sedición).<sup>140</sup>

### **2.6.3. Características**

- La punibilidad queda excluida y el delito impune en ciertos casos declarados por la ley.
- En toda Excusa Absolutoria existe una conducta típica, antijurídica y culpable, es decir, nos encontramos propiamente ante un delito, sea en grado de tentativa o de consumación, pero sin merecimiento de pena o sanción, debido a especiales circunstancias personales del autor.

---

<sup>139</sup> Ibidem 208

<sup>140</sup> Ibidem.

- La no imposición de una pena, se debe a razones de política criminal y de utilidad pública, constituyendo "causas de impunidad utilitatis causa".
- Las Excusas Absolutorias deben estar contempladas taxativamente en la ley penal, de ahí que se hable de un "perdón legal".

#### **2.6.4. Diferencias y Similitudes con las excluyentes de responsabilidad**

Las excusas absolutorias al dejar subsistente el carácter delictivo de la conducta regulado como delito en la ley, impide la aplicación de la pena, es decir, se configura el delito, pero no permiten que se sancione al sujeto que realiza la acción; Las excluyentes de responsabilidad se caracterizan por impedir que el delito surja. En otras palabras, en las citadas excluyentes la conducta tipificada en la ley no es atribuible desde el inicio; mientras que en las excusas absolutorias la conducta es atribuida, pero no sancionable, consecuentemente no relevan al sujeto activo de su responsabilidad en la comisión de la conducta típica, sino que determinan su impunidad.

#### **CUADRO COMPARATIVO:**

ELEMENTO.	EXCUSA ABSOLUTORIA.	EXCLUYENTE DE RESPONSABILIDAD.
CULPABILIDAD.	PRESENTE.	NO HAY.
IMPUTABILIDAD.	PRESENTE.	NO HAY.
RESPONSABILIDAD DE QUIEN COMETE EL DELITO.	PRESENTE.	NO SE PUEDE CONSIDERAR RESPONSABLE A QUIEN COMETE EL DELITO.
ACTO ILÍCITO.	PRESENTE.	PRESENTE.
ANTI JURICIDAD.	PRESENTE.	PRESENTE.
PUNIBILIDAD / CASTIGO JURÍDICO.	NO HAY.	NO HAY.

Lo que se extrae de la observación de este cuadro es lo siguiente: aplica una excusa absoluta en el caso de que quien comete el delito fue responsable, actuó con toda intención y en pleno juicio, pero, aun así, por diversas razones dependiendo del delito, no se le somete a un castigo.

Mientras que aplican las excluyentes de responsabilidad cuando quien cometió el ilícito no puede ser imputado por éste por haber algunos hechos tangenciales que impiden que se le haga responsable por sus actos, de lo que se sigue que no hay castigo, al igual que con las excusas absolutorias.

## 2.7. la Política Criminal

### 2.7.1. Desarrollo histórico del término Política Criminal

La palabra Política Criminal es un término muy antiguo utilizado por una diversidad de autores, sin embargo, no podemos precisar con exactitud quien ideó dicho término y lo usó por primera vez, ni si dicha palabra hacía referencia

a lo que modernamente se conoce como Política Criminal. Según Emilio Langle, en su teoría de la Política Criminal “no fue Feuerbach como aseguran todos (1801), y menos aun Henke (1823), a quien algunos autores presentan como el padre de la Política Criminal. Antes que ellos en 1793, aparece usada por Kleinsrod en su Systematische Entwicckelung der grund begriffe and grundicahrheiten es peinlichen rechts..., empleado en su lugar otra expresión, sin duda de más uso: Política del Derecho Criminal, (politik des criminal rechts), todo hace suponer que así se designaba primeramente a esta disciplina, convirtiéndose luego el termino en dos palabras: Kriminalpolitik”.<sup>141</sup>

Siendo lo anterior el registro más lejano, encontrado del uso del término Política Criminal, no obstante, todo indica que la antigua disciplina tenía connotaciones diferentes o al menos variaciones sustanciales, cuestión que es comprensible, ya que la realidad es cambiante, así como las relaciones sociales, las estructuras gubernamentales, han permitido que la Política Criminal incluya en su término nuevos elementos como son la prevención y readaptación.<sup>142</sup>

Carrara plantea la Política Criminal como una política legislativa, en cuanto que esta “somete a critica el derecho vigente y muestra como debe ser este reformado, de tal forma que parece corresponder a una ciencia legislativa”, criterio que era compartido según Ferri por los antiguos Alemanes, ya que según estos consistía, en apropiar las condiciones especiales de cada pueblo las medidas de represión y de defensa social que establece el derecho

---

<sup>141</sup> María Elena, Acosta Fuentes, Walter Antonio, De Paz Castro, Sayda Lisette, Ramírez Torres, “Análisis de Política Criminal en El Salvador”, (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2005), 1 <https://ri.ues.edu.sv/id/eprint/7551/1/ANALISIS%20DE%20LA%20POLITICA%20CRIMINAL%20EN%20EL%20SALVADOR.pdf>

<sup>142</sup> Ibidem.

penal. De acuerdo a los seguidores de la Escuela de Liszt, lo anterior es parte de la Política Criminal, pero que esta no consiste únicamente en llevar a la práctica la teoría del derecho penal, sino que en ocasiones prescinde de este, buscando por su cuenta dar fin al mal social de la delincuencia, apelando a la pena desde el punto de vista utilitario y las medidas de seguridad.<sup>143</sup>

Punto de vista que compartimos ya que el derecho penal, solamente es uno de los muchos medios existentes para corregir el fenómeno de la Criminalidad y no debe convertirse en el primero a emplear.<sup>144</sup>

Por otra parte existen otros que opinan que la Política Criminal, es una ciencia moderna, quienes manifiestan que esta tuvo sus primeros brotes en Italia, por los escritores de los siglos XVII Y XVIII, siendo sus principales precursores Beccaria, Romagnosi y Falangieri, y posteriormente abandonados los primeros estudios y retomados en Francia por Marsangy, en Inglaterra por Bentham, al término de los siglos XVIII Y XIX, fue retomado en Alemania por los trabajos de Kleinsrod y Feuerbach, sin embargo la Política Criminal “es una ciencia contemporánea nueva, que no se puede hacer remontar mucho más allá del comienzo del siglo XIX. Todas las tendencias anteriores no tienen nada en común con la Política Criminal de nuestra época, ciencia independiente poseedora de un dominio propio”.<sup>145</sup>

Significando lo anterior que, aunque el término política Criminal es muy antiguo, el contenido actual de la Política Criminal carece de antigüedad y siendo por tanto una ciencia contemporánea como lo dice el maestro Dorado Montero, cuando afirma que “aun cuando no deja de tener sus precedentes

---

<sup>143</sup> Ibidem.

<sup>144</sup> Ibidem.2

<sup>145</sup> Ibidem.

históricos como la mayoría de las instituciones sociales y las teorías de hoy, bien puede decirse que la Política Criminal es moderna o mejor dicho contemporánea”.<sup>146</sup>

### **2..7.2. Definición**

Bustos Ramírez define a la Política Criminal como “el poder de definir los procesos criminales dentro de la sociedad, y por tanto de dirigir y organizar el sistema social en relación a la cuestión criminal”,<sup>4</sup> En cuanto a esta definición retoma el uso exclusivo del derecho penal, como la única vía para el control de la delincuencia, incluyendo el consenso de la sociedad para el control de los hechos criminales.<sup>147</sup>

Para Jiménez de Asúa es “el conjunto de principios fundados en la investigación científica del delito y de la eficacia de la pena, por medio de las cuales se lucha contra el crimen, valiéndose tanto de las penas, como medidas de carácter asegurativa (medidas de seguridad)”. esta definición, aunque parte del estudio científico del delito, en su lucha contra el crimen, deja de lado otros mecanismos no penales de combate contra la criminalidad, además se puede señalar como un logro en esta definición la inclusión de las medidas de seguridad, dentro de la Política Criminal. Ambas definiciones plantean el uso del derecho penal como *prima ratio*.<sup>148</sup>

Por su parte Elena Larrauri define la Política Criminal de la manera siguiente: “Las decisiones sobre como las instituciones del Estado responden al problema Bustos Ramírez, Juan: “Control social y derecho penal”

---

<sup>146</sup> Ibidem.3

<sup>147</sup> Ibidem.

<sup>148</sup> Ibidem.

denominado criminalidad (delincuente, víctima y delito), y de la estructura y funcionamiento del sistema penal (agentes de policía, derecho penal, sistema de justicia penal e instituciones de castigo)” la anterior definición únicamente incluye las decisiones que persiguen reducir el delito, no retoma la prevención del delito y la reinserción del delincuente a la vida productiva.<sup>149</sup>

Emilio Sandoval Huertas (Criminólogo Colombiano), propone un cambio de nomenclatura de Política Criminal por el de “Reacción Social”, para luego sostener “Que es el estudio y planificación de las reacciones del grupo social ante los comportamientos definidos como delitos especialmente cuando proviene de las autoridades oficiales”. Es decir que se presenta un desplazamiento del sujeto promotor de la política criminal, o sea del Estado a través de sus órganos e instituciones formales, a la colectividad a través de sus sectores.<sup>150</sup>

Por otra parte Lucien Nouwynck, define la Política Criminal como “el conjunto de medidas de carácter penal o no, tendientes a asegurar la protección de la sociedad contra la criminalidad, a regular debidamente el tratamiento a los delincuentes y a garantizar los derechos de las víctimas”.<sup>8</sup> Definición que nos parece muy moderna y acertada, ya que engloba las tendencias actuales en cuanto a Política Criminal, por considerar al derecho penal como uno de los mecanismos, pero no el único, ni el principal para el control de la criminalidad, además, regula un adecuado tratamiento al delincuente, no el simple endurecimiento de las penas, teniendo estas un carácter retributista y no rehabilitante; además añade un elemento nuevo como lo es el derecho de las víctimas.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> Ibidem. 4

<sup>150</sup> Ibidem.

<sup>151</sup> Ibidem.

### 2.7.3. Objeto y Área de Investigación

De acuerdo a la resolución 52-2003/56-2003/57-2003, de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de las quince horas del día uno de abril de dos mil cuatro. Refiere “...*El Derecho Constitucional conforma la política criminal, que en una primera acotación constituye una forma de control social lo suficientemente importante para que sea monopolizado por el Estado, y que por tanto, requiere ser delimitada –la política criminal– jurídicamente con la máxima claridad posible como garantía para el ejercicio de los derechos de la persona humana*

*Dicho control social se ejerce mediante la consideración normativa de las conductas punibles, de manera que al acaecer en la realidad sean merecedoras de una pena; en ese sentido, el Derecho Penal no sólo constituye un conjunto de normas dirigidas a los jueces, ordenándoles imponer penas, sino también –y antes de ello– un conjunto de normas dirigidas a los ciudadanos que les prohíbe, bajo la amenaza de una pena –prevención especial–, la comisión de delitos. Es decir, si la pena es un mal con el que se amenaza la realización de una conducta considerada como delito, es claro que el Derecho Penal está integrado por el conjunto de normas y principios jurídicos que desvaloran y prohíben la comisión de delitos, y asocian a éstos la correspondiente sanción punitiva...”*

Según Binder “el objeto de la Política Criminal, se encuentra orientado a determinados conflictos, los cuales son aquellos que por una decisión de poder que también forma parte de la Política Criminal, han sido catalogados como delictivos y sujetos a penalidad por medio de la ley, en ese sentido la Política Criminal se encuentra autolimitada por una definición previa de los

conflictos, en consecuencia, abarca tanto aspectos normativos como institucionales”.

Es decir, el objeto al que se enfoca la política Criminal, son los conflictos determinados criminales, consistentes en las conductas clasificadas como delictivas por una decisión de poder, y con el fin de contrarrestarlas se constituyen los planes gubernamentales para el control de la delincuencia, dicha intervención estatal no debe ser exclusivamente punitiva, sino que primordialmente debe reunir aspectos de prevención, contención, resolución, tratamiento, de fenómeno delictivo, que en un Estado de Derecho deben corresponder con los principios Constitucionales como: la legalidad, igualdad y respeto de la dignidad humana de las personas, así como el respeto de los derechos fundamentales y las normas internacionales.

Con respecto al área de investigación de la Política Criminal, “en un principio se consideraba que su finalidad era únicamente controlar la criminalidad, a partir de estudios victimológicos y en particular por la preocupación acerca de las necesidades de la víctima, de su ambiente social y el campo de aplicación de la Política Criminal, se extiende también al control de las consecuencias del crimen y por otra parte la prevención del delito”.

La finalidad de la Política Criminal como las demás áreas de esta, a tenido una evolución que responde a las necesidades contemporáneas de la sociedad, y a las nuevas tendencias siendo el caso que inicialmente, el único fin de la Política Criminal era combatir el crimen, mientras que hoy en día regula además aspectos de prevención y el tratamiento de las consecuencias del delito.

#### 2.7.4. Función de la Política Criminal

- 1) Desarrollar una función orientadora respecto de legislar, para la innovación de los mecanismos desde el ámbito del derecho penal, incluso proponiendo nuevas instituciones sobre el reforzamiento de tutela de los bienes jurídicos más trascendentes;<sup>152</sup>
- 2) Es útil, también para dar pautas interpretativas de carácter general a la sistemática penal, cumpliendo una función teleológica, lo cual es admitido siempre que se mantenga en el límite del mandato de certeza, el cual es irrebasable, en cuanto signifique un perjuicio para los justiciables, sin embargo, se señala que tal limite es franqueable siempre que en el marco de su fin se aplique in favor rei;<sup>153</sup>
- 3) Una tercera labor que se le traza a la política criminal, es de servir de instrumento critico de la efectividad o inefectividad de las normas penales, en cuanto su positividad en la realidad, es por ello, que según los aportes de esta disciplina –y otras en conjunto– es posible trazar posteriormente estudios serios y con contenido científico, sobre la trascendencia del sistema de normas penales, y proponer su reforma.<sup>154</sup>

#### 2.7.5. Elementos de la Política Criminal

---

<sup>152</sup> Francisco Muñoz Conde, “*Culpabilidad y Prevención en el Derecho Penal*”, (Madrid. España: Reus 1981),44

<sup>153</sup> Ibidem.

<sup>154</sup> MAURACH Reinhart, ZIPF Heinz “*Derecho Penal*”. Parte General 1, Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7º edición alemana, por Jorge Bofill Genzch y Enrique Aimone Gibson. (Buenos Aires. Argentina: Editorial Astrea., 1994) 52.

En cuanto a la sentencia de 14-II-1997, Inc. 15-96, se señala de modo ilustrativo que la política criminal en un Estado moderno consta de seis elementos básicos: la prevención del delito, la persecución del delito y de la impunidad, la rehabilitación del delincuente, la constitucionalidad y legalidad de las actividades tendentes a desarrollar los tres primeros aspectos, el fortalecimiento institucional, organizaciones y coordinación entre las instituciones responsables del diseño y ejecución de la política criminal y la coordinación recíproca entre Estado y sociedad— debe advertirse que en este sector, el legislador cuenta con un razonable ámbito de maniobra —Sentencia de 7-X-2011, Inc. 20-2006—, que va desde la selección de los fines que ha de perseguir —por ejemplo con la pena o el procedimiento penal— hasta los instrumentos que al efecto utilizará en aras de su consecución.

## **CAPITULO III. – ANÁLISIS DOGMÁTICO JURÍDICO DE LA FIGURA DENOMINADA LA EXCUSA ABSOLUTORIA. –**

### **3.1. Análisis del artículo 252 del Código Penal de El Salvador**

En El Salvador los delitos contra la Hacienda Pública se encuentran tipificados en Código Penal Libro II –Parte Especial-, Título IX – Delitos relativos al Orden Socioeconómico-, Capítulo V – De los delitos relativos a la Hacienda Pública, art. 252<sup>155</sup>.

#### **EXCUSA ABSOLUTORIA**

Es la renuncia del Estado al ejercicio de su potestad punitiva, pues aun existiendo todos los elementos del delito, la pena no es aplicable; identificándose así, como una causa de extinción de la responsabilidad penal, específicamente la regulada en el Art. 96.9 CP, la cual hace una remisión a cada caso que expresamente la ley permite, bajo determinadas condiciones, eximir de pena al imputado. –Resolución número 017-2020 CÁMARA TERCERA DE LO PENAL DE LA PRIMERA SECCIÓN DEL CENTRO: de las quince horas con cincuenta y siete minutos del treinta y uno de enero de dos mil veinte-

### **3.2. ¿Qué delitos comprende el Art. 252 CP?**

- a) Defraudación al Fisco, -Art. 249 Código Penal;
- b) Evasión de Impuestos, –Art. 249-A Código Penal;

---

<sup>155</sup> Código Penal (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998) artículo 249-251.

- c) Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, -Art. 250 Código Penal;
- d) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos, -Art. 250-A Código Penal;
- e) Proposición y Conspiración, -Art. 251 Código Penal; y

La Sanción impuesta por el legislador en cada uno de los delitos antes mencionados se encuentran desde penas pecuniarias hasta las consistentes en la privación de libertad del autor, y estas dependerán del grado de responsabilidad del contribuyente o de los intereses que se pretenden tutelar con la prohibición.

En algunos casos, se debe iniciar un procedimiento administrativo con la finalidad de sancionar al contribuyente infractor y al agotarse dicho procedimiento deberá continuar en sede penal, por ejemplo: en los casos de los numerales 3) cuando la declaración es inexacta, 4) y 7) todos del Art. 249-A CPP; Literales d) y f) del inciso segundo, ambos del Art. 250-A CP; En los demás casos, se deberá detener el proceso administrativo para que inicie el proceso penal correspondiente. Es decir, 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 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.

### **3.3. ¿Quién tiene la calidad de autor o coautor en los Delitos contra La Hacienda Pública?**

Para determinar quién puede hacer uso de la figura denominada Excusa Absolutoria en el proceso penal es importante dejar claro que en cuanto a los delitos contra La Hacienda Pública son delitos especiales propios y es necesario delimitar si al momento que se le atribuya un delito a un sujeto este reúne las cualidades del tipo.

Ahora bien, para el proceso penal tendrá la calidad de autor o coautor directo aquel sujeto que por si o conjuntamente con otro cometen el delito (Art. 33 CP), sin embargo, esta categoría puede ser utilizada para delitos comunes, aquellos que no requieren cualidad alguna de su autor, pero en relación a los delitos contra la Hacienda Pública, es necesario remitirnos al Art. 30 del Código Tributario para identificar quien reúne los requisitos que el legislador requiere para imputar la conducta delictiva, dicha norma reconoce que la calidad de obligado del cumplimiento de las prestaciones tributarias frente a la Administración Tributaria es la persona natural en su calidad de contribuyente o en su calidad de responsable”.

Habiendo identificado que la persona natural en su calidad de contribuyente o responsable reúne las cualidades necesarias para imputarle cualquiera de los delitos en relación a la Hacienda Pública, es importante señalar que también los representantes o apoderados de personas naturales debidamente acreditadas en la administración tributaria, pueden tener la calidad de autor o autores en los delitos antes relacionados.

En relación a lo anteriormente manifestado existe la posibilidad que personas que no reúnen las cualidades que requiere el tipo penal (delitos en

contra de la Hacienda Pública), participen de los hechos, prestando colaboración necesaria para la consumación del hecho delictivo, en ese caso, estas personas tendrían una calidad de cómplices, instigadores, etc.

Finalmente, reúnen la cualidad el actor o coautores en el proceso penal por delitos contra La Hacienda Pública, las personas jurídicas, por medio de quienes, ejerzan su representación legal, la cual deberá ser debidamente comprobada en la Administración Tributaria, quienes deberá responder (Art. 32 inc.2 Código Tributario, en relación Art. 33 y 38 del Código Penal).

#### **3.4. Requisitos para que proceda la Excusa Absolutoria**

El legislador no profundiza sobre cuáles son las formalidades o requisitos que debe cumplir el imputado para su utilización, ni cómo ni cuándo procede la misma en su beneficio cuando se le atribuye alguno de los delitos que se encuentran en el catálogo del capítulo donde se encuentran comprendidos los delitos relativos a la Hacienda Pública.

Cuando se asevera que el legislador no profundizo sobre cuáles son los requisitos o formalidades, es por cómo se encuentra regulado siendo “simple y amplia”, únicamente exige a quien se le atribuye el delito, “pagar lo que adeuda al fisco”, Es decir, para que opere esta excusa absoluta es preciso el pago efectivo de los impuestos evadidos, incluyendo multas e intereses mediante su ingreso a satisfacción del fisco; no basta con el mero reconocimiento de la evasión, con la presentación de la correspondiente liquidación, con el compromiso de pago a futuro, ni con los pagos efectuados de manera parcial. Solo pagando los impuestos que se dicen evadidos, con sus respectivos accesorios, se permite que el justiciable pueda no ser sujeto

de pena; y, consecuentemente, al aplicar la referida excusa absolutoria, lo que procede es decretar un sobreseimiento definitivo por la tercera causal del Art. 350 CPP.

Como se ha reiterado a lo largo del trabajo de investigación, la Excusa Absolutoria tiene por finalidad la exoneración de la pena que le correspondería al sujeto por el cometimiento de alguno de los delitos comprendidos en ese capítulo, ahora bien, tal como se encuentra redactada la disposición debe entenderse que el imputado puede hacer uso de ella desde el momento que se le imputa cualquiera de los delitos hasta antes de que se emita una sentencia definitiva.

Al contrario de otras Excusas Absolutorias que se ubican en la ley, en donde el legislador es más preciso en los requisitos para su utilización como, por ejemplo, la que se encuentra prevista en el Art. 206 CP, esta solo podrá otorgarse una sola vez a la misma persona; al analizar ambos artículos se puede observar que la Excusa Absolutoria prevista en el Art. 252 CP, el legislador no limitó su uso al sujeto y deberá entenderse que se puede utilizar las veces que sean necesarias siempre que pague la totalidad de lo adeudado al fisco, incluyendo intereses y multas.

Referente al tiempo que debe transcurrir para que el sujeto pueda utilizar nuevamente la figura de la Excusa Absolutoria en el proceso penal, el legislador tampoco estableció un plazo, como si lo define en otras figuras que se encuentran en la ley, como es el caso la conciliación que determina un tiempo de cinco años o como en el caso de la Excusa Absolutoria contemplada en el art. 206 CP, en donde es taxativo que procederá únicamente en una ocasión.

### **3.5.- Como solicitar la Excusa Absolutoria en el proceso penal y como se formaliza.**

El imputado por medio de su defensa técnica podrá efectuar la petición al tribunal en donde se realiza la investigación, la cual podrá ser de manera verbal (audiencia) o mediante escrito, hasta antes que se emita sentencia definitiva y debe fundamentarse exponiendo los motivos facticos y jurídicos de su solicitud.

Para que el juzgador tramite y aplique la figura de la Excusa Absolutoria, regulada en el Art. 252 CP, se debe alegar la "Excepción Perentoria", en cual etapa del proceso, verificar el pago y solvencia con el fisco, pues en caso de estimarse la misma por parte del tribunal se estaría a lo dispuesto en los Arts. 96 CP, 317, y 350.3 CPP.

En la práctica, tal solicitud puede también ser solicitada por el ente fiscal, en ambos casos el tribunal deberá verificar que el imputado se encuentre debidamente solvente con el fisco incluyendo multa e intereses.

### **3.6. Efectos de la Excusa Absolutoria**

Como se ha establecido la excusa absoluta, es una figura que puede utilizarse por parte del sujeto en la fase cualquier etapa del proceso demostrando que se encuentra exento totalmente (capital, intereses y multas) con la Administración Tributaria, circunstancia que deberá verificar el juzgador surgiendo diferentes efectos que se detallan a continuación:

- Se interrumpe el proceso en la fase que se encuentre, es decir, impide al ente fiscal de continuar y agotar la investigación que lleva en contra del imputado en el tribunal respectivo;
- El juzgador deberá eximir en la etapa que se encuentren de la responsabilidad penal y civil exigida por el ente fiscal en el proceso penal que lleva en su contra, ya que se ha realizado por parte del imputado el pago total de lo adeudado al fisco, dicha circunstancia se torna como una excluyente de punibilidad, es decir, que a pesar de estar en presencia de una acción, típica, antijurídica y culpable, esta no puede ser punible, ya que el legislador por motivos de política criminal - utilidad social- decide que dicho comportamiento no debe ser castigado, por el pago realizado y que en ese momento se encuentra solvente con la administración tributaria;
- La solvencia del imputado con el fisco beneficia de manera subsidiaria al o los partícipes de los hechos investigados, es decir, si el imputado utiliza la excusa absolutoria y se le excluye de responsabilidad penal los partícipes sufren la misma suerte que el sujeto principal, la investigación se interrumpe y por ende se da por finalizada, excepto que estos últimos se encuentre relacionados con algún tipo de los delitos de falsedad
- La exoneración penal del imputado conlleva un beneficio que se extiende para con la administración tributaria. (solvencia con el fisco).
- Como excluyente de responsabilidad penal tiene como beneficio adicional para el imputado que no deja rastro alguno en sus

antecedentes penales como en el caso de las conciliaciones y suspensiones condicionales del procedimiento.

- El pago de la deuda y todos sus accesorios es la única condición que exige la ley según el artículo 252 del Código Penal para que se pueda otorgar la excusa absolutoria y así dejar sin efecto la responsabilidad penal del imputado junto a sus partícipes.
- En el Código Penal en el Art. 30 numeral 16, encontramos como circunstancias que agravan la responsabilidad penal, la reincidencia o habitualidad, pero en el caso de la Excusa Absolutoria en lo referente a los delitos relativos a la Hacienda Pública, esta figura le permite al sujeto que ha cometido una acción típica, antijurídica y culpable, al cancelar el total de lo adeudado al fisco junto a lo accesorio, es decir multas e intereses, impedir la reacción del Estado al evitar la imposición de una pena en el proceso que se lleva en su contra, al demostrar que se encuentra solvente con el estado, el juzgador deberá dejarlo sin responsabilidad penal en el proceso e imposibilita al ante fiscal continuar con la investigación. Dicha acción le permite al sujeto activo que no se le imponga una pena, no tener registro alguno de la comisión del delito y además, podrá cometer nuevamente alguno de los delitos del catálogo comprendido en el capítulo en estudio, sin que el ente fiscal puede agravarle su responsabilidad penal por reincidencia o habitualidad, debido que no cumple con los requisitos que establece para agravarle la misma.
- Es una opción político criminal que favorece múltiples intereses. Lógicamente y de forma prioritaria, los de la Hacienda Pública que recupera aquellos bienes de los que se la ha privado.

- Alivia a la Administración de Justicia, porque evita llevar adelante todo un procedimiento penal. Y por último favorece a aquel que regulariza, pues le evita sufrir toda la persecución penal.

### **3.7. La función de la Excusa Absolutoria**

En la actual coyuntura los delitos tributarios merecen una especial atención por parte de las legislaciones nacionales, ya que el ámbito de afectación toca a la organización misma del Estado en cuanto a la funcionalidad económica de la administración pública, esto es, a la actividad financiera del Estado.

La trasgresión del orden económico es al mismo tiempo una trasgresión de las normas jurídicas que protegen a dicho orden, y por tanto, los ilícitos de carácter penal en este ámbito devienen en ilícitos penales de orden económico. Doctrinariamente se ha sostenido que el derecho penal económico, siendo una rama del derecho económico, es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico<sup>156</sup>. El orden económico establece los parámetros y las relaciones jurídicas entre la institucionalidad estatal y los agentes económicos privados; en ese contexto, el derecho tributario que es un derecho económico regula las infracciones penales de orden tributario. La criminalidad económica o de cuello blanco ha merecido especial énfasis de estudio por parte de las ciencias criminológicas dado su auge y repercusión social<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup> José Luis Quintanilla Quispe, “La defraudación tributaria y su repercusión en el orden económico, Distrito de Lima Metropolitana, 2018”, (Tesis para optar el título profesional de Abogado, Universidad de Norbert Wiener, año 2018), 2. <http://repositorio.uwiener.edu.pe/bitstream/handle/123456789/2793/TESIS%20Quintanilla%20Jose.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

<sup>157</sup> *ibidem*.

Los tributos representan la mayor fuente de ingresos fiscales para el Estado, su función, es el sostenimiento del funcionamiento estatal. Es decir, “las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige surgen con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines <sup>158</sup>.”

En ese orden de ideas, la función que debe cumplir la figura de la excusa absolutoria, en el catálogo de los delitos contra la Hacienda Pública, es proteger a la Hacienda Pública en su función recaudadora, es decir, la obtención de fondos que sirven para satisfacer las necesidades de la colectividad.

### **3.8. La Excusa Absolutoria y Política Criminal**

Las excusas absolutorias constituyen el aspecto negativo de la punibilidad, como bien lo menciona Muñoz Conde, la penalidad puede ser excluida en algunos casos en los que el propio legislador ha considerado conveniente no imponer una pena al sujeto activo a pesar de haber cometido una acción típica, antijurídica y culpable<sup>159</sup>.

El fundamento por el cual recae esta figura en la vida penal, es estrictamente de política criminal, que son decisiones de poder que tiene las instituciones del Estado para categorizar determinados hechos como delictivos o no, con el fin de contrarrestar y controlar el índice de delincuencia de un país, es decir, que las excusas absolutorias se van a decidir por razones, generalmente utilitarias o de conveniencia, cuándo un hecho que reúne todos

---

<sup>158</sup> Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2000), artículo 11.

<sup>159</sup> Raúl Contreras Bustamante Rodríguez y Jesús de la Fuente Rodríguez, *Diccionario Jurídico*, Primera Edición, (México: Tirant lo Blach, 2019), 865.

los requisitos necesarios para considerarse como delito, se va a considerar conveniente no castigarlo.

Esto es por ser una política criminal de modelo democrático ya que nuestra constitución en el Art. 85 es muy clara al establecer que El Salvador es un gobierno democrático.

De tal manera que la política criminal está caracterizada por ser: desconcentración, fraccionamiento y limitación, lo que indica que el poder del estado debe descansar en tres órganos que son: ejecutivo, legislativo y judicial<sup>160</sup>.

Las excusas absolutorias en relación al cumplimiento de objetivos de política criminal “obstruye la aplicación de la sanción penal y el logro de su finalidad preventiva especial y general, puesto que constituye una vía monetaria fácil para el gran evasor ante la judicialización de su caso”.

Por lo tanto, esto anima a quienes han cometido cualquier delito tipificado en el artículo 249. con fundamento político criminal o también conocida como utilidad pública, que a través de la implementación de la excusa absoluta el Estado ofrece la oportunidad al sujeto a quien se le atribuye la comisión del delito de enmendar el daño causado a la víctima y así poder evitar la imposición de una pena prevista legalmente.

---

<sup>160</sup> Karen Lizeth Cierra Orellana, Georgina Concepción Novoa Duarte y Héctor Leonel Rodríguez Uceda, “La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador”, (Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017), 24-26. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/13359/1/TESIS...pdf>

### **3.9. Consecuencias de la aplicación de la excusa absolutoria en el proceso penal de El Salvador**

La Hacienda pública, es la encargada de realizar actividades para verificar si los contribuyentes cumplen de manera íntegra con sus obligaciones, tiene la facultad de determinar o imponer sanciones tanto administrativas como penales, la hacienda al tener conocimiento del cometimiento de un hecho tipificado como delito debe remitirlo a la Fiscalía General de la Republica, quien debe dar inicio a la investigación y el proceso penal correspondiente, permitiendo luchar en contra de la evasión y la elusión fiscal, estas prácticas traen consecuencias muy graves para el país, ya que le impide al Estado disponer de los recursos necesarios para una buena gestión, ya que erosiona los ingresos del Estado, además, impide el desarrollo de las políticas sociales dirigidas a las familias con menos recursos.

Los delitos tributarios en la actualidad merecen una atención especial, ya que el ámbito de afectación atenta en la organización misma del Estado en cuanto a la funcionalidad económica de la administración pública, esto es, a la actividad financiera del Estado.

El legislador en el art. 249 CP refiere: Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes:

Es importante destacar, que, dentro del catálogo de delitos previstos para combatir la defraudación fiscal, se ubica la figura denominada como Excusa Absolutoria, siendo una excluyente de punibilidad, no por ausencia de injusto típico y culpable sino por ausencia de necesidad y merecimiento de la pena por razones puramente de política criminal.

En este caso, el legislador decide no perseguir un delito, cuando el sujeto activo de manera voluntaria repara el daño económico causado, es decir, reintegrando al Fisco el monto de impuestos evadidos y sus accesorios, es decir la multa y los intereses correspondientes a la infracción cometida. En pocas palabras, el sujeto deberá demostrarle al juzgador que resarcido de manera voluntaria el daño económico causado al fisco, eliminando su responsabilidad penal en su totalidad.

Se ha identificado en la investigación que la figura contemplada en el Título IX, Capítulo V, artículo 252 del Código Penal de El Salvador, denominada excusa absolutoria, se encuentra regulada desde la entrada en vigencia del Código Penal en abril de 1998, sobreviviendo a las reformas realizadas hasta la fecha.

## **“CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LA PERSECUCIÓN DE DELITOS DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO EN EL SALVADOR:**

### **CONSECUENCIAS POSITIVAS:**

1. Favorece a la Hacienda Pública al recuperar los montos defraudados;
2. Alivia a la Administración de Justicia, ya que evita todo un proceso penal;
3. Se enmienda el daño causado y el imputado evita sufrir una persecución penal;

4. Resarcimiento del daño económico causado;
5. Promover el buen funcionamiento de las instituciones y la ejecución de las actividades públicas;

### **CONSECUENCIAS NEGATIVAS:**

1. La renuncia del Estado a la protección de un bien jurídico (La Hacienda Pública);
2. Impide la aplicación de una sanción penal;
3. Perjudica la efectiva persecución de los delitos fiscales.
4. Existe un trato desigual de parte del Estado con los particulares que tienen mayor capacidad contributiva versus los pequeños contribuyentes;
5. Fomenta la reincidencia y debilita la facultad sancionadora del estado;
6. Constituye una salida monetaria para el gran evasor al judicializar su caso;
7. El daño causado por el evasor a la hacienda pública no solo afecta las finanzas públicas sino a derechos fundamentales de los ciudadanos;
8. Aviva la cultura de la irresponsabilidad fiscal;

9. La Excusa Absolutoria no soluciona los altos índices de evasión lo cual es incongruente a la realidad nacional.

10. Reflejo de desigual fiscal y de política criminal.

Ahora bien, la importancia de la excusa absolutoria en estos delitos contra la Hacienda pública y es que el Estado ve más factible que el sujeto a quien se le atribuye el cometimiento de ilícito cancele los montos defraudados, con el objeto de no perjudicar el buen funcionamiento de las instituciones y la ejecución de las actividades públicas.

Finalmente, El Estado le interesa en este tipo de delitos, brindar la oportunidad al imputado de cancelar lo adeudado totalmente, los tributos representan la mayor fuente de ingresos para el Estado, de acuerdo a su finalidad, que es financiar los gastos públicos o el sostenimiento del funcionamiento estatal.

### **3.10. El Sobreseimiento Definitivo en el Excusa Absolutoria**

El Sobreseimiento en la Excusa Absolutoria. El sobreseimiento es la resolución judicial emanada del órgano competente mediante la cual se pone fin al proceso, es decir, suspensión del proceso, consistiendo en una resolución judicial por la que se detiene el proceso penal, ya sea de manera provisional o definitiva.

El fundamento del sobreseimiento definitivo descansa en la falta de acusación, y por razones de política criminal, el imputado resuelve su acción

cometida por medio del pago total de lo defraudado ante la Administración Tributaria, es en ese momento que se solventa la acusación planteada por la Fiscalía General de la República. La aplicación de la Excusa Absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Pública, concurre en la causa de no punibilidad, y con ello, la resolución emitida por el juez competente, será el sobreseimiento cuando luego que el Juez evalúa o analiza los resultados de la investigación efectuada por el titular de la acción penal y el imputado lo solventa por medio del pago total de lo defraudado, concluyendo razonablemente que en el hecho objeto de investigación concurre una causa de no punibilidad prevista en el artículo 252 del Código Penal.

Es importante establecer que en la legislación penal no se dice específicamente que al aplicarse una Excusa Absolutoria en los delitos relativos a la Hacienda Pública durante el proceso penal se emitirá un sobreseimiento y mucho menos se determina de qué tipo de sobreseimiento se aplicaría, es con ello que se realiza un análisis hermenéutico jurídico para concluir en este problema; por ello se determina que en los artículos 27 del Código Penal y 31 del Código Procesal Penal no nos ilustra que el imputado se le extinguirá la responsabilidad y acción penal sino más bien es el artículo 252 del Código Penal que nos determina que no se le impondrá pena alguna siempre y cuando el imputado satisficiera económicamente a la Administración Tributaria.

En el artículo 45 N° 2, literal b) del Código Procesal Penal nos indica por medio de unas de sus causales que: “la acción civil se extingue por sobreseimiento, salvo que se pronuncie por alguna de las siguientes causas: Excusa Absolutoria, cuando no se refiera a la responsabilidad civil”, es en esta disposición que se determina que la Excusa Absolutoria se puede resolver a través del sobreseimiento, pero el legislador no deja claro en qué tipo de

sobreseimiento puede el juez competente resolver en casos de delitos relativos a la Hacienda Pública. Por lo tanto, es de establecer que en el artículo 350 N° 3 del Código Procesal Penal nos manifiesta: “El juez podrá dictar sobreseimiento definitivo en los casos siguientes: *“Cuando el imputado se encuentra exento de responsabilidad penal, por estar suficientemente probada cualquiera de las causas que excluyen ésta, salvo los casos en que corresponde el juicio para la aplicación exclusiva de una medida de seguridad”*. En relación al art. 96 numeral 9 del Código Penal. Son causas de extinción de la responsabilidad penal: 9) Los demás casos expresamente señalados por la ley.

Estas disposición no especifican que se extinguirá la acción penal o responsabilidad penal por medio de la aplicación de la Excusa Absolutoria sino más bien recae en una interpretación hermenéutica jurídica, por el motivo que el legislador dejó de lado que la Excusa Absolutoria es una figura que exime de la acción penal y responsabilidad penal por su naturaleza jurídica que es de política criminal, es decir, que por utilidad social que tienen los impuestos es donde se extingue la pena, por el motivo, sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales) y es por esa razón que es más viable extinguir la responsabilidad penal del imputado por el pago total de lo defraudado, ya que el pago beneficia al Estado en distintos proyectos o servicios que son de gran importancia para la sociedad.

### **3.11. Jurisprudencia. - Casos Prácticos “Excusa Absolutoria”**

## **Caso 1. – AGROINDUSTRIAS GUMARSAL SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE**

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

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

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

Por lo tanto, al no ser punible el delito de evasión de impuestos en este caso, debido a que, los imputados tal y como se comprobó mediante los respectivos abonos los imputados han satisfecho debidamente al Fisco del impuesto evadido con sus respectivos accesorios; por lo que no hay pena que imponer; en virtud de ello este juzgado consideró lo siguiente: que al no cumplirse el último elemento de punibilidad puede concluirse que el hecho imputado no constituye delito, circunstancia que está prevista en el número 1 del artículo trescientos cincuenta del Código Procesal Penal, como supuesto que da lugar al pronunciamiento de un sobreseimiento definitivo y por tanto, es esa la decisión que se va a pronunciar, y de conformidad al inciso segundo de dicha disposición el Juez de Paz también podrá decretar un sobreseimiento de esa naturaleza cuando resulte con certeza que el hecho no constituye delito, siempre que lo solicite así el fiscal, lo cual ha ocurrido en el presente caso.

## **Caso 2.- TRANSPORTES TERRESTRES CONTRERAS S.A. DE C.V.,**

Que en fecha dos de abril de dos mil diecinueve, a las doce horas con treinta minutos del día ocho de abril del presente año, procedente del Tribunal Tercero de Sentencia de esta ciudad, en contra del imputado CDC, que según Requerimiento; la imputación se le realiza en su calidad de Representante Legal de la Sociedad TRANSPORTES TERRESTRES CONTRERAS S.A. DE C.V., a quien se le atribuye el delito calificado provisionalmente como EVASIÓN DE IMPUESTOS, tipificado y sancionado en el Art. 249-A numerales 1), 3) y 5) del Código Penal en perjuicio de la HACIENDA PÚBLICA.

### **RELACION DE LOS HECHOS:**

*“[...]Este tribunal es del criterio que existe previamente un procedimiento que no puede ser alterado previo acceder a la excusa absolutoria, y es que el Art. 252 del Código Penal señala que para acceder a la excusa absolutoria se debe de satisfacer debidamente al fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios, es decir al pago de las multas e intereses correspondientes. Delimitado en la ley su campo de aplicación, el primer requisito para acceder al beneficio se configura por la aceptación y cancelación, en forma incondicional y total, de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas con sus accesorias. Se entiende que la cancelación podrá ser efectuada por cualquier medio establecido o aceptado por la normativa tributaria a su respecto.*

*La función de este tribunal es únicamente determinar la existencia del delito y la participación del acusado en él, siendo de obligatorio examen, los presupuestos procesales.*

*Por ello, la defensa técnica solicita la extinción de la acción penal por pago efectivo del impuesto sobre la renta del periodo 2013 a través de la configuración de la excusa absolutoria; sin embargo, el Art 31 Cpn señala los supuestos en que la acción penal se extingue, y en ninguno de ellos señala el alegado por la defensa técnica; lo anterior debido a que la excusa absolutoria extingue la pena no la acción penal, en ese sentido, la solicitud resulta improcedente, sobre todo porque no se ha dado entero cumplimiento a la exigencia de la excusa absolutoria [...]”.*

## **ANALISIS**

En cuanto a la resolución en estudio se encontraba agregado mandamiento de pago, por la cantidad de CUARENTA MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y OCHO DÓLARES CON SETENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, esto como base del impuesto adeudado a la renta del año dos mil trece, suscrito por la sociedad TRANSPORTES TERRESTRES CONTRERAS, S.A. DE C.V, a favor del MINISTERIO DE HACIENDA, dicha cantidad versa sobre lo adeudado al fisco, según declaración efectuada y validada por la administración tributaria por la cantidad mencionada en el mandamiento de pago y que fue realizado el treinta de julio del dos mil dieciocho.

Además se encontraba agregado el informe detallado de la Unidad de Investigación Penal Tributaria, en el que manifiesta que el imputado CDC, en su calidad de Representante Legal de la Sociedad TRANSPORTES TERRESTRES CONTRERAS S.A. DE C.V., "... a) Presentó la declaración de impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal 2013, el día 27/07/2018; b) Pagó la cantidad de CUARENTA MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y OCHO DÓLARES CON SETENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$40,258.73) el día 30/07/2018; y c) se solicitó Estado de Cuenta a nombre de la contribuyente social el día 16/08/2018;

Evidenciando que el imputado realizó un pago a favor del fisco. La defensa del imputado alega que dicho pago fue realizado en la Dirección General de Tesorería y solicitó se autorizara la aplicación de la excusa absolutoria, la cámara en su resolución expresa que la defensa técnica del imputado no puede alegar el hecho que porque se le recibió el pago del monto determinado en el peritaje, su representada ya ha satisfecho el pago y cumplido con requisito para solicitar la aplicación de la excusa absolutoria.

Del mandamiento de pago agregado y del informe relacionado se puede observar que el monto alegado por la defensa efectivamente fue cancelado pero se aplicó primero a los intereses, segundo a las multas y tercero a la obligación principal, razón por la cual aún aparece que se encuentra en estado de insolvencia ante la Dirección General por la suma de **TREINTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS NOVENTA Y NUEVE DÓLARES CON SETENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA al treinta y uno de diciembre del año dos mil dieciocho.**

La cámara refiere y deja por sentado que la excusa absolutoria regulada en el artículo 252 del Código Penal, para que se configure tiene como supuesto de hecho la liquidación de todo lo adeudado al fisco, pero no solo el capital que se refleja, sino también las multas e intereses si existieran.

En el presente el imputado CDC, en su calidad de Representante Legal de la Sociedad TRANSPORTES TERRESTRES CONTRERAS S.A. DE C.V., canceló un monto del tributo de la renta del año 2013 hasta el treinta de julio del 2018, pero no su totalidad debido a que a la fecha del pago ya habían transcurridos más de cinco años, lo que generó intereses y multas.

Con respecto a la Excepción Perentoria de extinción de la acción penal planteada por la defensa, cabe aclarar que no es posible acceder a lo solicitado, por cuanto no existe una excusa absolutoria que aplicar tal como ha quedado evidenciado y extinguir la acción penal dado a que no existe motivo alguno que se adecue al supuesto.

Se puede concluir al analizar la presente resolución del caso planteado, la Excusa Absolutoria planteada por la defensa no opera, ya que se debe

cancelar los accesorios que trae aparejada el impuesto y el impuesto evadido, y en ese sentido la excepción perentoria de extinción de la acción penal planteada debido que no cumple con los presupuestos del art. 252 CP.

### **Caso 3.- MAPE. -**

Que el día diecisiete de enero de dos mil veinte, procedente del Juzgado Tercero de Instrucción de esta ciudad, el proceso instruido en contra del imputado MAPE; a quien se le atribuye el delito calificado provisionalmente como EVASIÓN DE IMPUESTOS, previsto y sancionado en el Art. 249-A numeral "3" del Código Penal, en perjuicio de LA HACIENDA PÚBLICA.

### **RELACION DE LOS HECHOS**

*"Con fecha seis de abril de dos mil diecisiete se recibió en esta sede fiscal oficio número \*\*\*\*\*, de fecha veintinueve de marzo de dos mil diecisiete por medio del cual los licenciados Sergio de Jesús Gómez Pérez y Ramón Pérez Gómez, en carácter de Director General y Subdirector General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, interponen aviso por la posible comisión de los delitos de DEFRAUDACIÓN AL FISCO y EVASIÓN DE IMPUESTOS, tipificados y sancionados en los artículos 249 literal a) y 249-A numeral 3) del código penal, declarando información falsa, por parte del contribuyente MAPE, con N.L.T.: \*\*\*\*\*, respecto al Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, el cual fue determinado mediante proceso de fiscalización del referido impuesto elaborado por BSLC, MERC y SMMO, en sus calidades de Auditora, supervisara de Auditores y Subdirector de Medianos Contribuyentes, todos miembros del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, en*

*cumplimiento a los autos de designación de auditores con números de referencias \*\*\*\*\*, emitidos a las trece horas y treinta y cuatro minutos del día dos de julio de 2015, a las diez horas cuatro, minutos del día veinticuatro de julio de 2015 y a las diez horas veinte minutos del día uno de febrero de 2017, respectivamente.*

*La actividad económica que el contribuyente MAPE, desarrolló durante el ejercicio impositivo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre 2013, consistió en la compra y venta de combustible y lubricantes.*

*En dicho proceso se ha considerado que el señor MAPE durante el ejercicio impositivo de dos mil trece, defraudó al fisco de la república al haber evadido el pago del Impuesto sobre la Renta que le correspondía pagar por la cantidad total de UN MILLÓN DOSCIENTOS SETENTA MIL SEISCIENTOS DIECISIETE DÓLARES CON SETENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR, (\$1,270,617,78), según está tipificado en el Art. 249 literal a) y 249-A numeral 3) del Código Penal, declarando información falsa; cumpliéndose además con el presupuesto legal establecido en el inciso segundo del referido artículo, configurándose así el delito de Evasión de Impuestos.*

## **ANALISIS**

*La defensa del imputado refiere que en audiencia preliminar El Defensor Particular del imputado MAPE, Se presentó en audiencia preliminar el pago correspondiente al impuesto, intereses y multas por el ingreso que se había omitido declarar, presentado para tal efecto la modificación de la declaración de impuestos sobre la renta y el pago del impuesto por el patrimonio sujeto a tributación equivalente a \$363,904.02. Es decir, se pagaron los impuestos correspondientes por la cantidad que representó un aumento patrimonial y que*

*no había sido reportado, operando en el presente caso la posibilidad de aplicar la excusa Absolutoria que regula el código procesal penal en el Art. 252 Pn. (SIC). La Documentación que acredita el pago respectivo se encuentra agregado al expediente judicial, esta modificación hace imposible que el presente caso se siga conociendo en el área penal, pues el hecho de Evasión de impuestos, es un delito eminentemente doloso, y fue enmarcado por la acusación en el monto no declarado y que causaba tributo, la acusación fija el objeto de juicio que se debe contener en el auto de apertura a juicio, y el elemento dolo lo circunscribe a la hipótesis que ya no existe pues se pagaron los impuestos y sus accesorios, tal como se demuestra con la modificación de la declaración sobre la Renta y el recibo de pago, el cual comprueba la inexistencia de perjuicio al fisco.*

La Defensa en Acta de Audiencia Preliminar de las diez horas con treinta minutos del día cinco de diciembre de dos mil diecinueve, la Defensa Técnica del señor interpuso "Excepción dilatoria", argumentando que operaba la excusa absoluta por haber pagado los impuestos correspondientes a la cantidad de \$363, 904.03, en concepto de renta no declarada durante el ejercicio impositivo del año dos mil trece.

Se debe señalar que dicho monto fue fijado en un peritaje realizado durante la fase de instrucción; pero, según consta en el Dictamen de Acusación, y corroborado con los diferentes informes presentados por la Dirección General de Impuestos Internos, los ingresos no declarados sumaban la cantidad de \$352, 874.59.

La defensa en su planteamiento, ha hecho alusión a una excepción dilatoria, siendo lo correcto para la Excusa Absolutoria regulada en el Art. 252

CP, la "Excepción Perentoria", pues en caso de estimarse la misma se estaría a lo dispuesto en los Arts. 96 CP, 317, y 350.3 CPP.

Las excusas absolutorias son una serie de causas que, por motivos de política criminal y a pesar de la comisión de un hecho antijurídico y culpable, impiden la imposición de la pena, por lo que al restituir el daño ocasionado con ese hecho, el ente acusador no promueve la acción penal, o habiéndola iniciado requiere un sobreseimiento definitivo.

Señala esta cámara que La Excusa Absolutoria es la renuncia del Estado al ejercicio de su potestad punitiva, pues aun existiendo todos los elementos del delito, la pena no es aplicable; identificándose así, como una causa de extinción de la responsabilidad penal, específicamente la regulada en el Art. 96.9 CP, la cual hace una remisión a cada caso que expresamente la ley permite, bajo determinadas condiciones, eximir de pena al imputado.

En ese sentido, el legislador en su el Art. 252 CP ha previsto dicha posibilidad para los delitos cometidos en perjuicio de la Hacienda Pública, basándose en la regularización de la situación fiscal del imputado; expresamente establece: "En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficriere debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios".

Siendo requisito para que opere esta excusa absolutoria es preciso el pago efectivo de los impuestos evadidos, incluyendo multas e intereses mediante su ingreso a satisfacción del fisco; no bastando con el mero reconocimiento de la evasión, con la presentación de la correspondiente liquidación, con el compromiso de pago a futuro, ni con los pagos efectuados de manera parcial.

Solo pagando los impuestos que se dicen evadidos, con sus respectivos accesorios, permite que el imputado pueda no ser sujeto de pena; y, consecuentemente, al aplicar la referida excusa absolutoria, lo que procede es decretar un sobreseimiento definitivo por la tercera causal del Art. 350 CPP: "Cuando el imputado se encuentra exento de responsabilidad penal (...)".

En el caso en concreto el señor MAPE se le atribuye el delito de Evasión de Impuestos por haber plasmado información falsa en su Declaración de Impuestos sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece. La evasión fiscal consistió en que el referido imputado declaró como renta gravada de dicho ejercicio impositivo, la cantidad total de \$3, 954, 323.65, cuando en realidad el total de ingresos gravados era por una cantidad de \$4, 307, 198.24; es decir que no declaró ingresos por el valor de \$352, 874.59, monto que se estableció a través de depósitos efectuados en las cuentas bancarias número \*\*\*\*\*del Banco de América Central, S.A., y número \*\*\*\*\* del Banco Agrícola, S.A; En el referido informe de auditoría constan los procedimientos de fiscalización e investigación realizados al señor MAPE; en los que se determinó que, con respecto al ejercicio impositivo del año dos mil trece, el total de impuesto pendiente de pagar era de \$1, 270, 617. 78.

En este caso la defensa alegaba que es posible aplicar la excusa absolutoria que regula el Código Penal en el Art. 252, por cuanto se han pago los impuestos y sus accesorios, de manera tal que ya no existe el perjuicio ocasionado al fisco; situación que comprobó con la modificación de la declaración sobre la renta y con el recibo de pago.

En base a los documentos anteriormente mencionados, la defensa argumenta que se ha realizado el pago correspondiente al impuesto, intereses y multas por el ingreso que se había omitido declarar en el ejercicio impositivo del año dos mil trece (él toma la cantidad de \$363, 904.03, y no la fijada por la Dirección General de Impuestos Internos); sin embargo, dicho pago no representa la totalidad de lo que el señor P adeuda al Fisco, no cubría ni la cantidad que inicialmente fue señalada por la Dirección General de Impuestos Internos como impuestos pendientes a pagar (\$1, 270, 617. 78).

De lo anterior, el pago realizado carece de relevancia a efectos de poder aplicar la excusa absolutoria regulada en el Art. 252 CP, pues no se trata de cubrir únicamente los impuestos correspondientes al monto que se había dejado de declarar, como alega el recurrente que se ha realizado el pago; sino, de cubrir la totalidad de los impuestos, multas e intereses correspondientes al ejercicio impositivo del año dos mil trece.

Por tal razón, el recurso de apelación interpuesto por la defensa fue desestimado.

## **CONCLUSIÓN DEL ANALISIS REALIZADO A LA JURISPRUDENCIA**

De la jurisprudencia ubicada en donde se conoce por el cometimiento de hechos relacionados a delitos relativos a la Hacienda Pública y además que se alegó por parte de la defensa técnica del sujeto activo se autorizará por parte del tribunal la figura de la Excusa Absolutoria, se puede destacar: la forma de invocar en el proceso penal la figura de la excusa absolutoria deberá ser por medio de una excepción perentoria de extinción de la acción penal, pero se debe verificar que lo adeudado por el imputado se encuentre debidamente cancelado en su totalidad, porque el problema que se pudo

evidenciar en el análisis jurisprudencial, es que se realizaron pagos a la administración tributaria pero estos no fueron suficientes debido que al momento del realizar los pagos por los imputados estos se fueron primero al pago de la intereses, multas y el restante para capital, situación que no permitió al tribunal acceder a la autorización de la Excusa Absolutorias planteadas, el legislador en el art, 252 del Código Penal, expresa que para la extinción penal deberá estar solvente con el fisco incluyendo multa e intereses, esta figura no permite pago parciales, el beneficio que al cual puede acceder el imputado dependerá de que regularice su situación fiscal y hacerlo podrá solicitar la no persecución por el ente fiscal.

Otro punto importante, es que al verificar que el imputado se encuentra totalmente solvente con la administración tributaria, se tenía que dar una salida jurídica por parte del juzgador para extinguir la acción penal a favor del imputado para que la investigación finalizara de manera inmediata y la respuesta a esta situación es un sobreseimiento definitivo de conformidad al artículo 252 en relación al artículo 96 numeral 9 ambos del Código Penal y además el artículo 350 numeral 3 del código Procesal Penal.

## **CAPITULO IV. – LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PUBLICA Y SU TRATAMIENTO A NIVEL INTERNACIONAL. –**

### **4.1. España**

En lo relativo a los delitos tributarios encontramos en España la figura de la regularización tributaria (Excusa Absolutoria), la cual se encuentra prevista y sancionada en el art. 305 (4) del Código Penal español, sobre la base de lo anterior se realiza un análisis sobre las similitudes y diferencias con la excusa absoluta contemplada en el Art. 252 del Código Penal salvadoreño.

#### **4.1.1. Similitudes**

- La regularización tributaria (Excusa Absolutoria) exime de la pena por motivos de política criminal;
- Protección de la función que realiza la Hacienda Pública;
- Se debe cancelar la totalidad o reintegrar para acceder a la regularización Tributaria o Excusa Absolutoria;
- La regularización tributaria o Excusa Absolutoria sus efectos se extienden a sus partícipes;
- La regularización tributaria como la excusa absoluta son figura que generan la comisión de delitos contra la hacienda pública;

- Existe en ambas legislaciones un monto a defraudar en relación a los delitos en contra de la hacienda pública, y solo a partir de esa cantidad defraudada se considerará un elemento del tipo;
- Nos encontramos ante un delito de infracción de un deber que es impuesto previamente

#### 4..1.2. Diferencias

- La regulación tributaria o Excusa Absolutoria exime de la pena si realiza de manera voluntaria antes que la administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias;
- El pago o satisfacción voluntario de la deuda tributaria y el reconocimiento de los hechos dentro del proceso penal atenúa la pena, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas

decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

- Si transcurrido el plazo de dos meses desde que fue realizada la citación judicial al imputado sin que este satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos, no se le atenuara la pena.
- Reparación del desvalor de la acción (autodenuncia) se debe presentar una autoliquidación completa y veraz;
- Atenuación de la responsabilidad penal del partícipe si el obligado tributario no realiza la autodenuncia;
- Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria;
- Los efectos de la regularización resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa;
- La regularización de la situación tributaria "impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización

- La regularización fiscal permite a un contribuyente legalizar su situación con la Agencia Tributaria si no presentó la declaración de impuestos en el plazo acordado o si omitió algún tipo de información antes de que reciba un requerimiento y de que pueda ser sancionado por delito fiscal.

## 4.2. México

En lo relativo a los delitos tributarios encontramos en México, la figura de la Excusa Absolutoria, la cual se encuentra prevista y sancionada en el art. 109 inciso ultimo del Código Fiscal de la Federación, *“No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”*; sobre la base de lo anterior se realiza un análisis sobre las similitudes y diferencias con la excusa absoluta contemplada en el Art. 252 del Código Penal salvadoreño.

### 4.2.1. Similitudes

- Pago espontaneo por las contribuciones omitidas por el contribuyente;
- Para proceder penalmente es necesario que la Secretaria de Hacienda y crédito público por medio de procuraduría con la respectiva querrela;
- Cuando no se cumplen con las obligaciones el Estado se ve en la necesidad de aplicar sanciones;

- Protección de la hacienda pública;
- Realizado el pago total de la contribución o del beneficio indebido no se le persigue penalmente y por ende no se le impone sanción.
- Tiene por objetivo que el Estado perciba los tributos que fueron dejados de pagar oportunamente, para que cumpla sus objetivos estatales respectivos.
- El Estado justifica la no persecución del delito debido al arrepentimiento del individuo;
- Razones de política criminal

#### 4.2.2. Diferencias

- Los delitos de defraudación al fisco en México lo podemos encontrar regulado en el Código Fiscal de la Federación; al contrario de El Salvador que los delitos relativos a la Hacienda Pública se encuentran regulado en el Código Penal.
- No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago parcial o total de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales;

- El pago de la deuda tributaria se realiza antes del inicio de la investigación;
- El arrepentimiento del sujeto cuando realiza defraudación al fisco se da en momentos diferentes, en México, antes que la autoridad tributaria se percate de la omisión del pago y en El Salvador, iniciado el proceso judicial.
- Los delitos tributarios se regulan

#### **4.3. Perú**

En lo relativo a los delitos tributarios encontramos la figura de la regularización tributaria (Excusa Absolutoria), la cual se encuentra prevista y sancionada en el art. 189 Código Tributario peruano, sobre la base de lo anterior se realiza un análisis sobre las similitudes y diferencias con la excusa absolutoria contemplada en el Art. 252 del Código Penal salvadoreño.

CODIGO TRIBUTARIO. - Artículo 189.- JUSTICIA PENAL Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal

Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas.

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El Ministro de Justicia coordinará con el presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.

#### 4.3.1. Similitudes

- La regularización tributaria, es una causa de exención de la acción penal y/o excusa absolutoria;
- No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por

parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria,

- La persona que consumó un delito tributario no será pasible de un proceso penal, y menos merecedor de una pena, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria realizó el pago de la totalidad de la deuda o, en su caso, la devolución de reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente como consecuencia de su conducta ilícita;
- La regularización tributaria tiene como finalidad que al deudor ya no se le procesa penalmente y, por ende, tampoco se le impone la sanción penal;
- La regularización tributaria tiene por objetivo que el Estado perciba los tributos que fueron dejados de pagar oportunamente, para que cumpla sus objetivos estatales respectivos.
- La administración tributaria deberá ser la entidad que emita un pronunciamiento sobre el pago de la deuda tributaria, de los intereses y multas correspondientes, ello como paso ineludible al acogimiento de esta excusa absoluta.
- Se trata de una exclusión de punibilidad *ex post factum*, sus efectos liberatorios de la sanción penal necesariamente alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito-autores y partícipes-.

- No Permite el pago fraccionado de la deuda tributaria para la aplicación de regularización tributaria.

#### 4.3.2. Diferencias

- La regularización tributaria (Excusa Absolutoria) está contemplada en el art. 189, del título II delitos, del libro cuarto, infracciones sanciones y delitos del Código Tributario. Y La Excusa absoluta en lo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública se encuentra previsto y sancionado en el Título IX, Capítulo V, artículo 252 del Código Penal salvadoreño.
- La regularización tributaria (Excusa Absolutoria) establece como condición para su aplicación que el pago de la deuda tributaria, la cual incluye el tributo, intereses y multas, y que se realice antes del inicio de la investigación por el Ministerio Público o, en su ausencia, antes del inicio del procedimiento de fiscalización sobre el tributo y periodo en que se habría realizado el ilícito penal tributario por el órgano administrador del tributo. A diferencia del caso del El Salvador que la excusa absoluta su aplicación es durante el proceso penal hasta antes de finalizar los debates finales en vista pública.
- La aplicación de esta excusa absoluta en favor del deudor tributario está supeditada a que tal regularización se efectúe antes del inicio de la investigación en sede penal contra el deudor tributario o, a falta de ésta, antes del inicio del procedimiento de fiscalización, a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que tenga por

objeto el esclarecimiento del tributo y periodo en el que se realizó la conducta defraudatoria.

- Las penas por delitos tributarios son autónomas de la deuda tributaria, y que esta se cobra independientemente. Además, de verificarse el pago de la deuda tributaria en un proceso penal en curso, el único efecto relevante reconocido legalmente es que en la sentencia no se imponga una reparación civil.
- si el sujeto activo del delito de defraudación tributaria realizó el pago de la deuda tributaria, encontrándose ya dentro del trámite del proceso penal, tal circunstancia, además de ya no imponerse una reparación civil en la sentencia, no tendrá un efecto premial significativo en orden a la determinación de la pena, ya que solo será tomada como una circunstancia general de atenuación de la pena, lo cual implica que para la individualización de la condena, y en caso de no mediar ninguna circunstancia genérica de agravación, la determinación de la pena concreta se ubicara dentro del tercio inferior de la pena conminada.

## **CAPITULO V. - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

En el presente capítulo se deberán señalar las conclusiones a las cuales llega el investigador sobre el tema y mencionar cuáles son sus recomendaciones con el objeto de fortalecer la figura de la Excusa Absolutoria en el proceso penal salvadoreño, en relación a los delitos relativos a la Hacienda Pública.

### **5.1.- Conclusiones**

1. En el Código Penal Salvadoreño se ubican otras excusas absolutorias, como, por ejemplo, la prevista en el Art. 206 CP, en la cual el legislador regula de manera taxativa la cantidad de veces que puede ser utilizada por un individuo; al contrario de la excusa absoluta prevista en el Art. 252 CP, el legislador no estableció la cantidad de veces, siendo el único requisito pagar la totalidad de lo adeudado y así evitar una sanción, tal como se encuentra regulado es evidente el vacío que deja el legislador en relación a la utilización de la figura, creando una invitación para el individuo para el cometimiento de hechos delictivos relacionados a defraudar al fisco, generando como consecuencia impunidad.
2. Los delitos contra la hacienda pública son un grave problema con el que enfrenta nuestro país desde hace muchos años, tales delitos atentan contra los intereses patrimoniales del Estado, tanto porque implican una reducción del valor del Erario Público, como a toda una política económica social que incide en el ahorro, la inversión y la distribución del ingreso nacional. Pese a lo anterior, el legislador bajo bandera de política criminal beneficiando al delincuente frente a delitos graves que

estos afectan intereses supraindividuales no siendo coherente con prevención de la defraudación fiscal.

3. De utilizarse la figura de la Excusa Absolutoria durante del desarrollo de un proceso judicial tiene como consecuencia finalizar de manera inmediata el proceso, pese a que nos encontremos con una acción típica, antijurídica y culpable, es decir, tanto al juez como a la FGR se encuentran inhibidos de continuar conociendo de un proceso en el cual se investiga al sujeto por alguno de los delitos relativos a la hacienda pública.
  
4. El legislador en relación al art. 252 CP, no fijó cuanto al tiempo que debe de transcurrir para que el sujeto pueda utilizar nuevamente la figura de la Excusa Absolutoria en el proceso penal, como si lo ha delimitado con otras figuras que se encuentran en la ley, por ejemplo, la conciliación que establece un tiempo de cinco años o como en el caso de la Excusa Absolutoria contemplada en el art. 206 CP, en donde se encuentra de manera taxativa que solamente procederá en una ocasión. Lo anterior, tiene como consecuencia la reincidencia o habitualidad del individuo en el cometimiento de acciones consistente a defraudar al fisco, sin que pueda imponérsele una pena, y además, que no se le pueda considerar como delincuente reincidente o habitual de conformidad al Art. 30 numeral 16, CP., debido que Excusa Absolutoria no deja registro alguno, Siendo de mucho beneficio para el delincuente, en primer lugar, ya que podrá utilizar la figura en cualquier periodo fiscal sin ninguna restricción, únicamente deberá comprobar que ha reintegrado al Fisco el monto de impuestos evadidos y sus accesorios, es decir la multa y los intereses correspondientes a la infracción cometida; en segundo lugar, en ningún momento podrá agravársele la responsabilidad penal.

5. Como figura político-criminal el Estado ofrece la oportunidad a quien se le imputa un delito de excusarse o disculparse, resarcido el daño cometido mediante la conducta ilícita, lo que tiene como consecuencia la renuncia estatal a imponer una sanción penal, por lo que cesa la persecución penal del autor o partícipe, si se satisface por completo la totalidad de lo adeudado al fisco.
6. Puede percibirse que el Estado es condescendiente con los que cometen este tipo de delitos, y les otorga un perdón legal, pero debe tomarse en cuenta que detrás del bien protegido existe otro interés: el de "Recaudar"

## **5.2. - Recomendaciones**

1. Fortalecimiento de las instituciones en la lucha de la defraudación fiscal, dotándole al ente encargado de herramientas que le permitan realizar la comprobación de las actividades de los contribuyentes y de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
2. Endurecer las sanciones administrativas y penalidad de los delitos relacionado a la hacienda pública, lo que permitirá combatir la defraudación fiscal y crear una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias;
3. La Excusa Absolutoria requiere de una reforma inmediata que permita fortalecer las deficiencias que se encontraron con el estudio, se requiere dotarle de mas requisitos para su utilización en el proceso penal, evitando el abuso de ésta por parte de los contribuyentes, con la

finalidad de fortalecer el carácter preventivo del derecho penal y proteger la hacienda pública.

4. Se requiere de reformar el Art. 252, el cual se ha mantenido en el Código Penal desde la entrada en vigencia del mismo (abril, 1998), sobreviviendo las reformas. En la actualidad se mantiene cierta discusión de reformas al Código Penal, en la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa, la cual requiere que se le dote de requisitos que permitan combatir la defraudación fiscal, sin crear impunidad en su utilización por parte de los contribuyentes.
5. No debe entenderse a la excusa absolutoria como un medio de evadir una sanción, sino como un medio de reparación de un daño cometido, porque el contribuyente al pagar el impuesto debido, de alguna manera se está restableciendo el orden jurídico violentado a través de la conducta delictiva, por lo que debe verse como un perdón.
6. El fortalecimiento de la recaudación fiscal en el salvador en beneficio de la población, especialmente en las aéreas de salud, educación y vivienda.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **DOCTRINA**

1. Anaya, Justo Laje. *Excusa Absolutoria en los delitos contra la propiedad*. Buenos Aires: Ediciones Pannedille, 1974.
2. Asúa, Luis Jiménez de. *Principios de Derecho Penal la ley y el delito*. Argentina: Abeledo Perrot, 1997.
3. Bacigalupo Enrique. *Lineamientos de la Teoría Del Delito*. 3° Edición, Argentina: Hammurabi S.R.L.,1994.
4. Bacigalupo, Enrique. *Manual de Derecho Penal, Parte General*. Tercera Edición. Colombia: Editorial Temis, 1996.
5. Borja Jiménez, Emiliano. *Curso de política criminal*, 2ª edición. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2011.
6. Bustamante Rodríguez, Raúl Contreras y Fuente Rodríguez, Jesús de la. *Diccionario Jurídico*. México: Tirant lo Blach, 2019.
7. Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Jurídico*. Quito-Ecuador: Editorial Heliasta, 1993.
8. Callejón Hernández, Cristina. *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*. Las Causas de Exclusión de la Pena. Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017.

9. Cerezo Mir, Jose. *Curso de Derecho Penal Español, Parte General*. Madrid: Editorial Techo, 2001.
10. Chiara Díaz, Carlos Alberto. *Ley penal tributaria y previsional*. Argentina: Rubinzal Culzoni, 1997.
11. Etcheberry, Alfredo. *Derecho Penal, Parte General*”, 2ª Ed. Chile: Edit. Carlos E. Gibbs A, 1964.
12. Etcheberry, Alfredo. *Derecho Penal, Parte General, Tomo uno*. Santiago de Chile: *Editorial Jurídica de Chile*, Tercera Edición, 1997.
13. Faraldo Cabana, Patricia. *Las Causas de levantamiento de la pena*. Valencia: Tirant lo Blach, 2000.
14. Galán Muñoz, Alfonso, Núñez Castaño, María Elena, “*Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa*”, cuarta Edición Valencia: Tirant lo Blanch, 2021.
15. Gerscovich, Carlos A. “*Derecho Económico, Cambiario y Penal*”. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006.-
16. González, Oscar Peña, Almanza Altamirano, Frank. *Teoría del delito: manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*. Perú: Editorial Nomos & Thesis E.I.R.L, Primera Edición, 2010.
17. Higuera Guimerá, Juan Felipe. *Las Excusas Absolutorias*. Madrid: Marcial Pons, 1993

18. Medina Cuenca, Dr. Arnel. *Luces y Sombras de la Reforma Penal y Procesal Penal en Iberoamérica*, Cuba: Editorial UNIJURIS, 2017.
19. Muñoz Conde, Francisco. *Teoría General del Delito*. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A, 1999.
20. Muñoz Conde, Francisco. Garcia Aran, Mercedes. *Derecho Penal, Parte General*. Valencia, España: Tirant lo Blach, Octava Edición, 2010
21. Puentes Llamas García, José García. *Nuestra Concepción de las Excusas Absolutorias*. España: Edit. Trotta, 1981.
22. Righi, Esteban, “*los Delitos Económicos*” Ed. Ad Hoc, Buenos Aires; 2000.
23. Silvela, Luis. *El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*. Madrid: imprenta de M. G. Hernández, 1879.
24. Trejo Escobar, Miguel Alberto. *El Derecho Penal Salvadoreño Vigente. Antecedentes y Movimientos de Reformas*. El Salvador: Ediciones Último Decenio, 1995.
25. Vásquez, Manuel A. Abanto. “Dogmática Penal, Delitos Económicos y Delitos Contra la Administración Pública”. Perú: Editora y Librería Grijley, 2014.
26. Villavicencio Terreros, Felipe A. *Derecho Penal: Parte General*. Perú: Editora Jurídica Grijley E.I.R.L. primera edición, 2006.

27. Villegas Paiva, Elky. "Como se aplica realmente la teoría del delito", Un enfoque a partir del análisis de los casos jurisprudenciales. Primera Edición. Lima-Perú, Gaceta jurídica, 2017.
28. Vizueta Fernández, Jorge. *Derecho Penal. Parte General*. 2ª edición. Granada: Comares, Granada. 2016.
29. Von Liszt, Franz. *Tratado de Derecho Penal*, España: Reus, 1927.
30. Zafaroni, Eugenio Raul, Slokar, Alejandro, Alagia, Alejandra. *Manual de Derecho Penal, Parte General*, Argentina: Ediar, Segunda Edición, 2007.
31. Zanoner, Angela Maria. *Frases Latinas*, España: Editorial De Vecchi, 2005.

## **REVISTAS**

1. De Cuerda Martín, Mónica. La cláusula de regularización Tributaria. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, Nº. 10 (2017): 18-22, [https://gabilex.castillalamancha.es/sites/gabilex.castillalamancha.es/files/pdfs/revista\\_no\\_10\\_gabilex\\_2\\_0.pdf](https://gabilex.castillalamancha.es/sites/gabilex.castillalamancha.es/files/pdfs/revista_no_10_gabilex_2_0.pdf).
2. Soler Roch, Maria Teresa. La Ordenación De La Hacienda Estatal En El Titulo I De La Ley General Presupuestaria. *Revista Española de control Externo*, 72-76, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1166072.pdf>

3. Villavicencio Terrero, Felipe. La Regulación Tributaria como Exención de la Responsabilidad Penal Tributaria. [http://vmrfirma.com/publicaciones/wp-content/uploads/2013/10/La-regulaci%C3%B3n-tributaria-como-exenci%C3%B3n-de-la-responsabili-dad-penal-tributaria-Final-1\\_x.pdf](http://vmrfirma.com/publicaciones/wp-content/uploads/2013/10/La-regulaci%C3%B3n-tributaria-como-exenci%C3%B3n-de-la-responsabili-dad-penal-tributaria-Final-1_x.pdf)

## **TESIS**

1. Acosta Fuentes, María Elena, De Paz Castro, Walter Antonio, Ramírez Torres, Sayda Lisette. “Análisis de Política Criminal en El Salvador”. Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2005.
2. Cierra Orellana, Karen Lizeth, Novoa Duarte, Georgina Concepción y Rodríguez Uceda, Héctor Leonel. “La Excusa Absolutoria como una excluyente de punibilidad a los delitos referentes a la defraudación del fisco en El Salvador”. Tesis de grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, Año 2017.
3. Cornejo Cárcamo, Rafael Alfonso. “Comentario al título VIII de la Constitución Política (Hacienda Pública)”. Tesis de grado para optar al título de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1970.
4. Escobar, Arnulfo Antonio, Herrera Rivas, Mayra Yesenia, Quintana Guevara, Enmanuel Alejandro. “La evasión tributaria y la eficacia de la legislación penal para contrarrestarla”. Tesis de grado de Licenciatura

en Ciencias Jurídicas, Universidad Politécnica de El Salvador, año 2018.

5. Quintanilla Quispe, José Luis. “La defraudación tributaria y su repercusión en el orden económico, Distrito de Lima Metropolitana, 2018”. Tesis para optar el título profesional de Abogado, Universidad de Norbert Wiener, año 2018.

## **LEYES**

1. Código Penal Derogado (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1974
2. Código Penal Vigente (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.
3. Código Penal Vigente Comentado El Salvador, CNJ, 2002.

## **INVESTIGACIÓN**

1. Iniciativa social para la democracia. “informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en el Salvador