

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



TEMA DE INVESTIGACIÓN:

“ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS LIMITACIONES DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL PARA PERSEGUIR AL COMERCIO INFORMAL”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL TÍTULO DE:

MAESTRA EN DERECHO PENAL ECONOMICO

PRESENTADO POR:

LICDA. MARÍA PETRONA CHÁVEZ SOTO

DOCENTE ASESOR:

DOCTOR ARMANDO ANTONIO SERRANO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, OCTUBRE DE 2022

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

Msc Digna Reina Contreras de Cornejo

SECRETARIA

Dr. José Miguel Vásquez López

DIRECTOR DE UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

AGRADECIMIENTOS.

A Dios todopoderoso y a la Virgen de Guadalupe por sus bendiciones, por las cosas buenas y malas, por darme fortaleza y valentía para afrontar cualquier obstáculo y salir victoriosa ante cualquier situación, por cada día de vida, por la salud, por mi profesión y trabajo, por mi familia, por guiarme, por brindarme sabiduría, por las alegrías.

A mis padres, a mi tía abuela de grata recordación a mi familia y a mis amigos por su apoyo que cimentaron en mi para ser una persona de bien.

A la Universidad de El Salvador, a todo el personal Docente y Administrativo de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, especialmente a la Unidad de Estudios de Posgrado, por impartir la Maestría en Derecho Penal Económico, a mi Docente Asesor Doctor Armando Antonio Serrano, quien con profesionalismo, vocación y competencia me enseñó y compartió sus amplios conocimientos y vasta experiencia, gracias por su apoyo y orientación en la culminación de esta Maestría y Trabajo de Investigación.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	vii
CAPÍTULO I	1
POLÍTICA FISCAL Y DERECHO PENAL ECONÓMICO.....	1
1. Antecedentes.....	1
1.1 Delitos económicos desde el derecho penal económico.....	1
1.2. Funcionamiento y sistema económico organizado.....	11
1.3. Libertad Económica y Responsabilidad Fiscal.....	13
1.3.1. Subsidiaridad de la Intervención del Estado en la Actividad Económica.....	20
1.4 Políticas de sistema impositivo y distribución de la renta.....	23
1.5 Delito fiscal defraudación, engaño a la hacienda pública.....	28
1.5 Política criminal: delincuencia económica, justicia penal, responsabilidad penal.	31
1.5.1 Problemas de criminalidad organizada.....	36
1.6 Criminalidad económica, delitos tributarios y seguridad social.....	39
1.6.1 Defraudación o evasión, seguridad social desde el orden económico informal.....	40
CAPÍTULO II.....	43
EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO INFORMAL EN EL SALVADOR	43
2. El Comercio Informal ante las Economías y Mercado en un Estado de Derecho.....	43
2.1. Clasificación de los impuestos o tributos.....	51
2.1.1. Sujeto activo, pasivo.....	56
2.2. Actividades económicas informales y su incidencia en la tributación.....	58
2.3. Defraudación y evasión de impuestos del comercio informal.....	59
2.4 Legislación Penal ante la evasión de impuestos del sector informal.....	63
2.4.1. Delitos contra la hacienda pública y seguridad social.....	64
CAPÍTULO III.....	68
LIMITACIONES EN LA PERSECUCIÓN PENAL DEL DELITO DE EVASION FISCAL EN EL AMBITO DEL COMERCIO INFORMAL Y ACCIONES IMPLEMENTADAS POR EL MINISTERIO DE HACIENDA PARA REDUCIRLAS.....	68

3.1. Limitaciones en la Persecución Penal del Delito de Evasión Fiscal en el Ámbito del Comercio Informal.	69
3.2. Acciones Implementadas por el Ministerio de Hacienda para Reducir las Limitaciones Existentes en la Persecución de la Evasión Fiscal en el Comercio Informal.	73
3.2.1. La Puesta en Circulación de la Criptomoneda Bitcoin como Moneda Legal en El Salvador.	73
3.2.1.1. Registro Electrónico de las Operaciones Comerciales Mediante la Ley Bitcoin.	78
3.2.2 Homologación del Documento Único de Identidad al Número de Identificación Tributaria. .	80
3.2.3. Facturación Electrónica	81
3.2.3.1 Reforma al Código Tributario sobre la facturación electrónica	83
CAPÍTULO IV.....	87
JUICIO DE IMPUTACIÓN DEL DELITO DE EVASION FISCAL.	87
4. Conceptualización del delito de evasión y defraudación fiscal.	87
4.1. Bien Jurídico Protegido	91
4.2. Sujetos.....	96
4.3. Conducta Típica	100
4.3.1 Presupuesto, capacidad, tipicidad	106
4.4. Fases de Ejecución del Delito, relación causal, omisión, acción, resultado.....	107
4.4.1 Los delitos de Omisión y su clasificación.	110
4.4.2 Delitos propios de omisión y elementos integrantes a tipos penales.	117
4.4.3. Delitos impropios de comisión por omisión y su configuración de causalidad hipotética sobre la base del incremento del riesgo y finalidad de protección de la norma.	125
4.4.4. La posición de garante en el delito de evasión de impuestos y el comerciante informal.	129
4.5. Condición especial de procesabilidad en relación al principio de prejudicialidad penal.	133
4.6. Excusa Absolutoria	144
CAPITULO V.....	147
CONCLUSIONES Y RECOMEDACIONES	147
5.1 Conclusiones	147
5.2 Recomendaciones	150
BIBLIOGRAFÍA	152

ABREVIATURAS.

AFP	:	Administradora de Fondos de Pensiones.
Art.	:	Artículo.
Cotrans	:	Contribución Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público y Transporte Colectivo de Pasajeros.
C.Pn	:	Código Penal.
DGA	:	Dirección General de Aduanas.
DGII	:	Dirección General Impuestos Internos.
GAFI	:	Grupo de Acción Financiera Internacional.
Icefi	:	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
ISD	:	Impuesto a la salida de divisas.
ISR	:	Ley de Impuestos Sobre la Renta.
IVA	:	Impuesto sobre el Valor Agregado.
LDA	:	Lavado de Dinero y Activos.
LIRPF	:	Ley al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.
MH	:	Ministerio de Hacienda.
N° y Núm.	:	Número.

INTRODUCCIÓN

El derecho penal económico en contexto a la política económica de un Estado pretende tutelar y proteger aquellos intereses de la sociedad sobre los cuales no basta una simple protección por el derecho penal común, ello puesto que, los bienes jurídicos protegidos por los delitos atinentes al derecho penal económico, sustentan la esfera de protección estatal de la economía, el libre mercado, la hacienda pública y en el desarrollo de esta investigación, la tributación de los particulares, especialmente la tutela de la evasión fiscal por parte del comerciante informal.

En cuanto a la evasión fiscal, debe precisarse inicialmente que es un fenómeno socio-económico complejo y difícil, que ha coexistido desde todos los tiempos frente al comerciante formal, sujeto que sí cumple con sus obligaciones tributarias y propicia el funcionamiento de las adecuadas prácticas económicas tributarias; por ende, la evasión fiscal no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

Se plantea una estructura de análisis partiendo de aspectos generales, como el estudio del delito económico, avanzando al examen del sistema económico salvadoreño desde una perspectiva general, hasta determinar que en esencia, el delito de evasión fiscal se enmarca dentro de las categorías de ilícitos que afectan la hacienda pública, la adecuada percepción de tributos por parte del Estado, hasta considerar la posibilidad de una criminalidad organizada en dicho abordaje criminal del delito investigado.

Especial importancia merece, el estudio del control fiscal del Estado en la percepción de los tributos por parte de los sujetos obligados, por ello se plantea una propuesta de análisis de la coyuntura provocada por la incorporación en nuestro sistema económico nacional de la criptomoneda Bitcoin, su implicación

como un reto para la hacienda pública en el control de las transacciones efectuadas en el tráfico comercial y su posible incidencia en el cometimiento de ilícitos con relevancia para el derecho penal económico, describiendo los posibles problemas en cuanto al registro fiscal ocasionado con la implementación de dicha moneda virtual en el tráfico comercial salvadoreño.

En consonancia de lo antes dicho, se abordará desde la óptica de la dogmática penal tradicional, y con un enfoque penal económico, el delito de evasión de impuestos, ello con un especial énfasis en el comerciante informal, iniciando con un análisis de la actividad comercial de tipo informal y su incidencia en un mercado, concretamente en el mercado salvadoreño.

Partiendo de la concepción del comerciante informal, se analizará desde la óptica tributaria, la obligación de dicho sujeto y cuando se está frente a un sujeto obligado, por surgir el conocido hecho generador en el derecho tributario, que una vez teniendo la obligación frente a la hacienda pública de tributar, dicho sujeto se convierte, dolosamente, en un evasor de impuestos, debiendo por ello, analizar dogmática como se apuntó, las categorías necesarias a efecto de dirigir contra éste el juicio de reproche de interés para el derecho penal económico.

Finalmente, se propone una estructura de estudio de los sujetos intervinientes en el proceso de prevención del delito de evasión de impuestos, así como aquellos sujetos que podrían tener intervención en las fases de ejecución de dicho ilícito penal, ello a la luz de la figura penal conocida como comisión por omisión, estudiando la posición de garante y la posibilidad de incurrir en el cometimiento del ilícito penal en estudio, por parte de los sujetos que, teniendo la obligación de cuidar y tutelar la correcta tributación, no cumplan con dicho deber

CAPÍTULO I

POLÍTICA FISCAL Y DERECHO PENAL ECONÓMICO

Sumario:

1. Antecedentes 1.1 Delitos económicos desde el derecho penal económico. 1.2. Funcionamiento y sistema económico organizado. 1.3. Libertad Económica y Responsabilidad Fiscal. 1.3.1 Subsidiaridad de la intervención del estado en la actividad económica. 1.4 Políticas de sistema impositivo y distribución de la renta. 1.5 Política criminal: delincuencia económica, justicia penal, responsabilidad penal 1.5.1 Problemas de criminalidad organizada. 1.6 Criminalidad económica, delitos tributarios y seguridad social. 1.6.1 Defraudación o evasión, seguridad social desde el orden económico informal.

Resumen:

La propuesta en este capítulo es hacer un estudio breve sobre el fenómeno de la estructura del sistema económico, dentro de los entornos político, social y normativo, estos como fundamentos del sistema, la hacienda pública forma parte de un sistema político económico, pero a su vez se fundamenta en las normas existentes y vigentes, las cuales cualquier situación sea esta negativa o positiva afectará a la sociedad. El sistema económico para funcionar requiere de un orden jurídico para que regule y estabilice, los cambios existentes en el tiempo, los fenómenos económicos, los sujetos y el Estado mismo.

1. Antecedentes:

1.1 Delitos económicos desde el derecho penal económico.

Cuando nos referimos a delitos económicos y a derecho penal económico, éste último como instrumento contralor y sancionador de acciones económicas que están fuera de la legalidad, nos estamos circunscribiendo a la libertad de los individuos y a su responsabilidad de un control que corresponde al Estado y a la administración pública, que incide en los comportamientos delictivos que se realizan en la economía y el mercado, donde personas o grupos aprovechan estas vías porque se les facilita obtener una ganancia económica, patrimonial o la obtención del poder para realizar acciones criminales.

En este sentido, se trata de que el ciudadano no vea al Estado como un ente débil y como consecuencia de ello pueda realizar acciones corruptas, situaciones deliberadas dentro del mercado que se inclinen a acciones criminales, o que vayan en esa línea, con el derecho penal económico se busca prevenir y sancionar los comportamientos reprochables de los sujetos.

En la aplicación y persecución del derecho penal con base a figuras delictivas, a elementos que configuran las acciones, la tipología objetiva, la antijuridicidad, la protección del bien jurídico, la relación de causalidad, existe una diferencia al momento de perseguir los delitos, al momento de ubicar el proceso de prevención y sancionador cuando se habla de dos derechos penales, “*uno denominado clásico, viejo, tradicional, o pequeño y otro llamado moderno, del peligro, del riesgo, mágico, global, grande, funcionalista, o de la eficacia*”¹. En relación con el derecho penal tradicional el delito, es un “*comportamiento que produce un resultado o un peligro, amenaza concreta*”, en lo que respecta al derecho penal moderno es el “*comportamiento que da lugar a un resultado o a un peligro lejano, abstracto, riesgo*”.

Por un lado, se plantea en la *relación causal* en el *derecho tradicional, como estricta rígida que debe de ser demostrada, el derecho moderno, es elástica, amplia, inestable, que puede ser apreciada como hipótesis, en la antijuridicidad, el tradicional apunta al daño del bien jurídico, y el moderno ve especialmente el*

¹ Adán Nieto Marín, Omar A. Mejía Patio, *Estudios de Derecho Penal Económico*, (Colombia: Universidad de Ibagué, 2009), 30.

*riesgo o peligro alejado para el bien jurídico, en relación a la tipicidad objetiva el tradicional lo ve de una forma estricta, estrecha, alude a una ley previa, expresa y cierta, en el moderno se ve flexible, permite analogías e interpretaciones extensivas y adopta muchas normas en blanco*².

Los planteamientos y diferencias de las formas de organizar el derecho penal impone la idea de analizar los contextos, de identificar las necesidades y riesgos de las acciones criminales que se tienen, del avance tecnológico para delinquir, de la forma en que se delinque hoy en día, de la operacionalización que realizan para llevar a cabo las acciones criminales, la organización que se tiene donde ya no sólo se realizan acciones criminales de forma individual, sino que lo hacen por grupos organizados.

Actualmente los delitos que se realizan dentro del campo del crimen organizado, en el campo de los delitos complejos, delitos por momentos difíciles de tipificar, por las cantidades de acciones y delitos que se realizan en un momento determinado y no sólo uno, sino que pueden ser varios a la vez. La complejidad también se refleja en materia procesal, porque pueden existir dificultades probatorias y afectar la persecución de los delitos no convencionales. También en estas acciones delictivas se identifica un gran daño social, con un contenido potencial y perjudicial a la sociedad y al Estado, otra de las características es que afecta de forma prioritaria intereses colectivos e intereses difusos.

Cuando se hace el esfuerzo por estructurar una política precisa de persecución penal, acorde a las realidades en diferentes contextos, como en el caso de la economía y el mercado, la teoría del delito coloca un énfasis en la parte especial de los códigos penales³, ya que se afirma según teorías, que la parte

² Nieto Marín, Mejía Patio, *Estudios de Derecho Penal Económico*, (Colombia: Universidad de Ibagué, 2009), 30.

³ Gonzalo Quintero Olivares, *“Los Delitos Económicos”*, (Barcelona: Oberta UOCPublishing, SL, 2016), 23.

general de los códigos penales es recia, cerrada e infranqueable⁴, mientras que la especial es modificable, variable adaptable, por el hecho de quebrantar los componentes tradicionales del delito, el bien jurídico en estos delitos no es personal, sino que por el contrario es colectivo, general, universal, esta última característica nos indica el trabajo dentro y fuera de nuestras fronteras, es decir, que estos delitos se persiguen en colaboración no sólo nacional sino que también, internacional, regional y mundial.

La pena en estos delitos económicos o modernos es preventiva genérica, no retributiva, ni absoluta, también tiene la finalidad que al perseguir estos delitos lo que se busca es asegurar una sana convivencia de la colectividad, y se sanciona con base a utilidad. Tomando en cuenta que muchas acciones que realizan los sujetos en el sistema económico, en el funcionamiento de los mercados, trae aparejado acciones al borde de lo ilegal, a la falta de cumplimiento de obligaciones con el Estado, por lo tanto, existe desconocimiento del poder, de la norma en su no cumplimiento, incluso se pueden tener a consecuencias de este irrespeto al poder acciones que estén vinculadas con la criminalidad.

En tal sentido ya no sólo es incumplimiento de la norma en la parte del mercado, específicamente las declaraciones a hacienda, sino que puede trascender a acciones criminales, por la misma facilidad que tiene el contexto de la libertad económica. El libre movimiento económico lo ven o les sirve de escudo para no cumplir con obligaciones e ir aún más lejos como es la organización del crimen. El incumplimiento de Obligaciones Fiscales, o contra la Seguridad Social⁵, tienen una incidencia muy fuerte en el mercado, en la sociedad y en el Estado.

A lo largo del estudio que han tenido los delitos fiscales, y los delitos contra la seguridad social, éstos han sido ubicados en la actividad de la empresa o grupos de poder económico, es decir, instituciones ya constituidas o registradas, pero la situación se vuelve un poco más complicada cuando surgen sujetos con

⁴ Adán Nieto Marín, Omar A. Mejía Patio, *Estudios de Derecho Penal Económico*.

⁵ Pilar Gómez Pavón, Miguel Bustos Rubio y David Pavón Herradón, "*Delitos Económicos*", Análisis Doctrinal y Jurisprudencial, (España: Bosch, Wolters Kluwer, 2019), 351.

características de poder en el mercado pero que no tienen ningún registro. Es esta forma de operar que les permite a estos sectores del comercio en alguna medida estar en la impunidad, porque en muchas ocasiones son estructuras donde se filtra el crimen organizado.

Estas empresas constituidas han creado una persona jurídica, existe una relación entre la persona física y la persona jurídica, dentro de ellas en su estructura, acciones, movimientos y decisiones, existe un poder formal y un poder material que utilizan en el mercado y frente a la obligación que tienen con la institucionalidad, específicamente con la Hacienda Pública. De esa forma es mucho más fácil para el Estado cuando estas empresas realizan acciones irregulares llegar a una responsabilidad penal, e identificar acciones que conlleven delito.

En este sentido la delincuencia económica formal los reconoce como “*delincuentes económicos*”⁶, se explica que no tienen las características habituales de los *delincuentes comunes*, la personalidad criminal no es igual, las condiciones son otras, estos sectores económicos poseen el elemento de poder, no son sectores marginados, olvidados, en este sentido la teoría del delito debe de analizarse bajo postulados o fundamentos, en relación a otras configuraciones del derecho penal, la función y la finalidad del derecho penal tendría que revisarse.

Es decir que la visión que se tiene de un derecho penal común, no tendría que ser la misma de un derecho penal económico, peor aún de delitos sobre crimen organizado, acá es donde existen divergencias por parte de algunos sectores de la comunidad jurídica cuando hacen observaciones a algunas leyes donde echan en cara que son normas inconstitucionales, como el caso de la “Ley Especial de Extinción de Dominio y de la Administración de los Bienes de Origen o Destinación Ilícita”, que en algunos momentos se han tenido fuertes debates al respecto.

⁶ Gómez Pavón, Bustos Rubio y Pavón Herradón, “*Delitos Económicos*”, 351.

Con todos estos elementos, es importante ubicar el comercio informal, es fundamental preguntarse ¿qué parámetros de política criminal se manejan por parte del estado en relación con estos sectores?, ¿existe una violación a la norma cuando este sector de una forma consciente evade impuestos?, en consecuencia, como no existe registro alguno habría que valorar los delitos contra la Seguridad Social. Son delitos ya definidos por el derecho penal económico, pero este sector también podría realizar acciones de crimen organizado, y afectaciones de forma general a la población y al Estado en su organización.

En el derecho penal económico se encuentra una serie de características que ubican las acciones del delincuente económico, *“busca el aprovechamiento personal por medio de las fisuras que ofrece el mercado, y los rompimientos de las reglas”, hay un daño patrimonial causado a otras personas, comunidad, Estado”, y ese daño es consecuencia de la infracción de una norma de cuidado”, son reglas establecidas para preservar el funcionamiento normal del mercado y de las relaciones microeconómicas⁷, son delitos supraindividuales.*

En el interés por estudiar la delincuencia nacen teorías del derecho penal tradicional, como la primera doctrina de Defensa social en 1889, donde se afirma que su aparición fue con el Positivismo⁸; han sido elaboraciones doctrinarias que se han trabajado para perseguir el delito y los sujetos que delinquen, las escuelas tradicionales parten del delito de homicidio, es una acción criminal, pero se asegura que la teoría de la Defensa social, no está formulada como tal en el positivismo, sino que es una consecuencia indirecta, teoría fundada por la Unión Internacional de Derecho Penal, de Adolfo Prins, evoluciona con varias etapas en el transcurrir del tiempo.

Así aparecen las medidas de seguridad, la clasificación de los delincuentes y la necesidad de los anexos siquiátricos⁹, en base a estos estudios

⁷ .Gómez Pavón, Bustos Rubio y Pavón Herradón, *“Delitos Económicos”*, 351.

⁸ Fernando Pérez Llantada, S. I. *“La Defensa Social” Criminología*, (Caracas: Universidad Católica Andrés Bello), 6.

⁹ Pérez Llantada, S. I. *“La Defensa Social”*, 6.

se van obteniendo y haciendo perfiles de delincuentes en conexión con el positivismo, identificando las amenazas y peligros en los sujetos que realizan acciones criminales, hasta tipificar los delitos que conocemos como tradicionales, el homicidio, el robo, el hurto, etc., pero todas estas situaciones y cambios de estudios criminales, de normativas, de teorías, a pesar de que se trabaja en un dogmatismo penal, nunca se está a espaldas de los contextos sociales.

Es decir, la realidad misma exige nuevas teorías, nuevas normas, y cada vez existe una mayor complejidad al momento de estudiar los elementos de la criminalidad, acciones de sujetos que están fuera de la ley. Entre las décadas de los años setenta y ochenta se inicia con la apuesta en el análisis de un derecho penal económico, para perseguir la delincuencia económica, dichos análisis y estudios se fundamentan en la ciencia criminal de Sutherland, en su primer estudio que se conoce como “delincuente económico”, esto es trascendental para el conocimiento, porque es un análisis integrador, que lleva imbricado aspectos sociales, penales, económicos, entre otros, y que recae en líneas claras en relación a las clases de delitos.

Dentro de los cuales tenemos, delitos del crimen organizado, de corrupción, de evasión fiscal, de delitos corporativos, y lo que nos atañe en esta investigación, *la informalidad económica* son fenómenos problemáticos, y son intrínsecos de la globalización económica¹⁰. Estos problemas que no terminan ahí, sino que, por la propia naturaleza de algunos delitos, éstos llegan a tener relación con defraudaciones al fisco, con delitos tributarios, por lo tanto, ya accionan y se valora la intervención de otras especialidades del derecho como lo es el área tributaria. Pero por las características económicas tienen una relación muy cercana con lo que se mencionaba al principio sobre el crimen organizado.

Así comienza a abrirse paso la teoría de Sutherland, teoría de la Asociación Diferencial, esta teoría tiene dos elementos importantes a resaltar, la primera el elemento de las motivaciones y los conocimientos técnicos, y el

¹⁰ Daniel Pontón, “El aporte de Edwin Sutherland al análisis del crimen económico global”, (Ecuador: URVIO n° 27 2020)

desarrollo de habilidades y aprendizaje. Su planteamiento es con base a un análisis estructural, a eso va dirigida la conducta criminal, y esas acciones de delincuencia se producen en contextos de *conflicto y desorganización social*, factores fundamentales que definen a las personas que delinquen.

En tal sentido esta teoría no valora ni el origen o motivación que llevan a los sujetos a delinquir, sino que el estudio está en cómo aprende a hacerlo, en la interacción con otros, en el comportamiento delictivo producido en grupo junto a la cercanía o intimidad de las relaciones, donde existe una capacidad de influencia por el grupo, de esa forma se interiorizan los razonamientos que le llevarán a justificar su actividad ilícita y la manera de enseñar u orientar a otro hacia esa actividad delictiva.

Con estas diferencias el derecho penal tradicional muestra cierta dificultad para perseguir los delitos de acción económica, como nueva forma de hacer criminalidad, y se plantea que en la parte económica la protección a una infracción administrativa y al delito económico, que puede cometerse una o ambas a la vez, y estos delitos económicos pueden corresponder a dos áreas a la protección de la intervención del Estado en la economía, como sentido estricto, y en sentido amplio esta debe de entenderse que se tutelan fenómenos de producción, distribución, oferta, y demanda de bienes y servicios¹¹.

Estas ideas presentan tres situaciones, la primera de estas acciones delictivas existe muy marcado el elemento de la técnica que se adquiere con el aprendizaje en la integración con otros, el comercio se realiza con el desarrollo de un conocimiento técnico, y las acciones de aprovecharse de la falta de registro por parte de los actores del comercio informal, se gobiernan sobre aspectos técnicos, o lagunas que pueda tener el sistema de tributación.

Segundo aspecto, la visión del sentido estricto encaja perfectamente en las acciones que realiza el comercio informal para afectar al Estado, son acciones

¹¹ Francisco Bernate Ochoa, “*El Derecho Penal Económico Cuestiones problemáticas*”, (Colombia: Ibagué), 16.

que se realizan en detrimento de la administración pública, aprovechándose del mercado y cometiendo de esta forma infracciones que pueden llevar a delitos económicos, como la defraudación fiscal, y la afectación social.

Tercer aspecto la visión del sentido amplio, que puede recaer al alterar políticas del Estado, en este sentido el mercado puede servir de base y un medio para estas personas que delinquen, el realizar acciones que contengan crimen organizado, aprovechándose y siendo el comercio informal una fachada, ocultando de esa forma acciones ilegales.

En la protección de la Hacienda Pública, muchos códigos contemplan los delitos que atentan en contra del orden económico y social, de esta forma se tienen normas que contemplan la evasión fiscal, el contrabando, los delitos contra la administración pública, y delitos de omisión del agente retenedor.

Establecidas estas figuras delictivas, encontramos el elemento acción y omisión del derecho penal, es decir, que se está obligado en un hacer, pero a pesar de ello no se actúa, por lo que se tiene en contra una responsabilidad por omisión, porque a pesar de la obligación existente, no se actúa, es acá donde doctrinariamente y normativamente el derecho penal enfoca aquellos delitos de acción por omisión, de esta forma se responde, en este sentido por tener una calidad de garantía, o de garante, los sujetos deben de responder y por lo tanto existe una responsabilidad penal.

Siguiendo con esta figura, se afirma que el derecho penal económico habla del elemento de peligro, enfocándonos en un precedente que crea peligro al bien jurídico protegido, donde existe un garante que evita la producción del resultado en contra del bien jurídico protegido¹². Aquí, un elemento a analizar es la figura del garante, el cual debe de estar consagrado en la constitución de la norma

¹² Bernate Ochoa, “*El Derecho Penal Económico Cuestiones problemáticas*”, 16.

primaria o en una norma¹³, esto debe de estar claro, para que se pueda establecer responsabilidades.

La Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia de Colombia¹⁴, define que *“la posición de garante es la situación en la que se halla una persona, en virtud de la cual tiene el deber jurídico concreto de obrar para impedir que se produzca un resultado típico que es evitable”*. Indica la Corte en la mencionada sentencia, de que se *“viola su posición de garante quien, obligado por la Constitución o la ley a actuar, se abstiene de hacerlo y con ello da lugar a un resultado ofensivo que podía ser impedido”*. La cuestión es que independientemente se obre por acción o por omisión, lo importante es la vulneración de la posición de garante que se tiene, porque existe un comportamiento en contra de lo que se espera de la persona.

Se han establecido delitos en otros países en relación con la omisión, sobre la base de un garante, en relación al área económica, los empresarios se han tomado como garantes¹⁵, bajo la figura de un bien de peligro se tiene el caso de aceite de colza de España¹⁶, en este sentido se pueden crear situaciones de peligro, o asumir la protección de determinadas fuentes de peligro¹⁷, donde existirá una responsabilidad por omisión.

¹³ Código Penal Colombiano, (Colombia: El Senado, Ley 599 de 2000), Art. 10.

¹⁴ Sala de Casación Penal, Sentencia, Referencia: 25536 (Colombia, Corte Suprema de Justicia, 2006).

¹⁵ Planteamientos desarrollados por la doctrina alemana para fundamentar una posición de garante del fabricante. Estas propuestas dogmáticas surgieron como reacción al fallo dictado por el Tribunal Supremo Federal en el caso del espray para cuero. En la sentencia, se justificó una responsabilidad por omisión impropia del fabricante sobre la base de una conducta previa contraria a deber. Lautaro, Contreras Chaimovich. *“La posición de garante del fabricante en el Derecho penal alemán”* (Chile: Universidad de Chile, 2017), acceso el 7 de abril de 2022, <https://www.scielo.cl/pdf/politcrim/v12n23/art01.pdf>

¹⁶ Irene Mira Serrano, “La tragedia olvidada del aceite de colza: el envenenamiento que mató a más de 3.000 personas,” ABC Historia, 19 de octubre 2021, sección Historia. https://www.abc.es/historia/abci-tragedia-olvidada-aceite-colza-envenenamiento-mato-mas-3000-personas-201907160029_noticia.html

¹⁷ Francisco Bernate Ochoa, “Cuadernos de Derecho penal Económico”. (Colombia: Universidad Sergio Arboleda) 21.

Se insiste que estas normas deben de quedar claras, para acreditarla en materia de delincuencia económica, es de considerar de gran importancia el art. 20 del Código Penal de El Salvador, en relación con la Comisión por omisión, pero sería importante que definiera lo que es el garante, y la constitutiva de posiciones de garantía y las situaciones. Situación que podría dirigirse a la seguridad social en relación con los sujetos que se aprovechan y utilizan el mercado para hacer riqueza a costa de los bienes del Estado, de la facilidad que da el Estado para comerciar, pero que a pesar de ello las personas que no están registradas lo hacen con la finalidad de incumplir al fisco, o a la administración tributaria. Incluso se podrían analizar elementos como el deber de solidaridad.

1.2. Funcionamiento y sistema económico organizado.

La propuesta de hacer un estudio breve sobre el fenómeno de la estructura del sistema económico, dentro de los entornos político, social y normativo, estos como fundamentos del sistema, la hacienda pública forma parte de un sistema político económico, pero a su vez se fundamenta en las normas existentes y vigentes, las cuales cualquier situación sea esta negativa o positiva afectará a la sociedad. El sistema económico para funcionar requiere de un orden jurídico para que regule y establezca, los cambios existentes en el tiempo, los fenómenos económicos, los sujetos y el Estado mismo.

Existen por un lado los derechos objetivos que son las normas que establecen deberes y conceden facultades, por otra parte, se encuentran los derechos subjetivos, que es lo que está prohibido o permitido, dentro del Estado se identifican las instituciones que son organizadas y funcionan, con base a fines, estas instituciones ejercen fuerza, disciplina, y lo pueden hacer de forma violenta o en contra de la voluntad de las personas. Para todo ello se necesita un sistema jurídico y económico que pueda estabilizar los cambios, para conciliar lo económico y social.

Los planes, las legislaciones, los proyectos, las políticas económicas deberán desarrollarse desde criterios de igualdad, seguridad, con instrumentos

que permitan estabilidad ante las amenazas del contexto. El derecho económico según Mendoza retomando a Gerard Farjat, lo define como “el derecho de la concentración y colectivización de los bienes de producción y de la organización de la economía por los poderes públicos o privados¹⁸”, encontrándose también referencias a un Derecho Constitucional Económico, Derecho Administrativo Económico y Derecho Penal Económico. Un segundo grupo ve en este derecho al Estado, quien tiene en sus manos la dirección de la política económica, Jacquemin y Schrans lo califica como una intervención del Estado, una intervención y autoridad en la economía¹⁹, en este sentido el Estado busca un equilibrio, y una regulación. Un tercer grupo Gustav Radbruch lo enfoca desde el interés económico general y la productividad de la economía, y Claude Champaud, como fenómeno que corresponde a la concentración y colectivización de los mercados de producción y distribución.

Se afirma que el derecho económico se ocupa de la totalidad del problema económico y social, estudia los problemas de forma sintética, totalizador integrador, deductivo, dogmático, intuitivo y afectivo. Tiene un conocimiento interdisciplinario, que analiza, completa y propone cambios en el sistema jurídico.

En relación a los sujetos de la actividad económica, se afirma que estos deben desarrollar sus actividades económicas, comprometidos con la norma, respetarla para la solución de problemas económicos en colectivo, dentro de los sujetos encontramos al Estado, este tiene la misión de regular, fomentar y controlar, la actividad económica, acá es donde actúan las instituciones, la actividad administrativa que cae en el área del derecho administrativo como control, actividades tributarias, y lo relacionado a las sanciones penales.

Otro sujeto es la empresa, como centro de estudio económico, el ciudadano como consumidor y productor, las agrupaciones, las organizaciones

¹⁸ Margarita Fuchs Bobadilla, “Conceptos Fundamentales de Derecho Económico”. (México: IURE, 2017). 7.

¹⁹ *Ibíd*

profesionales, son sujetos que han organizado y creado relaciones económicas, monetarias, financieras, y han desarrollado políticas, se han creado tribunales como respuesta de una organización, función, sistema y estructura.

1.3. Libertad Económica y Responsabilidad Fiscal.

Pero una de las situaciones importantes en la parte económica y en el derecho es identificar o preguntarse a qué conducta humana se le debe asignar un sentido económico, tales como identificar la maximización de utilidad²⁰. De esta forma el objeto de conocimiento específico de la economía e identificar las conductas económicas. Se utiliza el término conducta “*económicamente orientada*”, porque el sentido subjetivo está orientado al deseo de la obtención cierta utilidad al participar en el mercado, es una gestión específica, un ejercicio que se realiza, orientado desde un primer momento a un término económico, cuya racionalidad define un plan y un fin, es decir, es una “acción racional con arreglo a fines”²¹.

Existiendo una motivación y expectativas como condiciones o medios para el logro de fines, es una gestión económica, con una finalidad de explotación económica, con una actividad permanente y organizada, pero es de retomar también que a la par se encuentran las conductas sociales, que son conductas según weber orientadas por las conductas de otros, son acciones sociales, mientras que las económicas serán aquellas conductas orientadas o no por otras conductas.

Otra situación importante es la parte psicológica de los sujetos, donde existe una relación entre economía y psicología, es decir, los postulados económicos en relación con la conducta humana. En esta área de análisis se afirma que la conducta económica es sustantiva, mientras que la conducta

²⁰ José Ramón Cossío Díaz, “*Derecho y Análisis Económico*”, (México: Política y Derecho, Fondo de Cultura Económica, EFE, 2015). 169.

²¹ Max Weber, *Economía y Sociedad*, Fondo de Cultura Económica (México: EFE, 2004). https://www.flacso.edu.mx/sites/default/files/extras/weber_conceptos_sociologicos.pdf

psicológica es procedimental²², dentro de la psiquis de los sujetos existe el maximizar la utilidad, son condiciones mentales donde provocan o causan una conducta, donde existen elementos interiores y exteriores, que producen una conducta, acá podríamos relacionar los sujetos que forman parte del comercio informal, que toda conducta la realizan con la finalidad de tener la mayor utilidad, pero a la vez se tiene en su conducta psíquica el elemento del engaño, el elemento de esconder sus ganancias con la finalidad de no declarar al fisco.

Son conductas intencionadas, pensadas de forma previa, elegidas buscando el mayor provecho. El concepto de *conducta económica* permite suponer que los sujetos persiguen maximizar utilidades, con base a esa actividad se logra significar, una conducta que lo ha motivado, para explicarla y desarrollarla en un contexto determinado, donde se permite establecer con cierta certidumbre los comportamientos del mercado.

Los sujetos en el mercado ponen a prueba su racionalidad, sus metas, sus objetivos, formulándose a partir de presupuestos de maximización que se puedan llegar a tener en todos los movimientos económicos que realicen, ellos observan el panorama lo relativo a la ley de la demanda, los precios y las cantidades demandadas, los costos de oportunidad, y la optimización de los recursos, con estos contextos interactúan con el medio, y además tiene conocimiento de la realidad que tienen ante el mercado, ante la población, y ante las instituciones del Estado.

En este sentido, el derecho realiza un análisis de aquellas conductas humanas que se encuentran relacionadas a ese contexto, con la finalidad de establecer las relaciones entre economía, y derecho, explicar una conducta desde el punto de vista económico a una conducta jurídica, la cual a pesar de que la conducta económica está definida por la utilidad que se percibe en los mercados, se podrían tener conductas o comportamientos calificadas de alguna manera como jurídicas, personas que actúan por razones derivadas de una norma, otras

²² José Ramón Cossío Díaz, "Derecho y Análisis Económico".

por el contrario actúan con base a lagunas jurídicas existentes, a exigencias establecidas, es decir, cuando nos referimos al sector económico informal las normas tendrían que exigir a los que hacen comercio estar registrados como contribuyentes.

Dentro de esa libertad que brinda el mercado existen obligaciones normativas encaminadas a la necesidad de una tributación o fiscalización por parte del Estado, es decir, una regulación de ingresos y otra de gastos, los ingresos del Estado se dividen en, ingresos que provienen de diversas fuentes que el propio Estado consigue para subsistir, dentro de su actividad o de fuentes externas, y los aportes económicos que hacen los particulares, compartiendo parte de su ingreso, bienes, patrimonio. Los ingresos que el Estado adquiere son por empréstitos, que a la larga siempre es la totalidad de la población la que pagará por medio de impuestos, y lo que directamente se entiende como los tributos que pueden ser directos o indirectos, que siempre son exigidos a través del derecho fiscal, derecho tributario.

En tal sentido entenderemos al derecho fiscal como *“el conjunto de normas jurídicas creadas por el poder público facultado por el Estado que establecen los derechos y obligaciones de los gobernados para contribuir al gasto público y que regulan la relación de dichos particulares con el Estado actuando este en su calidad de recaudador o hacienda pública²³”* es la implantación de un sistema por parte del estado para desarrollar los medios necesarios a efecto de que el contribuyente realice sus aportaciones que están a su cargo para contribuir al gasto público.

Con ello, se logra el objetivo de recaudar los mayores ingresos, para que el Estado enfrente sus obligaciones en relación con el desarrollo de los servicios públicos en beneficio de la sociedad, donde se respete el derecho de los contribuyentes y que los sujetos de recaudación sean a través de la legalidad. La

²³ Luis Felipe Dorantes Chávez, y Mónica Ekaterin Gómez Marín, *“Derecho Fiscal”*, (México: Patria, 2014). 7.

justificación de la política fiscal se asienta en la actividad financiera del Estado, porque tanto el territorio, la población y el gobierno mismo, necesita cubrir necesidades básicas, porque se necesita de un bien colectivo o social, en tal sentido, el Estado debe regular, supervisar y administrar los recursos para proveer las necesidades existentes.

La clasificación de ingresos del Estado como ingresos tributarios²⁴, según nuestro Código tributario se tienen los impuestos²⁵, las tasas²⁶ y contribuciones²⁷, son recursos económicos que se obtiene de los gobernados ya sea de sus ingresos, bienes o patrimonios y sus rendimientos.

La norma tiene una serie de conceptos para el manejo y aplicación de los diversos tributos, el Estado reconoce a las personas físicas, reconociéndoles ciertas características, la capacidad de goce que es antes de los 18 años y la capacidad de ejercicio después de esa edad. Se tienen las personas jurídicas y son aquellas donde su existencia no es física, no son concretas, sino que son personas abstractas, que han sido creadas por dos o más personas naturales. Para identificar a estas personas en relación con los efectos fiscales que puedan existir, existe una serie de normas que explican la relación existente en las actividades de mercado, económicas, para determinar obligaciones.

El Art. 2.- del Código de Comercio define que son comerciantes:

- I- Las *personas naturales* titulares de una empresa mercantil, que se llaman comerciantes individuales.
- II- II- *Las sociedades*, que se llaman comerciantes sociales.

²⁴ Código Tributario de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000) artículo 11.

²⁵ *Ibíd*, artículo 13.

²⁶ *Ibíd*, artículo 14.

²⁷ *Ibíd*, artículo 15.

Sumado a ello hace una explicación clara en el inciso 1 de dicho artículo, que literalmente establece “*se presumirá legalmente que se ejerce el comercio cuando se haga publicidad al respecto o cuando se abra un establecimiento mercantil donde se atienda al público*”. Esto da pie a razonar la situación de que existe en este código una incorporación de presunción, se presume que los sujetos se dedican a comerciar cuando se hace publicidad y cuando existe un establecimiento.

La finalidad de ello debería estar centrada en identificar si existe la presunción de estas dos actividades, tanto la *publicidad* como el *establecimiento* en el comercio informal, situación que al ser comprobada las presunciones, podría darse la oportunidad de obligar al comerciante informal a registrarse como contribuyente, estas dos actividades, tanto la publicidad como el establecimiento tendrían que conceptualizarse y adaptarlo conforme a derecho a la realidad que rodea al comercio informal, tomando en cuenta las características propias que tienen, ya que estos conceptos pueden ser amplios o poco amplios, y de lo que se trata es incorporar al comercio informal. Además de ello se tendría un mejor control en la tributación, y podría trabajarse de mejor forma el crecimiento desordenado de poblaciones que se dedican al comercio informal que existe hoy en día.

Habría que analizarse y estudiar este fenómeno a través de trabajos de campos, o trabajos territoriales, para tener una identificación un poco más clara, y hacerlo por medio de una especie de censo a nivel nacional o a nivel de departamentos o regiones. En la parte tributaria se podría estar hablando de un registro, pero adaptado a las circunstancias que vive o tiene el comercio informal, sería de valorar la implementación de un esquema tributario centralizado o descentralizado para que el sector informal de El Salvador contribuya al desarrollo de la nación o al desarrollo local. Sería buscar e implementar un sistema simplificado de tributación para formalizar las actividades económicas.

La obligación tributaria en El Salvador se establece en el artículo 16 del Código Tributario²⁸, literalmente se contempla *“La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía²⁹, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”*. En la última parte se establece que la obligación tributaria se verificará con base al hecho previsto por la ley y que le da origen.

Situación que nos vuelve a remarcar la necesidad y factibilidad que puede existir un sistema simplificado de tributación en el comercio informal, para su facilidad y claridad relacionado a su registro y no sólo depender de una tributación indirecta como lo es la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), sin registro alguno, además se deja descuidado lo de la Ley de Impuesto Sobre la renta, ahí también se pierde tributo.

El sujeto activo de la obligación jurídica tributaria es el Estado mismo³⁰, en ese sentido es el responsable de la vigilancia de los actos administrativos y del control de la administración tributaria, sus funciones están previstas en el Art. 23 de dicha ley, todo ello relacionado a lo contemplado en el Art. 24, que establece: *“La Administración Tributaria deberá llevar registros en lo pertinente de todos los contribuyentes inscritos y de toda persona que revele capacidad contributiva, aún cuando eventualmente no estuviere obligada al pago del impuesto... Este artículo muestra una responsabilidad institucional.*

El Ministerio de Hacienda, se está refiriendo a una obligación del Estado de llevar registros de las personas que revelan capacidad contributiva, aunque no estén registrados y aunque no estén obligadas al pago del impuesto. En estos casos perfectamente se podría analizar la procedencia de la exigencia al comerciante informal para que contribuya al fisco, y se tenga un registro. Tomando

²⁸ Código Tributario, El Salvador, artículo 16.

²⁹ *Ibíd.*

³⁰ *Ibíd.*, artículo 19.

en cuenta la capacidad contributiva y el hecho generador situación que tiene como consecuencia la obligación tributaria³¹.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta en El Salvador contempla cuáles son las rentas gravadas y el hecho generador, el Art. 1 establece que *“La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley”*, y en la renta obtenida, el Art. 2 contempla que *“Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidas o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente”* tales como:

a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;

b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza;

c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y

d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

Dentro de este artículo y literales contempla a las personas naturales y jurídicas, existe un enlace entre las instituciones y las personas, por ejemplo lo relacionado a honorarios, su control se facilita porque las instituciones registradas ante el Ministerio de Hacienda están obligados a llevar una contabilidad, a realizar sus registros, si el caso que una persona natural presta servicios a una institución, se le hace la retención de la renta, si es una actividad profesional éste puede hacer sus compras o vender sus servicio incluyendo el impuesto al IVA, previamente establecido por un registro. Por ello, si se quiere tener un control efectivo de tributación en el comercio informal, deben existir registros claros, ya

³¹ Ibíd artículo 38.

que es un sector que se dedica al intercambio de mercancía, al manejo de productos y por tanto generan utilidades.

Existe una medición en la Ley del IVA, que identifica los montos aceptables para contribuir o no, el Art. 28.- establece que *“Estarán excluidos de la calidad de contribuyentes, quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones (\$5,714.228) y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones (\$2,285.71). Pero si se superan los montos señalados, asumirán la calidad de contribuyentes del impuesto³².*

1.3.1. Subsidiaridad de la Intervención del Estado en la Actividad Económica.

Durante las últimas décadas, el debate acerca de la importancia del rol subsidiario del Estado en la economía ha ocupado la atención de economistas, juristas, institucionalistas y politólogos en diversas partes del mundo ya que tal importancia deriva de los peligros en vulneración a la libertad económica o que se incurra en desequilibrios fiscales. La preocupación de los estudios por la actividad reglamentaria del Estado se adentra al contenido mismo de la intervención y la finalidad protectora que persigue.

Según el Diccionario del Español Jurídico de la Real Academia Española (2019), la subsidiariedad, como acepción general, “es el criterio que pretende reducir la acción del Estado a lo que la sociedad civil no puede alcanzar por sí misma”.

En nuestro país su fundamento jurídico lo encontramos en la Constitución de la Republica en el artículo 102 inciso 2 el cual reza: *“El Estado fomentará y protegerá la iniciativa privada dentro de las condiciones necesarias para*

³² Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992).

acrecentar la riqueza nacional y para asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país”.

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en la inconstitucionalidad, referencia 2-92³³ dijo que la manifestación de tal libertad en el orden económico, se encuentra en relación directa con el proceso económico que vive un país; desde ahí que son tres las grandes etapas de manifestación: la primera, referida a la iniciativa de producción de bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades humanas; segunda, la distribución de esos bienes y servicios puestos al alcance de los consumidores en la cantidad y en el tiempo que son requeridos; y la tercera, el consumo o uso, utilización y aprovechamiento de esos bienes o servicios.

Por lo que la libertad económica manifestada en estas etapas construye una gran red de personas partícipes en el proceso económico, dentro del cual los productores satisfacen las necesidades económicas de los consumidores y éstos retribuyen tal satisfacción de necesidades, lográndose así un círculo que se completa con la producción, comercialización y consumo de lo producido.

Cuando todo este proceso opera sin estorbos, sin más regulaciones que las necesarias para garantizar la libre elección de la iniciativa privada y lograr así los fines y metas del Estado, se dice que existe "libertad económica".

Por el contrario, no existirá dicha libertad cuando el Estado posee un proceso económico centralizado, en el que es productor y distribuidor de todos o de la mayoría de los bienes y servicios; en este caso, se trata de un Estado que se caracteriza por limitar la iniciativa privada y la libre elección o preferencia de los consumidores.

³³ Sala de lo Constitucional, Inconstitucionalidad, Referencia: 2-92 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1999).

Procedencia y licitud de la subsidiaridad del Estado en la actividad económica.

En Inconstitucionalidad presentada ante la Sala de lo Constitucional de referencia 150-2012³⁴, se plantea que el principio de subsidiariedad estatal es aplicable a todas las actividades que realizan los particulares, de validez y aplicación incluso en el ámbito económico, de ahí que el Estado deba ejercer su rol regulador e interventor de las actividades económicas de los particulares exclusivamente cuando tal intervención sea necesaria, justificada, razonable, idónea y proporcional, es por ello que la intervención estatal para ser lícita y procedente debe cumplir con estos supuestos.

Es por ello que tal intervención debe suponer la adecuada interrelación con la economía, no negar su operatividad y funcionamiento, ya que es deber del Estado preservar el interés social al que hace referencia el artículo 102 inciso 2 de la Constitución.

Según Vladimir Rodríguez Cairo docente de la universidad Nacional Mayor de San Marcos de Perú, en su investigación acerca del principio de la subsidiariedad estatal, el rol subsidiario del Estado respecto de la libre iniciativa privada, se fundamenta en que los agentes económicos que interactúan en el mercado se basan en un conjunto de reglas insuficientes para lograr el progreso y el bienestar. Por ello, debe siempre ser complementado por la actuación del Estado a través de la supervisión, regulación y corrección. Consiguientemente, el Estado no puede dejar que el libre mercado resuelva todo³⁵.

³⁴ Sala de lo Constitucional, Inconstitucionalidad, Referencia: 150-2012 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

³⁵ Vladimir Rodriguez Cairo : “Principio de subsidiariedad económica del estado en la constitución política del Perú” 2013, https://www.researchgate.net/publication/319658714_PRINCIPIO_DE_SUBSIDIARIEDAD_ECONOMICA_DEL_ESTADO_EN_LA_CONSTITUCION_POLITICA_DEL_PERU

1.4 Políticas de sistema impositivo y distribución de la renta.

Podría decirse que las reformas tributarias en El Salvador han respondido a intereses económicos poderosos, lo más cercano que tenemos en el tiempo los años 70s y 80s, se encontraba el sector cafetalero quien componían la élite económica, controlaban el mercado nacional e internacional, un estudio del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi), retomando a Paige, afirma que entre 1980 y 1981, quince familias procesaban el 80% del café a nivel nacional. (Paige, 1993). El estudio nos dice retomando a Colindres, que, en el año 1974, los dieciocho primeros exportadores exportaban el 75.9% del café (Colindres, 1976: 471)³⁶.

De igual forma varias familias eran propietarias de los principales bancos del país, destacándose el salvadoreño, de Comercio, Agrícola Comercial y Capitalizador. El sector cafetalero fue decayendo, pero sin dejar de tener un poder económico fuerte, la caída se debió a varias causas; a) la reforma agraria de los primeros años de la década de los 80s, pese a que se afirma que sólo se realizó la primera fase, era la relacionada a la cantidad de tierras por persona³⁷; b) la caída en los precios internacionales de los productos tradicionales, c) nacionalización del comercio exterior y las exportaciones de café; d) la política cambiaria implementada en 1982 y principios de 1986, cambio altamente sobrevaluado del colón en relación al dólar³⁸. El impuesto en esos momentos se caracterizaba por ser directos como la renta, situación que no agradaba a la clase económicamente fuerte.

³⁶Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, (Icefi), *Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas*, (Guatemala: a Oakland, 2019).

³⁷ Luis Armando González, y Luis Ernesto Romano Martínez, *Reforma agraria y cooperativismo en El Salvador: antecedentes y perspectivas* (1970-1996). 182. <file:///C:/Users/ccastaneda/Downloads/Dialnet-ReformaAgrariaYCooperativismoEnElSalvador-6521213.pdf>

³⁸ Instituto Centro americano de Estudios Fiscales, *Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas*.

En la década de los 90s, se trabaja por instituir un nuevo sistema tributario con preferencia por la imposición indirecta, la clase cafetalera, nuevamente adquiere la banca, ya que esta se privatiza, emigran del trabajo del café a ser dueños de la banca, comienzan a observar por parte del nuevo gobierno la “*La necesidad de un nuevo modelo económico para El Salvador*”, que se apoyara en las exportaciones, redujera el déficit fiscal, buscara una mayor dependencia de los impuestos indirectos y optimizara el gasto³⁹.

El gobierno de turno, contrato a Arnold Harberger, quien fue uno de los primeros en los años cincuenta en hablar de modelos de economía de mercado, para que realizara un estudio sobre la política fiscal en El Salvador. En dicho estudio planteo 5 propuestas: Timbres fiscales: debido a su efecto cascada, recomendó reemplazarlos con un impuesto al valor agregado (IVA). El Impuesto Sobre la Renta de personas naturales: reducir el número de rangos de renta imponible de 25 a 8. Impuesto Sobre la Renta de personas jurídicas: cambio de estructura y una tasa general del 30%, incluyendo cooperativas, empresas estatales, y extranjeras y multinacionales. Impuesto a la exportación de café: reducir la tasa del impuesto a un 25% y luego se sustituyera mediante el impuesto a la propiedad agrícola. Impuesto sobre el patrimonio: se sugiere eliminarlo⁴⁰.

A raíz de ello en el año 1990 Inicia la reforma fiscal, se realizaron 3 tipos de medida, con la aprobación de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, con la finalidad de ganar eficiencia a través de la especialización y economías de escala en la administración tributaria, primero se fusionó las direcciones de Contribución Directa y Contribución Indirecta en una sola institución. Segundo, el sistema impositivo se simplificó a través de la formulación de una nueva Ley de Impuestos Sobre la Renta (en adelante ISR); se derogó el impuesto al patrimonio; se derogaron un buen número de impuestos

³⁹Instituto Centro americano de Estudios Fiscales, *Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas*, 152.

Instituto Centro americano de Estudios Fiscales, *Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas*⁴⁰. 153-154.

indirectos los cuales fueron sustituidos por el IVA⁴¹; se hizo un aumento en la retención del ISR a profesionales, del 2 al 10% del salario mensual, nuevas leyes de impuestos selectivos al consumo de un número reducido de productos (bebidas alcohólicas, tabaco y bebidas gaseosas). Tercero una desgravación arancelaria, impulsada bajo reformas de liberalización del comercio exterior⁴².

A esto se le llamó “la simplificación del sistema impositivo”, la nueva ley del ISR que contemplaba; a) una disminución de la tasa marginal del ISR a las personas físicas de más alto ingreso, de 60 a 30%. b) Disminución de la tasa única del ISR para personas jurídicas, de 35 a 25%, e introducción de un mínimo exento de ¢ 75,000.00 (equivalentes a us\$ 9,316.77)⁴³. Apostándole al impuesto indirecto del IVA, en el período de los años de 1994 a 1997, se hizo un aumento a la tasa del IVA del 10% pasó a ser el 13%.

En el año 2000 se eliminaron exenciones del IVA a la transferencia de bienes; se aprobó el Código Tributario, que está vigente desde el año 2001; a partir del ejercicio 2002 se eliminó el tramo exento de USD 8,571.43 en el ISR de las personas jurídicas, entre los años 2004-2009, se hicieron reformas para fortalecer las capacidades de la administración tributaria y cerrar espacios de elusión y evasión, “*Medidas de control en el Código tributario, Ley del ISR y Ley del IVA; conversión a dólares y aumento de las tarifas de los impuestos selectivos al consumo; liberación del secreto bancario en los procesos de fiscalización; creación de nuevas figuras consideradas como delito de evasión fiscal, en el ámbito de tributos internos y aduanas; el establecimiento de nuevas infracciones y sanciones aduaneras*”. Se aprobaron otros impuestos específicos, como el nuevo impuesto a los combustibles, “Contribución Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público y Transporte Colectivo de Pasajeros, (Cotrans), de us\$

⁴¹ Fundación Nacional Para el Desarrollo, (Funde), Seguridad Fiscal en El Salvador, *Medidas para Fortalecer la Tributación*.12

⁴² Jonathan Menkos, ICEFI, Reformas fiscales en América Latina, El caso de El Salvador (2009-2012). 4.

⁴³ Instituto Centro americano de Estudios Fiscales, *Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas*, 162.

0.10 por cada galón de combustible, el impuesto a llamadas telefónicas, impuesto al turismo.

La estructura fiscal en El Salvador se fundamenta en impuestos, deuda pública, donaciones, venta de bienes y prestación de servicios, ingresos de capital por venta de activos, el país no cuenta con recursos naturales, por ello la importancia de obtener dinero por medio de impuestos, donde los ingresos tributarios en el país representan el 78% de los ingresos del SPNF, y en un (15.7%) los ingresos no tributarios, finalmente un 6.3% es por los superávits de las empresas públicas no financieras y donaciones⁴⁴.

La mayor recaudación tributaria del país se hace por el impuesto al IVA, éste recae en los bienes y servicios, tiene una amplia base tributaria, su tasa general es del 13%, existe una única excepción y es la tasa cero de las exportaciones. La segunda recaudación más importante se realiza por el Impuesto sobre la Renta (ISR), conformado por *personas jurídicas*, la tasa asciende al 30%, mientras que al año 2008, la tasa era del 25%. Tiene un amplio marco de exenciones (subjetivas) y exoneraciones (objetivas), y los incentivos fiscales; y se compone también de *personas físicas*, que tienen una tasa progresiva que va del 10 al 30%, es una tabla donde se encuentran las bases de las cantidades de dinero a grabar como renta imponible⁴⁵.

La Administración tributaria en El Salvador, está adscrita a la estructura organizativa del Ministerio de Hacienda, tanto en materia administrativa y presupuestaria, se compone de tres direcciones generales: Dirección General Impuestos Internos, (DGII), dependiente del Ministerio de Hacienda (MH), encargado de la recaudación de los tributos de potestad del Gobierno Central, la Dirección General de Aduanas (DGA), incluye los aranceles, el IVA sobre Importaciones, los impuestos específicos sobre importaciones, y la Dirección

⁴⁴ Fundación Nacional Para el Desarrollo, (Funde), Seguridad Fiscal en El Salvador. 27.

⁴⁵ Reformas fiscales en América Latina, El caso de El Salvador (2009-2012). 17.

General de Tesorería, ésta tiene bajo su responsabilidad la cobranza coactiva de las deudas tributarias.

La recaudación con todas las reformas a través de estos últimos años ha ido en aumento, por ejemplo, en el año 2010 la recaudación fue del 8.3% y en el año 2011 13.5%. En el período 2009 -2014 los ingresos totales tuvieron un incremento considerable, pasaron de \$ 3,626.4 millones en el 2009 a \$ 4,956.2 millones en el 2014, es un crecimiento acumulado de 36.7%, para ese período. La recaudación tributaria pasó de \$2,836.0 millones en 2009 a \$3,989.0 millones en 2014, con un crecimiento acumulado del 40.7 %. En relación con los rubros específicos, la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Renta y los derechos arancelarios representan más del 91.3% de la recaudación total⁴⁶.

En los primeros nueve meses de 2018 los ingresos tributarios crecieron un 6% por la captación del impuesto sobre el valor agregado (IVA) (10,2%) y el impuesto sobre la renta (2,5%)⁴⁷. En el año 2021 tomando en cuenta la situación de la pandemia COVID- 19, los ingresos tributarios y contribuciones reportados por la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda al 31 de marzo, ascendieron a \$1,305.3 millones sumando \$99.3 millones más que las cifras reportadas para el mismo periodo del 2020, que fueron \$1,205.9 millones. Donde las fuentes principales de ingreso fueron el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con \$670.1 millones, con una variación al alza de \$85.3 millones; y el Impuesto sobre la Renta, que presentó una recaudación de \$463.9 millones, cuya variación fue de \$13.2 millones más en relación con cifras del mismo periodo del año anterior⁴⁸.

Como se observa a través de las cifras que representan cada año, la contribución en millones de dólares no ha dejado de crecer desde el año 2009, y

⁴⁶ Ministerio de Hacienda, Marco Fiscal de Mediano Plazo, (2015-2025), (El Salvador: 2015). 21. <https://www.mh.gob.sv/wp-content/uploads/2020/11/700-DPEF-MN-2017-10002.pdf>

⁴⁷ Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe, (El Salvador: 2018).

⁴⁸ Ministerio de Hacienda, secretaria de Estado, <https://www.mh.gob.sv/ingresos-tributarios-superan-cifras-del-ano-pasado-por-mas-de-90-millones/>

han recaído de forma especial en el impuesto al IVA y en el Impuesto a la renta, pero hay sectores como el comercio informal que no están pagando renta y por no estar inscritos al IVA, ellos pagan el impuesto de forma indirecta, como la población común. Pero es el caso que existen otros sectores como el profesional que tienen un control y se les impone una carga tributaria expedita, es decir, que pagan tanto el impuesto directo como el impuesto indirecto. Situación que debería de valorar el Ministerio de Hacienda a través de su política fiscal.

1.5 Delito fiscal defraudación, engaño a la hacienda pública.

El Diccionario de la Real Academia contempla como fraude tres aspectos:

Una acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete. Este concepto define la existencia de un engaño, y a la vez un perjuicio en contra de la persona que se está realizando.

Por otra parte, explica que es un acto tendente para eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros. Es decir, que no se está cumpliendo con el mandato de ley.

Y en una tercera definición que lo establece como de derecho, se afirma que es un delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos. Acá lo interesante es el término de confabulación, que podría definirse de que existe un acuerdo secreto contra algo o alguien, o ponerse de acuerdo para emprender algún plan, generalmente ilícito, es un ocultamiento.

Dicha acción encierra una falsedad, o un engaño, una violación a una norma y un engaño ante un tercero, el Estado o un perjuicio a otra persona. Situación que perfectamente se enmarca, en una motivación de las personas, un deseo de engañar, un conocimiento técnico a desarrollar, y una situación planteada y planeada previamente por la persona para poder consumir su acto

que va en detrimento de otro y en beneficio personal. Nos ubicamos en este caso en una acción o acciones que lleva un complemento de acciones a realizar.

El Diccionario es específico cuando se refiere al acto de defraudar, y su significado es la *“acción y efecto de defraudar, especialmente en el pago de impuestos o contribuciones”*. Acá se puede incorporar perfectamente el hecho del engaño, de la ilicitud, del ocultamiento en beneficio propio, pero en relación con el no pago de impuestos o contribuciones, sería en detrimento de las arcas del Estado y de la sociedad en general. En ese sentido nos estamos ubicando ya en lo que conocemos como fraude fiscal, que puede ser *“la aminoración de ingresos que sufre la Hacienda Pública producida por la ocultación de Rentas o Patrimonios por parte de los contribuyentes”*⁴⁹.

Según estudios la comisión de estos delitos se da en un mayor grado en el contexto comercial y bajo el amparo de las mecánicas de los impuestos, donde se identifica que los procesos iniciados por delitos fiscales en España están entre el 50% y 55%, correspondientes al IVA, y es aquí donde se encuentran los principales grupos organizados de defraudación⁵⁰. Se afirma que se efectúa la defraudación a través de las modalidades de Elusión de pago, obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute indebido de beneficios fiscales, para nuestra investigación agregaríamos la falta de registros para evadir los impuestos.

En esta situación puede existir de forma considerable ganancias patrimoniales que no se justifican en una declaración, o en un registro, y por lo tanto se saltan los controles que aplica el Estado, aquí existe un peligro ya no sólo de evadir al fisco o de engañar, sino que esos crecimientos patrimoniales o de dinero fácilmente podrían proceder de ilegalidades. Porque en el caso de estar registrado y no se encuentra una justificación patrimonial podríamos decir que ha evadido en su declaración porque tiene inconsistencia y por lo tanto ha ocultado

⁴⁹ José Manuel Ferro Veiga, Aspectos Legales Sobre el Delito Fiscal, la Investigación Patrimonial y el Blanqueo de Capital: *Radiografía de las tramas y de la Delincuencia Organizada Nacional y Transnacional*, (San Vicente, Alicante. ECU, 2012).6.

⁵⁰ José Manuel Ferro Veiga, *Aspectos Legales Sobre el Delito Fiscal*.

información en ese caso y de esa forma, legalmente debe de ir con el período de declaración identificado.

Hay obligaciones para los sujetos pasivos en el pago de la tributación, las principales y las accesorias, si se está desarrollando una actividad comercial registrado o no, la persona que lo hace tendría que estar por obligación en un registro tributario, en el caso del comercio informal, si es que quiere ejercerlo tendrían que buscarse formas de censarlos y luego registrarlos, de esa forma se ampliaría la carga tributaria, además de ello se cumpliría con deberes accesorios que se encuentran en la contabilidad, los registros y otros documentos.

Mercantilmente hablando se encuentran las sociedades y las personas físicas que actúan de forma individual, pero con la característica que se dedican a una actividad comercial y a su vez están inscritas en un registro de comercio, ellos tienen obligaciones por normas mercantiles, y se les controla por medio del impuesto sobre la renta, también se les obliga a llevar libros, a realizar un balance, etc., todo esto con la finalidad de poder estar en el mercado, y realizar acciones que los lleven a obtener ganancias. En el caso de los comerciantes informales el registro podría realizarse con base al IVA, y acá es donde se explicaba en párrafos anteriores la flexibilidad que se debería de tener.

Agentes de retención⁵¹. En El Salvador es criticable tanto técnicamente como por justicia retributiva el hecho que la mayoría de personas que están inscritas de manera formal para tributar compitan en el mercado con los que no lo están, y que podríamos hasta hablar de que existe una competencia desleal en relación a las utilidades y ganancias, ganancias que podrían ser mayores en los que no están registrados, por el hecho de no declarar, situación igual sucede en las personas que trabajan en una empresa privada o en el sector público un sueldo que por ley se grave en la tributación, y lo mismo podríamos decir de los profesionales que están obligados a declarar.

⁵¹ Código Tributario, El Salvador, artículos 155 al 160.

Las sanciones ante el incumplimiento de estas normas establecen que en ningún caso las multas anteriores podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones ¢980.00 (\$ 112.00). Además de ello se puede incurrir en un delito y sanción penal.

En relación con los inscritos al IVA o agentes de retención del IVA, se realiza en la retención del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas. De no hacerlo existen sanciones por el incumplimiento de la Obligación de Retener, que en ningún caso las multas anteriores podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones ¢ 980.00 (\$ 112.00).

1.5 Política criminal: delincuencia económica, justicia penal, responsabilidad penal.

Cuando se piensa en una política criminal, es fundamental iniciar la discusión con el concepto de *seguridad*, esto le da razón y contenido a cualquier política y a cualquier política criminal que el Estado ponga en marcha, identifica el ¿para qué?, ¿el cómo?, ¿el cuándo y por qué?, es decir, una política es planificada, es analizar la viabilidad de esta, e identificar y plasmar a quiénes va dirigida, a quienes beneficiará, y ¿cuáles serán los costos y beneficios? En un concepto amplio de seguridad entendemos que *“es el estado de circunstancias económicas, social estable, en donde la comunidad se beneficia, de todo el espectro de derechos y garantías contemplados en la Carta Magna, tratados internacionales de derechos humanos, en un marco político institucional dedicado y capaz de salvaguardarlo”*⁵².

Se define una seguridad objetiva, la cual se basa en los objetos de la necesidad de seguridad relacionados al reconocimiento o no como derechos, el subjetivo es el sentimiento difuso de los distintos individuos, acá se plasma el sentimiento de los sujetos, la percepción que se tiene. En esta última parte hay

⁵² Norberto R. Tavosnanska, *Seguridad y Política Criminal*, (Buenos Aires, Argentina: Cathedra Jurídica, 2006). 30.

una sensación por parte de la sociedad, de que se puede sentir inseguro o seguro, amenazado o no amenazado, y que por lo tanto exige al Estado una respuesta de protección, y es aquí donde los Estados pueden comenzar a desarrollar políticas que salvaguarden el derecho de la sociedad y el Estado mismo, pero bajo el fundamento legal, constitucional, respetando principios, garantías, normas y procesos.

La percepción de la sociedad debe de ser muy bien manejada ante cualquier política y ante una política criminal para echarla andar, evitando así la manipulación de la información, y las respuestas a modo reflejo y estabilizador por parte del Estado, es decir, lo que vulgarmente se conoce como los apaga fuegos, esto sucede cuando sólo existe reacción por parte del Estado para contrarrestar un problema sin ninguna organización o planificación, ni objetivo.

La información puede ser tergiversada en el medio social dejando de lado situaciones delicadas como las defraudaciones al Fisco, la delincuencia económica, la injerencia del crimen organizado, etc., por lo tanto, estas políticas deberán trabajarse desde una forma técnica especializada, porque conlleva cambios estructurales un poco más complejos, donde se necesitan mejores herramientas para perseguir y distinguir estos delitos, son acciones y delitos que tienen una magnitud fuerte en todo un país, o región.

Los sistemas deberán de prepararse para dar respuestas a estos problemas o amenazas, la política criminal en la definición de Feuerbah, citado por Mireille, expresa que es *“el conjunto de métodos represivos con los que el Estado reacciona contra el crimen”*, tomando en cuenta sólo el elemento represivo, delimitándolo al derecho penal, pero Mireille de forma provisional expresa que debe de entenderse por política criminal como el *“conjunto de métodos con los que el cuerpo social organiza las respuestas al fenómeno criminal”*⁵³

⁵³ Mireille Del Mas-Marty, *Modelos Actuales de Política Criminal*, (Madrid: Secretaría General Técnica, Ministerio de Justicia, 1986). 19.

El crimen se puede configurar en cada sociedad bajo múltiples criterios, por creencias religiosas, raciales, por aspectos políticos como, por ejemplo, el asentamiento de mafias, redes de traficantes, asesinos profesionales, grupos terroristas, fraudes económicos, y financieros⁵⁴. Como existe una relatividad de los delitos en el tiempo y en el espacio, no hay que perder de vista, que algunas figuras que se consideraban delitos en un momento determinado pudieran dejar de estar en textos normativos, otros pudieran no estar en legislaciones anteriores, ya sea porque la criminalidad se va fortaleciendo y está obteniendo un mayor conocimiento e instrumentos para delinquir de otras formas, es decir, es el surgimiento para los sistemas perseguir los nuevos delitos. Las calificaciones también van teniendo cambios en los sistemas, pueden agravarse, pueden surgir normativas especiales, en ese sentido la visión criminal cambia acorde a los contextos y problemas y exigencias que van surgiendo en la sociedad.

De esta forma el Estado va reforzando la seguridad, para proteger a las personas, los sistemas legales, los procesos, y cambios sociales, porque siempre existen nuevas orientaciones en relación con una política criminal, los objetivos cambian, las respuestas cambian, el combate mismo a la criminalidad cambia buscando siempre ser más efectivos en el combate.

Las políticas criminales son aplicadas con fundamentos o corrientes ideológicas, porque es una forma de organización de la vida social, basada en la facultad del poder garantizando la institucionalidad y el reparto de bienes, porque de lo que se trata es de asegurar la cohesión y supervivencia de la sociedad, llevando de esta forma la seguridad de las personas y bienes. Se habla de tres ejes fundamentales, la libertad, igualdad y autoridad, donde la corriente igualitaria se determina en dos ejes, *igualdad y libertad o igualdad y autoridad*⁵⁵.

En párrafos anteriores se ha hablado de las conductas de las personas, de la intención y de las motivaciones que el sujeto realiza para alcanzar ciertos

⁵⁴ Ibíd 20,21.

⁵⁵ Del Mas-Marty, *Modelos Actuales de Política Criminal*. 26.

objetivos, y adquiere la capacidad de organizarse, de tecnificarse y así obtener lo que desea y busca, el caso del comerciante informal tiene todas estas características o elementos, además de ello su libertad la antepone en contra de la norma porque realiza acciones de forma consciente para beneficiarse en detrimento de la Hacienda Pública, en la corriente liberal se afirma que la libertad da el sentido a la persona humana, pero la libertad debe estar en razón de la norma, es como la base para la construcción de la legitimidad de la acción, ante un sistema, ante el Estado, ante la sociedad, es decir, la libertad no es absoluta a pesar de ser por naturaleza en el ser humano, pero la libertad tiene sus límites.

Al estar la libertad frente a la norma esto se convierte en el principio de legalidad⁵⁶, lo importante de este principio es que únicamente las leyes pueden fijar las penas o sanciones que corresponden a un delito, y las normas establecidas deben de estar previamente y ser formuladas por la institución correspondiente, es decir, respetando el derecho formal. Ideas que se plasman en la individualidad de la persona, pero que luego también la sociedad comienza a gestar su propio valor, a pesar de que es fundamental y la única forma de respetar la legalidad en cualquier rama del derecho, individualizar las acciones, también es fundamental no dejar de lado a la sociedad cuando se realiza una política criminal, o cuando se tocan elementos del crimen, como una consideración peligrosa para la sociedad. Sumado a ello también se incorporan en estos análisis delitos complejos, como el crimen organizado, que se compone de una serie de acciones y elementos. La igualdad y autoridad es una relación entre Estado.

Delito o crimen, se consideran actos desviados que representan un riesgo, una peligrosidad, su comportamiento se da en un contexto determinado, para contrarrestar estas acciones de amenaza el sistema político y social de un país, elaboran respuestas, criterios y normas para proteger los bienes de la sociedad y el Estado mismo, para una consecución de la seguridad, y el establecimiento del orden por medio de un control y una respuesta ante acciones de amenaza. Las normas establecidas deben de llevar fundamentos de legitimidad, otra situación

⁵⁶ Del Mas-Marty, Modelos Actuales de Política Criminal. 26.27.

fundamental en la comprensión del delito se tiene que *en los procesos de criminalización interviene el poder político*⁵⁷. Ese poder político en su estructura debe de tener legitimidad, es por ello por lo que entre el poder y el delito existe una relación fuerte, y es ahí donde interviene el derecho como sistema o instrumento, medio o lenguaje, que produce mecanismos penales, *crea sentidos y realidades delictivas, detecta peligros reales y sugiere otros que sólo son hipotéticos o potenciales*⁵⁸.

En algunos delitos económicos sus autores disponen de una buena cantidad de recursos para ocultar las acciones, los bienes, y ocultarse ellos, y cuando se trata de dinero obtenido por vías ilegítimas es difícil seguirle la pista hasta que en un momento determinado se pierde porque se legitima en el sistema económico mismo, en el caso de los delitos relacionados a la hacienda pública, también se les pierde de vista, el rastro se pierde. En el caso de delitos de evasión de impuesto por el hecho de no estar registrados ante el fisco, son acciones plenamente visibles, pero no se puede actuar de forma libre con la norma, porque de esa forma se corre el riesgo de que esas acciones en un momento determinado no estén criminalizadas, y muchas personas se benefician de forma directa o indirectamente.

Por ejemplo, los delitos contra la estabilidad del sistema financiero, los delitos fiscales, tienen muchos perjudicados, se dice que la mayoría de estos delitos tienen la característica de ser abstractos y difusos, aunque los que se benefician de esos delitos son concretos y directos, esto dificulta su criminalización y su denuncia.

El desarrollo en la organización social, en la política y en los modelos ha evolucionado en el tiempo en relación a los sujetos que se dedican al crimen, a los problemas de actitudes de las personas o aquellos que trasgreden la norma, por

⁵⁷ Armando Fernández Steinko, *Delincuencia Finanzas y Globalización*, (Madrid: Academia, 2013).16

⁵⁸ Armando Fernández Steinko, *Delincuencia Finanzas y Globalización*, (Madrid: Academia, 2013).

ello los sistemas relacionados al castigo a la sanción ante visiones penales ha sufrido cambios para garantizar los derechos de las personas involucradas en estos actos y para tener una mayor objetividad al momento de imponer un castigo o sanción, de una venganza privada, divina, pública, a un período humanitario y luego científica, que se desarrollan estas visiones o paradigmas en las diferentes escuelas penales, y sistemas que van desde lo inquisitivo a un sistema acusatorio o uno mixto, y es acá donde se analizan como fundamentos los Estados de derecho, como un ente político que ha evolucionado a través del tiempo. La idea del Estado de derecho aparece en el siglo XIX, en la mente del jurista europeo Diego Valdés, en concordancia con Immanuel Kant y Humboldt, y fueron los alemanes Welker, Aretin y Mohl, atribuyeron a ese concepto la característica de “*Estado de la razón, entendimiento, racionalidad política*”⁵⁹.

Son elementos fundamentales para la consecución de la justicia penal, la existencia de una norma preestablecida, la existencia de tribunales o juzgados para el cometimiento de los delitos, el respeto constitucional de los principios, y garantías del derecho, el respeto de los principios procesales fundamentados en la carta magna y leyes secundarias, son elementos que garantizan la justicia penal, y la persecución penal se realiza con base a pruebas pertinentes y científicas para determinar una responsabilidad penal. Todo este sistema se tiene como garantía para proteger los derechos de aquellas personas que se les atribuye un delito.

1.5.1 Problemas de criminalidad organizada.

La criminología además de estudiar los delitos individuales también estudia los delitos colectivos, en la sociedad, son diversos enfoques metodológicos que estudian el fenómeno de la criminalidad, se aborda como un fenómeno social, pero su objeto aborda temas como el delincuente, el delito, la política criminal, los procesos de criminalización, el control social entre algunos⁶⁰. Facilita la política criminal en su contexto analítico, contrasta las decisiones

⁵⁹ Alfonso Velásquez Estrada, *Nuevo Sistema de Justicia Penal Para México*, (México: Senado de la República de México, 2009). 12.

⁶⁰ Julián López Muñoz, *Criminalidad Organizada Aspectos Jurídicos y Criminológicos*, (Madrid: Dykinson, 2015). 22.

políticas con la eficacia en los elementos de juicio y organizativos para perseguir el delito y valorar si esas medidas adoptadas objetivamente han sido exitosas. Para el profesor Serrano Gómez citado por Julián López⁶¹, el objeto de la criminología es “*el estudio de las formas reales y la lucha contra el delito*”. Una forma real del perfeccionamiento en la comisión del delito, del impulso, del estudio, de la ejecución, del hecho que a veces incluye multiplicidad de tipos de las organizaciones criminales.

La criminalidad organizada conquista el poder, por medio de ello se establece, es una estructura muy bien organizada y jerarquizada, tiene elementos interrelacionados que facilitan las actividades delictivas, tiene a sus órdenes personas en diferentes niveles de la organización, donde se les confía acciones criminales a realizar, pero tienen la característica de que esos delitos se realizan a través de una serie de acciones en cadena donde las personas se involucran.

Se afirma que el crimen organizado está asociado a dos tipos de bienes, a la protección y venta de otros bienes y servicios ilegales, son acciones que van más allá del enriquecimiento ilícito, porque se trata de infiltrar en el ámbito político, económico, social, con la finalidad de controlar esos poderes. Estos grupos también se les conocen como acciones que llevan al delito de “cuello blanco”, porque no es cualquier delincuencia, están muy bien organizados, tienen un sistema para delinquir, no lo hacen solos, y tienen el elemento de poder. Por sus características se afirma que el concepto de cuello blanco opera para personas de clase superiores⁶², porque tienen la facilidad de no ser descubiertas, arrestadas o condenadas, y forman parte de las mafias, es decir, ellos sólo mueven los hilos, al estilo de las marionetas, o como el que mueve las piezas de un ajedrez.

Con el tiempo esta idea fue teniendo menos presencia, y se pasa de una postura criminológica de delito de *cuello blanco* a la *criminalidad organizada*, y luego se pasa a otra categoría como son las asociaciones criminales, la cual

⁶¹ López Muñoz *Criminalidad Organizada Aspectos Jurídicos y Criminológicos*, 22.

⁶² *Ibíd*, 23

estaba reservada a las asociaciones terroristas, para llevar a la eficacia en la persecución de estos delitos es necesario que existan herramientas que faciliten las investigaciones a investigadores y fiscales, y se prepare a los jueces. Benson M. L. citado por Julián López afirma que no serán delitos de cuello blanco, las infracciones en materia de impuestos sobre la renta ni el fraude fiscal. Es una idea acertada, con la cual se está de acuerdo. Esas acciones de enfocar los delitos a la hacienda pública no podrían enmarcarse en delitos de crimen organizado, pero si es cierto que el crimen organizado si pudiera realizar delitos contra la hacienda pública, por medio de grupos de fachadas, que perfectamente podrían estar en el comercio informal.

Porque estos grupos criminales se infiltran en todas las áreas, en todos los sectores, en el Estado mismo podrían filtrarse, en la estructura económica y la sociedad. Entonces el peligro es ese, la relación que en un momento determinado y por el poco control que se tiene pueda infiltrar a grupos de criminalidad en el comercio informal, donde se trafique con bienes, o personas. Y además de ello por traficar ilegalmente con bienes el fisco deja de obtener sus impuestos. Porque la delincuencia organizada coexiste con los mercados legítimos, y el crimen organizado explota los negocios ilegales.

Son varios elementos que distinguen a estos grupos, por ejemplo, existen colaboraciones de dos o más personas, cada una de ellas tiene funciones específicas asignadas, es un período prolongado e indefinido, existen recursos de disciplina y control, se recurre a estructuras comerciales o de negocios, entre otros. Estas organizaciones ya no se están penalizando como una extralimitación al derecho de asociación, sino como asociaciones criminales organizadas, o delincuentes muy bien especializados porque manejan y mantienen una técnica de comportamiento en lo que realizan, son profesionales, y un dato importante es que atentan contra el orden público⁶³, por ello atentan contra la propia democracia, la cual tienen a desestabilizar.

⁶³ *Ibíd.* 43.

1.6 Criminalidad económica, delitos tributarios y seguridad social.

Existe una corriente anglosajona que conceptualiza la informalidad en el conjunto de actividades económicas, son actividades que se realizan lícitamente, sin embargo, las transacciones no son contabilizadas en las cuentas nacionales, porque dichas actividades no están en los registros formales, y se escapan de forma total o parcialmente a los controles del Estado. La corriente anglosajona en su definición no contempla las actividades ilícitas⁶⁴.

En muchas ocasiones el mercado en diferentes países del mundo ofrece ciertas condiciones favorables para la realización de acciones criminales, hay una abundancia de mano de obra, por ejemplo, el cobro de extorsiones, el tráfico de droga, tráfico de bienes ilegales es funcional para estos sectores. Dando oportunidades a estructuras delincuenciales que se filtren en el mercado, detectando oportunidades de negocios. Para negociar de esta forma existen redes de relaciones, procesos en el cual operan, la comercialización, incluso cadenas de producción.

Dentro del funcionamiento de los mercados informales, la parte de los ilícitos, son manejados por personas o estructuras criminales, que tienen contactos, que trabajan a base de redes, cuentan con un reconocimiento y confianza para hacer enlaces, para celebrar acuerdos, incluso para mediar ante algún problema. Son sujetos que cuentan con una posición privilegiada, manejando contactos, información, poniendo medios materiales a su disposición, manejan información clave, en algunas ocasiones garantizan, protección política, operativa y judicial⁶⁵.

⁶⁴ David Francisco Camargo Hernández, *Actividades Económicas Informales y Tributación*, (Colombia, 2012).11

⁶⁵ Ariel Fernando Ávila Martínez y Bernardo Pérez Salazar, *Mercados de Criminalidad en Bogotá*, (Bogotá: Secretaría de Gobierno y Corporación Nuevo Arco Iris, 2011). 51-52.

Con la capacidad que tienen pueden articular y coordinar operaciones de mercancías de forma continuada, en el funcionamiento normal de los mercados, todos estos mecanismos de actividades criminales se mezclan con mucha facilidad en los mercados informales, reproduciéndose, extendiéndose, permanecen y se consolidan, buscando el lucro económico, de forma racional. Se plantea la hipótesis que las estructuras criminales no se lucran por medio del uso de la violencia, pero si la utilizan como mecanismos de regulación en actividades ilegales, y las economías tanto legales como ilegales en un determinado momento no son antagónicas sino complementarias, la ausencia de indicadores de criminalidad o violencia no garantiza la no existencia de estructuras criminales⁶⁶.

En El Salvador se afirma que existe una relación de intersección entre el crimen organizado, la delincuencia común y las maras, puede haber distribución de droga y protección en determinados territorios, como en el mercado informal, en las calles donde existe un comercio desordenado y sin registro, lleno de actividades delictivas, se encuentran también las extorsiones como un mercado ilegal⁶⁷. Estas son acciones que se podrían mantener en un determinado momento en el mercado informal, realizando actividades delictivas que generen lucro económico, encontrando estabilidad en un crecimiento económico desordenado y aprovechándose del poco control por las autoridades, y estableciéndose el crimen como grupos de fachada, o utilizando la última cadena del crimen.

1.6.1 Defraudación o evasión, seguridad social desde el orden económico informal.

En las economías desarrolladas aquellos sectores que no se encuentran registrados por Hacienda se considera una economía subterránea o economía escondida, refiriéndose a generalmente a las actividades ilegales y otras que no

⁶⁶ Mercados de Criminalidad en Bogotá, (Bogotá: Secretaría de Gobierno y Corporación Nuevo Arco Iris, 2011).

⁶⁷ Jaime Martínez Ventura, *Maras en El Salvador y su relación con el crimen organizado transnacional*, Friedrich Eberto Stiftung, (El Salvador: 2010). 6.

se encuentran registradas en la contabilidad nacional. En el mercado informal se realizan actividades que generan ingresos, pero al no estar reguladas por el Estado, el dinero no llega a las arcas y se produce la evasión fiscal.

En El Salvador esta clase de comercio ha tenido un alto crecimiento a través del tiempo, lo que ha provocado, un alto nivel de delincuencia. Esto genera constante cambio, procesos de capitalización de este sector, inclinado a minimizar costos de inversión, a optimizar recursos y a reducir, la mano de obra, con el fin de garantizar la obtención de la ganancia y la expansión del capital. Esto va generando un contexto de estabilidad, que va adquiriendo fuerzas y tamaño, y poco a poco se genera un proceso de informatización económica, implantando en un sector de la economía como mecanismos de subsistencia y de ocupación.

Al momento de conceptualizar la informalidad, se habla de una inequitativa distribución de la riqueza, de una legislación laboral que no beneficia la generación de empleo, de igual forma se reconoce la existencia de salarios bajos, de esa forma se desmejora el tejido social de la población, y crece el sector informal. Ramírez y Guevara citado por Maryi Durani y otros afirma que *“conjunto de empresas que funcionan por fuera de las actividades económicas sujetas a la regulación en materia tributaria, laboral y en muchos casos al margen de la legalidad vigente”*⁶⁸.

Schneider y Ense citado por Maryi afirma que *“la economía subterránea incluye el ingreso no reportado proveniente de la producción legal de bienes y servicios, monetarios o no monetarios, que pueden clasificarse de ingresos de trabajo negro o clandestino”*⁶⁹, pero se afirma que la economía subterránea en Colombia importa porque se ve reflejada en la economía del narcotráfico, la economía informal, la cual es evasora de la legislación fiscal y laboral. En la fiscal se aplican las acciones de evasión, o defraudación, y en lo laboral de faltar a la protección y responsabilidad social, en el sentido de desproteger a las personas

⁶⁸ Maryi Yurani Olarte Dueñas y otros, *Comercio Informal callejero*, (Colombia: Un Insumo para Políticas Públicas, 2020). 32-33.

⁶⁹ Dueñas *Comercio Informal callejero*, 34.

que trabajan bajo la orden de otras personas que forman parte del comercio informal. No existe una garantía de pago a prestaciones sociales como el pago a AFP, el pago al Instituto Salvadoreño del seguro Social, que son establecidos por ley.

Por un lado, se violenta el pago por ley a los tributos por el hecho de no estar registrados y se cometen delitos a la hacienda pública como la evasión fiscal o la defraudación al fisco y por el otro se incumple la responsabilidad social obligatoria por ley a las personas que trabajan para este sector. La protección social son principios de derechos en el trabajo, para un empleo productivo. Portes y Haller citados por Maryi concibe la economía subterránea como: Economía ilegal, economía no declarada, economía no registrada, y economía informal⁷⁰. Otra situación que se observa en la falta de seguridad social son trabajar horas extras sin ser reconocidas, carencia de protección legal cuando existe un impago de sueldo, cuando existe despido sin previo aviso, la usencia de beneficios laborales como las pensiones. Además de existir precarias condiciones para el trabajo.

⁷⁰ Dueñas *Comercio Informal callejero*, 35.

CAPÍTULO II.

EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO INFORMAL EN EL SALVADOR

Sumario:

2. El comercio informal ante las economías y mercado en un Estado de Derecho. 2.1 Clasificación de los impuestos o tributos. 2.1.1. Sujeto activo, pasivo 2.2. Actividades económicas informales y su incidencia en la tributación. 2.3 Defraudación y evasión de impuestos del comercio informal. 2.4. Legislación Penal ante la evasión de impuestos del sector informal. 2.4.1. Delitos contra la hacienda pública y seguridad social.

Resumen:

Los sistemas económicos en un Estado de Derecho tratan de darle solución a tres problemas fundamentales, a) la cantidad de los bienes y servicios a producir, b) el cómo y el qué producir, con qué técnicas y quiénes producirán, y c) la distribución de los bienes y servicios producidos. Es aquí donde interviene y existe una relación del mercado y el poder público, éste último regula y ordena el mercado a través de la creación del orden normativo y la exigencia de su cumplimiento como normas de derecho.

2. El Comercio Informal ante las Economías y Mercado en un Estado de Derecho.

Los sistemas económicos en un Estado de Derecho tratan de darle solución a tres problemas fundamentales, a) la cantidad de los bienes y servicios a producir, b) el cómo y el qué producir, con qué técnicas y quiénes producirán, y c) la distribución de los bienes y servicios producidos⁷¹. Es aquí donde interviene y existe una relación del mercado y el poder público, éste último regula y ordena el

⁷¹ Jaime Abella Santamaría, *La ordenación Jurídica de la Actividad Económica*, (Madrid: Dykinson, 2003), 21.

mercado a través de la creación del orden normativo y la exigencia de su cumplimiento como normas de derecho.

El derecho condiciona las actividades, condiciona las actuaciones de los agentes económicos, en base a instrumentos jurídicos, esto implica identificar y conocer los beneficios y costos que puede llegar a tener el Estado sobre las actividades económicas. Estas regulaciones jurídicas se realizan a la comunidad con la finalidad de crear y mantener un contexto, fundamentado en los principios de justicia, a través de normas o estructuras normativas.

Otro elemento que fundamenta un sistema normativo es el de la seguridad, dada la complejidad que va tomando día con día los movimientos o agentes económicos en la sociedad, se vuelve esencial desarrollar sistemas que se adapten a nuevos retos del mercado. Se establece que *“la seguridad jurídica va más allá del mantenimiento del orden y la paz social”*⁷², porque ésta además produce certeza, confianza, estabilidad de las leyes, y permite prever el contexto jurídico y su horizonte, en relación con las acciones de las personas.

El mercado son espacios virtuales y físicos hoy en día, donde se dan transacciones entre compradores y vendedores, donde hay obligaciones para con el Estado en situaciones de impuestos, y se observa el mercado como un *“instrumento de planificación económica que de forma espontánea logra coordinar las expectativas de las empresas y de los consumidores”*. Esta idea conlleva a la libertad económica regido por la oferta y la demanda, en un intercambio de servicios, bienes, de recursos.

Por ello han existido y se han desarrollado a través del tiempo diferentes sistemas de mercado, donde el derecho ha tenido que normarlos, sin dejar de tomar en cuenta la realidad de las sociedades, las naciones o países, y hoy en día lo que conocemos como mercados regionales, o mundiales. Se tiene el sistema de

⁷² Ibid.

economía centralizada, economía libre de mercado, economía mixta o economía social de mercado.

En cualquiera de los sistemas económicos el derecho tiene sus funciones, se tiene a) *el derecho como fundamento y garantía de la actividad económica y del mercado*, b) *el derecho como corrector de los fallos del mercado*, y c) *el derecho como protector de equilibrio de intereses*⁷³.

Para el desarrollo de una economía de mercado se tiene el fundamento de un sistema social y político, desarrollado en una libertad y en un estado de derecho, lo que se busca con el estado de derecho es generar una seguridad jurídica, el mercado debe de funcionar en base a ello, de lo contrario se estarían generado problemas que pudieran afectar a los Estados y la sociedad. Se escaparían al derecho aquellas conductas previsibles que pudieran enmarcarse fuera de la ley, y se acercaran a actividades de criminalidad socavando el orden y la seguridad.

En este sentido toda conducta debe de ser previsible, prevista por el derecho, las normas se imponen porque existe un orden, un sistema, y no puede existir ningún comportamiento arbitrario ni por parte del Estado ni por particulares que se mueven en el mercado. Porque el daño puede provenir de los que utilizan el mercado en contra del poder público, afectando a su vez un bienestar social, y deteriorando el estado de derecho, pero también las normas deben de estar claras para que el poder del Estado no traspase o violente los derechos de cualquier persona que se dedica al mercado.

A su vez las normas preestablecidas fortalecen a los estados porque se les da instrumentos que en un momento determinado ayudarán a la persecución de cualquier acción que atente contra el derecho o el orden legal y constitucional. Principios elementales como la libertad, la justicia, la igualdad, la seguridad jurídica deben de resguardar los mercados competitivos.

⁷³ Jaime Abella Santamaría, *La ordenación Jurídica de la Actividad Económica*, (Madrid: Dykinson, 2003)

Y las instituciones deben de fortalecerse ante las economías y los mercados en base al respeto de los contratos, la propiedad privada, la libertad de empresa y el cumplimiento de las obligaciones fiscales de particulares ante el Estado, y el fortalecimiento que se debe de tener en el sector judicial, esto enmarca la normativa penal económica y administrativa penal económica en el caso que nos ocupa.

Las economías y los mercados están basados en principios, garantías y legalidad, y por lo tanto deben de estar protegidas por el derecho, el sector económico formal está dentro del respeto a la institucionalidad de las actividades que se generan en el mercado, el respeto a los contratos a las empresas, a la propiedad privada, ellos están bajo el establecimiento y orden de sanciones, administrativas y penales, aquellos delitos contra la economía, contra el mercado, contra la propiedad, como la alteración de precios, defraudaciones, evasiones de impuestos.

Situaciones que llevan a accionar la administración de justicia, juzgados, tribunales, ministerio público, administración tributaria, y acá se toma muy en cuenta la fortaleza de las instituciones públicas, ya en base a ello puede existir un desarrollo de los sistemas y de la sociedad.

El mercado hoy en día tiene características estipuladas por el modelo que se mantiene y desarrolla, donde encontramos la liberalización económica, específicamente acá se encuentra la desregularización y las privatizaciones. Estos procesos afectan el papel que realiza el estado en la economía, el mercado toma elementos centrales que sirve de motor e impulso a las actividades como la competencia y eficiencia de los mercados, influye además en el poco control que tienen los estados la parte de los mercados internacionales, y los movimientos económicos que se realizan en base a la tecnología y digitalización.

A pesar de esta realidad los estados trabajan por impulsar y mantener garantizando la competencia, asegurando y velando por el principio de igualdad de oportunidades y la legalidad de las actividades económicas. La economía informal

en El Salvador afecta el crecimiento y el desarrollo económico sustentado en un mercado económico formal estructurado, legalizado y en un desarrollo social.

A esta situación es acertado retomar las ideas que planteaba la escuela de pensamiento legalista, donde afirmaban que el sector informal estaba integrado por microempresarios, cuya finalidad es evitar los costos y las obligaciones del registro formal. En este sentido *los impulsores de esta escuela han promovido los derechos de propiedad como medio para convertir el capital informal en capital real*⁷⁴.

Situación que trae dificultades desde el momento de que este sector informal se encuentra fuera de la regulación estatal, por lo tanto como existe la falla de una regulación explícita, ellos a pesar de que trabajan con capital, compiten en el mercado, se auxilian del entorno y contexto económico, no paga impuestos ni cumplen con las reglas establecidas por el Estado, además se incumple con la seguridad jurídica, y con el bienestar social, ya que el ingreso por medio de los impuestos, es de donde se alimenta el Estado para proporcionar bienes y servicios a la población.

El sector informal también da paso a la vulneración de derechos para con terceros desde el momento mismo de que las personas contratadas por estos sectores cuando están bajo la figura de empleados, no se les pagan sus derechos sociales, como seguros y otras prestaciones laborales. En este mismo sector se pueden generar acciones que violan derechos de propiedad intelectual⁷⁵, como por ejemplo la copia de productos en el mercado, falsificación y producción de productos, y tráfico ilícito de productos de dudosa procedencia, que en un momento determinado puede lesionar la salud de los ciudadanos como es el caso de la alteración o falsificación de los medicamentos

⁷⁴ Antonia Núñez Castrejón, Carlos Gómez Chiñas, Controversia y debate actual sobre el sector informal, Análisis Económico XXIII, Redalyc, n° 54 (2008): 131-155., <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=41311483007>.

⁷⁵ European Commission, Commission Staff Working Document, Counterfeit and Piracy Watch List, 2018. https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2018/december/tradoc_157564.pdf

La falta de regulación estatal, al sector informal genera un incumplimiento en el pago de impuestos, contribuyendo con ello a una alteración al estado de derecho, y violentando principios de igualdad y justicia en relación a los que no contribuyen como lo es el sector informal, frente a los que si contribuyen que es el sector formal, así se incumplen las reglas establecidas por los Estados, porque dependerá de los ingresos que obtenga el Estado por parte de los impuestos para ofrecer bienes y servicios públicos a la población en general, y es acá donde se tiene el problema de equilibrio, porque el sector informal, crece de forma veloz y los ingresos al Estado se ven disminuidos.

En un Estado de derecho esto trae como consecuencia bajos niveles de seguridad jurídica por parte de los que compiten en el mercado dentro del marco legal, frente a aquellos que se aprovechan de estos sectores informales para incumplir con sus obligaciones, de igual forma el bienestar a la población disminuye.

Diferentes teorías han planteado desde la idea del impacto social y ocupacional de las crisis económica, donde ubican la figura del subempleo y el trabajo informal⁷⁶, esto como un justificante para aquellos teóricos que ven el problema desde la parte económica social, es decir, la responsabilidad de los sistemas económicos especialmente el de libre mercado y la falta de protección y garantía de los estados en relación a las pocas oportunidades que tienen los pueblos y la poca inversión y desarrollo por parte de los estados.

Pero es importante no perder de vista que la informalidad sirve como refugio⁷⁷ de aquellos que no quieren comprometerse con el derecho ni con la sociedad, en el sentido del pago de tributos que corresponden a cualquier ciudadano del mundo. Este autor sigue afirmando que el sector informal se mueve en actividades económicas extralegales, pero que están incluidas actividades de

⁷⁶ Antonia Núñez Castrejón, Carlos Gómez Chiñas, Controversia y debate actual sobre el sector informal, Análisis Económico XXIII, Redalyc, n° 54 (2008): 131-155., <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=41311483007>.

⁷⁷ Ibíd.

producción mercantil, el comercio y la producción de subsistencia directa; en este sentido se identifica por las actividades y no por los individuos, define también a este sector informal como *clandestino y por lo tanto hay una persecución por parte del Estado, y adopta como criterio fundamental su carácter no regulado por las normas del Estado.*

La definición de estructura y funcionalidad nos lleva a la idea del sistema, dentro de este sistema se encuentra la estructura legal, económica, social, la fiscalización, cumpliendo una función cuyas competencias son establecidas en el estado de derecho, en este sentido la corriente neoestructuralista, afirma que el sector informal, tiene sus características particulares⁷⁸, pero por su heterogeneidad está fuera de los límites de la institucionalidad, y este sector no cumple con los requisitos legales de registros tributarios y fiscales.

Esta teoría explica, que el no cumplimiento de la norma por parte del sector informal no es resultado de sus causas, sino que es el resultado de operar informalmente, no es la incapacidad real de darle cumplimiento a la norma.

El sector informal desde la nueva economía institucional propone una taxonomía, ubicando el universo en el cual se mueven aquellas actividades económicas, evadiendo las normas institucionales, y se le conoce con el término de economías subterráneas⁷⁹. Encajan en este planteamiento una serie de actividades que violan las normas institucionales, dentro de las que se encuentran, las normas penales, económicas penales, las normas tributarias, las normas de competencia, las normas de protección a los derechos de autor, las normas tributarias, entre otras.

Esta situación deja ver el problema de forma universal, con todas sus dimensiones, que se han ido observando a través de los años, estudiando e

⁷⁸ Es un sector con la escasa o nula dotación de capital físico y humano; actividades productivas de tamaño reducido y poco tecnificadas; limitada división del trabajo y reducida diferenciación en la propiedad de los medios de producción; actividades concentradas en mercados de fácil acceso.

⁷⁹ Alejandro Portes, William Haller, "*La economía informal*", Políticas Sociales, División de Desarrollo Social, (Santiago de Chile, noviembre de 2004, Naciones Unidas), 992.

investigando, en la parte social, se tienen a las personas que trabajan para estos negocios, a agentes económicos, donde no se tienen beneficios sociales, no hay registros ni respeto a las normas, no se respeta el salario mínimo, por lo tanto hay una inseguridad laboral muy marcada, las zonas de riesgos no se contemplan, la higiene no se respeta, y se tiene también por la falta de registros, una administración que podría estar basada en fraudes fiscales y, actividades criminales.

Ante ello el estado tiene un grave problema, el enfrentar estas situaciones le hacen gastar o invertir, un mayor fortalecimiento institucional, en las funciones, organizaciones, en lo normativo, pero también existe una pérdida económica por parte del estado, pérdidas exponenciales de billones de dólares a nivel mundial, una amplitud en la inseguridad jurídica, y un crecimiento económico desordenado, que muchas veces pueden generar crimen.

Dada la complejidad del problema, los actores son claves, las bases o espacios donde se mueven son fundamentales para mantenerse, por ello surge la idea de que existe una responsabilidad en todos los actores, y el estado mismo es el responsable de facilitar muchas veces estas actividades, porque se ve en la misma estructura, no se pierde, en este sentido surge la interrogante no sólo de que si se tiene o no capacidad, sino más que todo si se tiene la voluntad por parte de los estados para poder contrarrestar este problema.

Esa cantidad de actividades económicas, la proliferación que existe y cada día va aumentando, las relaciones entre el sector informal con el formal, la existencia de transacciones en el mercado entre ambos, en una estructura heterogénea⁸⁰, compleja de diversas situaciones y actividades, hace pensar que no existe voluntad.

⁸⁰ Portes, Haller, “*La economía informal*”, Políticas Sociales, División de Desarrollo Social, 992.

2.1. Clasificación de los impuestos o tributos.

En El Salvador se tiene la clasificación de los tributos en, impuestos, tasas y contribuciones especiales, haciendo una trilogía⁸¹, es de hacer notar que los conceptos de tributos e impuestos son categorías diferentes, y según nuestra normativa los impuestos están incluidos en una categoría más amplia que son los tributos, cuando se habla de tributo este está referido a la administración de forma amplia⁸², a un sistema de recaudación, cuya estructura tiene por objetivo el obtener recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

Sobre esta misma idea, la jurisprudencia española afirma que, desde la perspectiva constitucional, los tributos *“son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*⁸³. Esto es fundamentado en base al artículo 31 de la Constitución Española⁸⁴.

La amplitud que tiene el concepto de tributo desde la perspectiva constitucional no se limita a un impuesto tributario⁸⁵, a un dinero que vaya directamente al fisco, sino que se extiende a una obligación de ayudar al Estado en el *“sostenimiento de los gastos públicos”*, esta idea radica en que existe una obligación por parte de los empresarios de tributar para los trabajadores en ciertas condiciones legales, son condiciones que recoge el Decreto-ley, en donde la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse a radicar, porque son los trabajadores -y no los entes públicos- los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer. Enmarca una obligación social.

Algunos doctrinarios dividen para su estudio los tributos bajo tres características esenciales, dentro de las cuales se tienen a) son debidos a un ente

⁸¹Código Tributario de El Salvador, artículo 12.

⁸² Código Tributario de El Salvador artículo 11.

⁸³Tribunal Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: BOE-T-1997-25322 (España, Tribunal Constitucional, 1997).

⁸⁴ Constitución Española (España, Cortes Generales, 1978), artículo 3.

⁸⁵ Constitución Española, artículo 133.

público; b) tienen su fundamento en el poder de imperium del Estado; y c) son establecidos con la finalidad de procurar los medios para cubrir las necesidades financieras del mismo⁸⁶.

Ante estas ideas se tiene que, I. los tributos sólo pueden ser exigidos por una entidad pública, teniendo como base la competencia atribuida, y son ingresos de carácter público que están regidos, por el Derecho Público. II. Tienen un carácter obligatorio, coactivo, se explica que son obligaciones que surgen independientemente de la voluntad del deudor, surgen por ministerio de la Ley, y previamente se realiza el presupuesto contemplado por ella.

La norma establecida es la que fija, que realizados los hechos que ella contempla de forma abstracta, surja esa obligación de dar. Ante ello se vislumbran dos consecuencias, la primera es, que la Ley es la que determina los hechos se lleva al mundo de la realidad y ahí nace la obligación de pagar, disponiendo el Estado de una estructura común, basado en un ordenamiento Tributario denominado como hecho imponible. La segunda es referida al principio de legalidad, en el sentido de que sólo la Ley, es la que puede obligar a un sujeto a realizar prestaciones pecuniarias que tienen un carácter coactivo a favor de un ente público.

Se tiene la condición de que el tributo es una prestación pecuniaria, fundamentada en la obligación de entregar una suma de dinero a una Administración pública. La finalidad del tributo es llevar recursos al ente público, para cumplir las finalidades que le son propias⁸⁷.

La constitución de El Salvador no contiene la definición de tributo, contiene de forma general el concepto de estructura, de organización y funcionalidad,

⁸⁶ Miguel Ángel Collado Yurrita, Gracia María Luchena Mozo y otros, "Derecho Financiero y Tributario. Parte General", (Barcelona, España, 2013). 7.

⁸⁷ Ibidem, Miguel Ángel Collado Yurrita, Gracia María Luchena Mozo y otros, "Derecho Financiero y Tributario. Parte General".

cuando se refiere normativamente a la “*hacienda pública*”⁸⁸, haciendo referencia a la totalidad de los haberes del estado, dentro de los ingresos se encuentran los tributos que son los *impuestos, tasas y demás contribuciones*.

El Código Tributario de El Salvador define el concepto de tributo⁸⁹, son obligaciones que establece el Estado en el ejercicio de su poder, para el cumplimiento de sus fines. El Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador, hace una clasificación interesante y define el término de tributos internos⁹⁰, tal como lo contempla el código tributario⁹¹, la respuesta está en el ámbito de aplicación, porque existen relaciones tributarias en legislaciones aduaneras y municipales⁹².

Sobre el concepto de impuestos⁹³, éste contiene el hecho generador, es donde recae el gravamen, y está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica. Se conoce como la figura más importante de los ingresos de Derecho Público, se afirma también que es la especie más amplia de los tributos, nuestra legislación contempla que el impuesto es un tributo exigido sin contraprestación.

Aquí cobra importancia el hecho generador en relación a las formas como es el caso de la renta que se impone a los agentes económicos, es un ingreso de libre disposición del contribuyente, pero es susceptible de ser objeto de imposición. Además de ello hay casos de posesión de patrimonios, o casos de ingresos económicos, donde existe una afectación en el destino de la renta, y todo lo que se obtiene ya sea en bienes o dinero forma parte de un patrimonio en la

⁸⁸ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), artículo 223..

⁸⁹ Código Tributario de El Salvador, artículo 11.

⁹⁰ Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador, (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001), artículo 2.

⁹¹ Código Tributario de El Salvador, artículo 1.

⁹² Código Tributario de El Salvador, artículo 2.

⁹³ Código Tributario de El Salvador, artículo 13.

medida que los ingresos obtenidos son empleados para adquirir bienes de capital. Ya sea persona natural o jurídica.

Y existe una clasificación de los impuestos en función del traslado de la carga tributaria, como son los impuestos directos, donde se afecta a una persona en particular, por ser la autora de un determinado hecho imponible, sin la intervención de terceros, estos son conocidos como la imposición a la renta e imposición al patrimonio⁹⁴. El artículo 15 del Reglamento engloba en su inciso segundo el Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces⁹⁵. El Código de igual forma contempla juntamente el Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces⁹⁶. Se cuenta con una ley sobre la renta en El Salvador definiendo lo que es renta obtenida⁹⁷, sobre los cuales recae el impuesto a las diferentes actividades contempladas en dicho articulado.

Así también se conocen los impuestos indirectos, estos afectan a una determinada persona, contando con la participación de terceros. Como el caso de la imposición al consumo, aquí la carga tributaria incide sobre la totalidad de los sujetos consumidores del país. Las empresas proveen de bienes y servicios, en base a la oferta que realizan en el mercado, éstas trasladan el impuesto al cliente o consumidor y la carga tributaria incide en este último. Es un impuesto que afecta el gasto de la riqueza, un impuesto que traslada la carga. En el Salvador se tiene el impuesto indirecto del IVA⁹⁸.

⁹⁴ Ruiz de Castilla y Ponde de León, Francisco J., Las Clasificaciones De Los Tributos E Impuestos. Derecho & Sociedad, n.º 17 (2001), 102. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/16843>.

⁹⁵ Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador, (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001), artículo 15.

⁹⁶ Código Tributario de El Salvador, (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 54.

⁹⁷ Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador, : Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991), artículo 2.

⁹⁸ Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992), artículo 1.

Además de lo anterior se tiene la clasificación de I. Impuestos Externos, que son los que se establecen a nivel de frontera en un país, sirven para el control del comercio internacional. Así, los impuestos a las importaciones, llamados aranceles. Como lo contempla nuestro código tributario en el artículo 2, parte final de que hay excepción de aplicación en lo que corresponde a las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras.

Están los impuestos Reguladores, que son los que se gravan sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, como, por ejemplo, el impuesto a la salida de divisas. (ISD). Es un impuesto utilizado con el propósito de generar una asignación de recursos eficiente, que permita maximizar el bienestar social neto total o la felicidad económica de todos nosotros juntos. Su utilización corresponde a la situación donde enfrentamos mercados previamente distorsionados por una diseconomía externa⁹⁹.

Y se tienen los impuestos extraordinarios, son aquellos que obtienen las empresas a través de los contratos suscritos con el Estado para la explotación y exploración de recursos no renovables¹⁰⁰.

La tasa es un tributo donde el hecho generador está en relación con la prestación de un servicio público o la utilización de los bienes públicos. Y las contribuciones especiales es un tributo como por ejemplo la contribución de mejoras, derechos de cooperación, impuesto de plusvalía, contribución por gasto. Torres Castro citando a Giuliani Fonrouge”, define que las contribuciones especiales comprenden gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo definirse como la prestación obligatoria debido a beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado “.

⁹⁹ José Yáñez Henríquez, Impuestos Recaudadores Versus Reguladores, Centro de Estudios Tributarios, (Universidad de Chile, 2014).

¹⁰⁰ Manuel Torres Castro, “Estructura de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto General del Estado”, (Quito Ecuador: 2008).

2.1.1. Sujeto activo, pasivo.

El sujeto activo de la obligación jurídica tributaria es el Estado, es el ente público acreedor del tributo¹⁰¹. La potestad administrativa que tiene el Estado como sujeto activo encierra el acto administrativo que tiene efectos jurídicos de exigir los tributos¹⁰², la administración tributaria corresponde al Ministerio de hacienda, quien es el responsable de administración y recaudación de los impuestos¹⁰³.

La administración tributaria está obligada a llevar los registros, el control y la clasificación de los sujetos pasivos en función de los niveles de ingresos, de la actividad económica, dentro de sus atribuciones y capacidades¹⁰⁴.

Estas son funciones que la administración debe de cumplir pero en la vía administrativa, si la situación va más allá, es decir, si las autoridades observan que hay algún indicio de acciones que llevan a un delito en relación con la hacienda pública, no se agota esta vía, si no que se remite el expediente o legajo completo con el informe respectivo a la Fiscalía General de la República¹⁰⁵, donde esta institución tiene la obligación de Investigar los siguientes delitos, evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos.

Y será el juez en base a pruebas, ya sea documental, pericial, científica quien determine si existe o no algún delito contra la hacienda pública, estableciendo una sanción, una pena, pero hay que tomar en cuenta que en ningún momento este proceso inhibe de responsabilidad a los sujetos pasivos de una responsabilidad tributaria sustantiva, es decir, que siempre cabe la

¹⁰¹ Código Tributario de El Salvador, Artículo 19.

¹⁰² Ibid. Artículo 20,

¹⁰³ Ibid. Artículo 21.

¹⁰⁴ Ibid. Artículo 23.

¹⁰⁵ Ibid.

responsabilidad de responder pecuniariamente por la responsabilidad de haber defraudado al fisco.

El sujeto pasivo, es el que está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable¹⁰⁶, por ello define la norma las personas naturales, quienes podrán actuar frente a la administración tributaria de forma personal, por representantes o apoderados, estos deben de estar acreditados de acuerdo a la legislación y ante las instancias pertinentes, también la legislación las conoce como personas físicas, los cuales deben de tener una capacidad de personalidad civil, por lo tanto estas tienen una actitud para ser sujetos de un proceso¹⁰⁷, la norma establece que son partes en el proceso el demandante, el demandado y quienes puedan sufrir los efectos materiales de la cosa juzgada. En los procesos civiles y mercantiles podrán ser parte: 1° Las personas físicas.

Las personas jurídicas, tiene la acreditación de los requisitos que establece las norma sustantiva, la cual es la personalidad jurídica y a través de ella se registran ciertas modalidades, como las de derecho público, y las de derecho privado, como los son sociedades de responsabilidad limitadas o anónimas, asociaciones civiles, estas son las que por norma legal tienen la obligación de responder al fisco, estas actúan por medio de su representación legal, la cual deberá ser debidamente comprobada, esto por los efectos jurídicos que se puedan llegar tener por las diferentes situaciones legales¹⁰⁸. También tienen la capacidad procesal porque están constituidas de acuerdo con los requisitos y condiciones legalmente establecidos con la finalidad de obtener personalidad jurídica, por ello las personas jurídicas comparecerán y actuarán en el proceso por medio de quien ostente su representación conforme a la ley¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Código Tributario de El Salvador, Artículo 30.

¹⁰⁷ Código Procesal Civil y Mercantil de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2009), artículo 58.

¹⁰⁸ Código Tributario de El Salvador, artículo 32.

¹⁰⁹ Código Procesal Civil y Mercantil de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2009), artículo 61.

Las personas en la informalidad tendrían que estar prestas a las obligaciones tributarias, porque son personas que realizan un conjunto de actividades económicas que, tanto en la legislación como en la práctica, están insuficientemente contempladas por sistemas formales o no lo están en absoluto, dedicándose a actividades sin estar autorizadas por los organismos de control tributario.

2.2. Actividades económicas informales y su incidencia en la tributación.

La evasión es un delito que se consuma desde el momento mismo en que el contribuyente no cumple su obligación tributaria, lo que legalmente debería de pagar y que no lo hace, en el caso del sector informal en El Salvador, posiblemente ni existan las falsas declaraciones, porque se aprovechan del no registro, porque en el fondo este sector cumple con una acción dolosa con la finalidad de burlar las obligaciones tributarias realizando maniobras engañosas para impedir que el fisco tenga la capacidad de identificar el daño sufrido.

Hay una serie de acciones ilegales que se ubican dentro de evasión, como lo es el presupuesto del incumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, la estafa propiamente dicha, en la que existe disposición patrimonial del fisco hacia el particular y la apropiación indebida en los supuestos de retenciones y percepciones no ingresadas, el sector informal en el país tiene estos comportamientos.

En El Salvador existe una brecha de incumplimiento tributario por parte del sector informal, porque la legislación tributaria no consolida los registros, por lo tanto, no mantiene un control normativo que incida para que estos sectores paguen los tributos como es el caso de la renta, siendo este un impuesto directo, el país debería de hacer un proyecto que integre e identifiquen a aquellos contribuyentes potenciales frente a los contribuyentes registrados.

Con el sector informal se pierde en el país las rentas obtenida que son todos los productos o utilidades percibidas o devengados por estos sujetos

pasivos, acá por el hecho de que no estén incorporados a la normativa hace difícil identificar el delito de evasión tipificado en la norma penal, y en la norma tributaria, la parte en dinero efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, como es el trabajo, por medio de salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales; se pierden, de igual forma cualquier actividad empresarial que este sector realice, escapa de estos registros.

Por la misma situación de que en el país este sector informal no está registrados los movimientos se pierden la renta en cualquier tipo de alquileres, intereses, dividendos o participaciones, de igual forma se pierde cualquier impuesto que esté en relación con productos, ganancias, beneficios o utilidades, de esas actividades económicas que estos sectores realizan en el mercado.

Acá es donde existen las brechas de cumplimiento ante la administración Tributaria, hay brechas de inscripción, entre contribuyentes potenciales del sector informal y aquellos que ya se encuentran registrados, brechas de declaraciones en el sector informal frente al sector formal, brechas de pago, de veracidad, que es diferencia entre la recaudación potencial la recaudación efectiva e incluye a los contribuyentes evasores¹¹⁰. Pero no se puede aplicar el delito de evasión a un sector que no está registrado.

2.3. Defraudación y evasión de impuestos del comercio informal.

Las personas que se dedican a comerciar sin estar registrados como es el caso del comercio informal, pueden en algún momento caer en un delito económico, y dentro de las infracciones más reconocidas se tienen los delitos contra la hacienda pública, nuestra legislación en el Código Penal establece los delitos de Defraudación al fisco, y la evasión de impuestos, y que son también delitos relativos a la hacienda pública.

¹¹⁰ Código Penal de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997), artículo 249-A.

En este sentido es de considerar que existe obligación por parte de los comerciantes informales de registrarse como contribuyente, porque si es el caso de que no se registran por la finalidad de no pagar impuestos, entonces debe de manejarse la tesis de que el delito de evasión fiscal se comete por vía de omisión, más adelante se ampliara esta figura, si el comerciante informal podría caer o no, en la figura la comisión por omisión.

En tales situaciones para identificar el problema del delito contra la hacienda pública e ir de lo particular a lo general como es el caso de partir de un código penal a un derecho penal económico, doctrinariamente encontramos que este último derecho pretende prevenir y castigar aquellos comportamientos más graves, por ello es importante identificar los delitos económicos, la tipificación que existe para poder identificar las dificultades que tiene la configuración legal y la persecución que se realiza en estos delitos

Tendrían que existir reformas normativas, pero antes de aplicar un derecho penal, se tendría que hacer un esfuerzo por integrar estos sectores, al sistema de tributación, encontrar una forma para integrarlos.

“El delito fiscal es defraudar o engañar a la Hacienda Pública, eludiendo el pago de tributos o disfrutando de ventajas fiscales por un importe superior al fijado por la ley”¹¹¹.

La legislación salvadoreña establece la figura jurídica de exclusión como contribuyentes por volumen de ventas y total activo. El artículo 28 de la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. (IVA), reza de la siguiente manera, “estarán excluidos de la calidad de contribuyentes, quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses

¹¹¹ Gonzalo Quintero Olivares, “Los Delitos Económicos”, (Barcelona: UOC, 2016), 92.

anteriores por un *monto menor a cincuenta mil colones* y cuando el *total de su activo sea inferior a veinte mil colones*.

Es un artículo fundamental para clarificar algunas ideas en relación al comercio informal, la norma es aplicable a este sector, desde el momento de superar los montos económicamente señalados en el inciso primero de la norma en comento, existe certeza que muchos en el comercio informal superan estas cifras, sus ganancias, su movilidad en bienes, sus transacciones pasan los límites de esas cantidades y ahí es donde se puede aplicar una sanción encaminada al derecho penal, al derecho tributario, aplicando la figura jurídica del delito fiscal el cual doctrinariamente se entiende que es el defraudar o engañar a la Hacienda Pública.

El inciso segundo del artículo 28 de la ley en comento (IVA) contempla, “si en el transcurso de cualquier año, las *transferencias de bienes o prestaciones de servicios o el total del activo de estos sujetos superan los montos señalados, asumirán la calidad de contribuyentes del impuesto, a partir del mes subsiguiente a aquel en que ello ocurra. La Dirección General, en este caso, procederá a petición del interesado o de oficio a inscribirlo como contribuyente.*

El inciso habla de la superación de los montos económicos, en dinero, bienes, prestaciones, es decir, en todo su activo, y automáticamente asumen la calidad de contribuyente del impuesto, es decir, se vuelve obligatorio, aún más, esto se procederá a petición del interesado, pero si la persona no quiere a pesar del incremento de sus ganancias, el Ministerio deberá inscribirlo de oficio como contribuyente. Aquí es donde se vuelve obligatorio para todo el comercio informal que aún no está inscrito como contribuyente y que quiere seguir de esa forma para evadir impuestos que por derecho tendría la obligación de estar registrado para pagar lo que corresponde.

Ante ello el comercio informal puede realizar fraude, que es el ocultar ingresos generadores de obligación tributaria por el hecho de no estar inscritos, y una vez estando inscritos podrían conseguir beneficios fiscales mediante engaño¹¹², por la cultura de el no pago.

Aquí es de valorar dos elementos del tipo la primera es haber superado la cuantía indicada, y la segunda es la intención de engañar, es manifiesto que el que defrauda, oculta de una forma consciente, él está claro que quiere ocultar para evadir responsabilidades, y engaña, no dice la verdad de todas sus actividades económicas, las ganancias que ha obtenido para él, el activo que tiene, incluso la capacidad de compra que pueda tener, ya que mientras mayor sea la masa de riqueza será mayor, y de todo ello aprovechándose de que no existe ningún registro que le pueda obligar a declarar como tiene que ser.

Este fraude fiscal o evasión de impuestos, genera un problema económico de gran tamaño, además existe un daño a los principios de justicia, igualdad y equidad, en aquellas personas que están cumpliendo con su obligación de declarar sus impuestos conforme a la ley, y esto puede generar en algún momento una competencia desleal, en detrimento de aquellas personas que cumplen sus obligaciones tributarias.

Como se dijo el problema surge en cuanto al comerciante informal, ya que este se encuentra legalmente registrado, de ahí surge la pregunta **¿Cómo podría El Estado por medio del Ministerio de Hacienda exigir el registro del comerciante informal?** A continuación, se desarrolla en el siguiente apartado.

¹¹² Gonzalo Quintero Olivares, “Los Delitos Económicos”, 92.

2.4 Legislación Penal ante la evasión de impuestos del sector informal.

La evasión de impuestos es una defraudación al fisco, pero es el hecho de evadir, de ocultar, de engañar, ocultando hechos generadores, pero estando obligado a hacerlo, destruyendo, ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias, pero este caso no aplica al sector informal, porque no existen registros, acá la norma no puede ir más allá de lo que ella misma exige, a criterio de esta investigación el código penal se queda corto en la persecución penal, porque no existe respaldo documental ni exigencias como se le hace al sector formal.

En este sentido existe una limitante donde el comercio informal no paga impuesto a pesar de tener en muchas ocasiones muy buenas ganancias en el mercado frente al comercio formal que si lo hace, se cae en un vacío normativo, en una falta de aplicación de la norma e incluso en una falta de sistematización al momento de valorar las diferentes normas sancionadoras o preventivas, y esto trae como consecuencia una falta de cumplimiento de principios y garantías que contempla la constitución y las normas secundarias, lo cual conlleva a una situación de desigualdad, y es acá donde se debe valorar la reestructuración, la interpretación o unidad de la norma para poder hacer una aplicación efectiva y que estos sectores cumplan con una obligación predeterminada de declarar sus impuestos y solventar la ausencia de normas sancionadoras como es el caso del derecho penal.

Al momento de analizar la sanción es preciso identificar no sólo el castigo del culpable, sino también la reparación del daño causado al ofendido y perjudicado, que en este caso podríamos estar hablando de actos contra el Estado y la sociedad que incluye un reproche social, penalmente la defraudación al Fisco y evasión de impuestos conlleva infracciones delictivas con penas privativas de libertad, incluso pueden surgir problemas de criminalidad organizada que encaminaría a una criminalidad buscando beneficios económicos, en esta medida

se podría alcanzar un crecimiento económico por parte de los que infringen la norma sin ubicarnos en la recuperación de la cantidad de dinero evadida, en meses, o años. En este sentido tendría que valorarse la sanción.

Esto es un poco difícil al momento de valorar las reglas de imputación objetiva y responsabilidades personales, de igual forma resulta un tanto complicado valorar la represión en el orden administrativo, de los activos patrimoniales, junto con las justificaciones económicas jurídicas aceptados por la norma en relación a los delitos de defraudación y evasión de impuestos del comercio informal.

2.4.1. Delitos contra la hacienda pública y seguridad social.

Economía oculta le llaman a la economía informal, y se hace referencia a conceptos como economía subterránea, irregular, invisible, sumergida, paralela, clandestina, trabajo negro, cuarto sector, sector D o economía bis, esto tomando en cuenta el grado de opacidad que tienen, el trabajo no declarado, o las economías ilegales que en muchas ocasiones realizan.

Es de tomar en cuenta que estas economías reciben ingresos que derivan de actividades no legales, o de actividades que siendo legales hay una ausencia total o parcial de declaración. Se podría considerar a este sector oculto e informal que, si bien contribuyen a la generación del producto nacional bruto, a trabajo, a la aportación de impuestos indirectos no queda sin embargo registrada en el mismo.

Esto trae como consecuencias de acuerdo con las características de movilidad en el mercado de este sector que la mayor parte de las transacciones de este tipo se realizan en efectivo, esto impide el seguimiento y control de estos movimientos por parte de los organismos del Estado¹¹³.

¹¹³ Pablo Almeida Haro, Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: La visibilidad de la economía oculta y su evasión, (España: Universitat de Lleida, 2017)

Ubicándonos sólo en el sector informal que realiza actividades comerciales fuera de lo ilegal, estaríamos hablando de actividades de remuneraciones de trabajadores autónomos no declaradas, de sueldos y salarios en contratación fraudulenta, de diferencias en el total de sueldos y salarios no declarados, actividades de registros bancarios opacos, patrimonios no contabilizados por dejarlos fuera de registros formales de actividades económicas, capitales no contabilizados, uno reúne a aquellas transacciones distintas a las de curso legal.

Se ha expuesto que este sector informal es fácil de ser permeable por actividades ilegales, tales como la obtención de mercancías robadas, la falsificación de productos violentando los derechos de propiedad, la producción y comercialización de droga, el fraude, la prostitución, los juegos de azar entre otros.

Pero dentro de las actividades legales que realiza este sector informal, existen ingresos no declarados de trabajo por cuenta propia, de sueldos, de salarios de trabajos no declarados, todo ello relacionado con bienes y servicios obtenidos, manejados y desarrollados en el mercado, a pesar de que este sector realiza estas acciones, es difícil de penalizarlas penalmente, pero si el sector formal realiza estas acciones claramente es ubicable el delito de evasión. Y es acá que además de cometer los delitos de evasión fiscal, también se comenten delitos contra la seguridad social, que conduce a empleadores en situación de fraude fiscal, esto opera para ambos, pero las personas que dependen de un salario en el sector informal quedan totalmente desprotegidas por la norma.

Y es el caso que el sector informal se pueden ver áreas agrícolas, ganaderas, restaurantes, construcción, comercio informal, servicio doméstico, y otros servicios¹¹⁴.

¹¹⁴ *Ibíd.*

Especialistas han profundizado en medidas que ayudarían a contrarrestar este fenómeno, y es el caso del control electrónico en la automatización y la globalización, identificando las transacciones comerciales, los movimientos con la finalidad de regularizar la economía informal y evitar la evasión tributaria.

La inclusión bancaria sería una de ellas, situación que ayudaría a visualizar los pagos electrónicos que podría ubicarnos en una mayor transparencia en las transacciones. con esto si se promocionara la práctica de pago electrónico constituiría una de las mejores alternativas para controlar la economía oculta.

Otra situación que se plantea y que podría ayudar el hecho de utilizar la detección y sanción como estrategia por parte de las autoridades por medio de inspecciones, registros eficientes, en relación a las comprobaciones de fraude, dirigidas a sectores donde se conozca de forma clara y se tenga información de que existen elevados niveles de economía oculta, mayores movimientos de bienes y servicios y por lo tanto un mayor número de impuestos no declarados.

Algunos hablan como en Ecuador de contar con un Código Integral Penal, acá incluye la protección social al trabajador, esto como medida para disuadir acciones que estén en contra del no registro de actividades económicas, porque en Ecuador, existe una alta falta de afiliación a la seguridad social, siendo esta una práctica común durante un número de días, meses a partir de la contratación de un empleado¹¹⁵.

En algunas legislaciones como el Código Penal español, los delitos contra la hacienda pública, han ido de la mano con la seguridad social¹¹⁶, normativa dedicada en un primer momento al Fraude Fiscal y luego a la Seguridad Social, como es el fraude de subvenciones, delitos contables, la seguridad social está

¹¹⁵ Código Orgánico Integral Penal de Ecuador, (Ecuador, asamblea nacional, 2014), artículo 244.

¹¹⁶ Código Penal Español, Título XIV del libro II, (España: Poder Legislativo, noviembre, 1995).

relacionada con las cuantías defraudadas, con cotizaciones, y muchos en el comercio informal tienen personal a su cargo obligándose con esto a mantener una responsabilidad social que deberían de cumplirla y que no se hace. Una especie de consecuencias o derivaciones de otros delitos relacionados a la evasión fiscal en el comercio informal. Esta podría ser una opción para reformar el Código Penal de El Salvador en el sentido de tomar en cuenta la seguridad social.

Encaminados en una política criminal debe de visualizarse el tipo básico del delito de defraudación o evasión fiscal, pero también el orden económico como bien jurídico protegido, los problemas del ámbito de conducta, de tipicidad de participación criminal, de responsabilidades penales, de delitos económicos de peligro, infracciones administrativas y colocar modalidades agravadas en lo que corresponda para que verdaderamente lo podamos incluir dentro de la visión de un derecho penal económico, porque en las acciones pueden ir tipificadas aquellas conductas donde no sólo se oculte la tributación o se engañe sino también donde existan responsabilidades de orden criminales, tomando en cuenta la teoría del delito como doctrina aplicada.

CAPÍTULO III

LIMITACIONES EN LA PERSECUCIÓN PENAL DEL DELITO DE EVASION FISCAL EN EL AMBITO DEL COMERCIO INFORMAL Y ACCIONES IMPLEMENTADAS POR EL MINISTERIO DE HACIENDA PARA REDUCIRLAS.

Sumario:

3.1 Limitaciones del Estado en la persecución penal del delito de evasión fiscal en el ámbito del comercio informal. 3.2. Acciones implementadas por el Ministerio de Hacienda para reducir las limitaciones existentes en la persecución de la evasión fiscal en el comercio informal. 3.2.1. La puesta en circulación de la criptomoneda bitcoin como moneda legal en el salvador. 3.2.1.1. Registro electrónico de las operaciones comerciales mediante la ley bitcoin. 3.2.2 homologación del documento único de identidad al número de identificación tributaria. 3.2.3 Facturación electrónica. 3.2.3.1 Reforma al Código Tributario sobre la facturación electrónica.

Resumen:

El Estado de El Salvador actualmente enfrenta distintas limitaciones en cuanto a perseguir penalmente al comerciante informal por el delito de evasión de impuestos, es por ello que en este capítulo serán abordadas estas limitantes así como la manera de contrarrestarlas por medio de acciones implementadas por el Ministerio de Hacienda además se abordaran los nuevos cambios al sistema tributario del país, como lo es la puesta en circulación de la criptomoneda Bitcoin, el registro electrónico de operaciones comerciales, la homologación del documento único de identidad al número de identificación tributaria y la facturación económica así como sus actuales reformas hechas por la Asamblea Legislativa al Código Tributario .

3.1. Limitaciones en la Persecución Penal del Delito de Evasión Fiscal en el Ámbito del Comercio Informal.

El Salvador, como la mayoría de los países de América Latina, posee un comercio informal de gran tamaño y que aporta muy por debajo de su capacidad al sistema tributario nacional por lo que la administración pública no se beneficia de esta actividad económica que es alta y muy productiva en las ciudades más grandes del país.

En general, muchos aspectos financieros del comercio informal suelen ser desconocidos para los Gobiernos y, como resultado, se desconoce también con precisión su capacidad y potencial como sujetos contribuyentes al fisco nacional.

Del estudio del sector informal en El Salvador, se denota causas o limitaciones a las que se enfrenta el Estado para poder exigir el registro de comerciantes informales, algunas de ellas son:

En primer lugar, nos encontramos con controles institucionales muy débiles por parte de la Administración, para poder llevar un control de contribuyentes y sus ingresos.

Actualmente existe una cultura de incumplimiento tributario, así mismo no se cuenta con un mecanismo consensuado ni legalmente establecido para que deba tributar el comercio informal que realiza su actividad sin llevar el correspondiente registro.

Existen actualmente un régimen de incentivos fiscales en El Salvador, que se encuentran diseminados en diferentes instrumentos legales, de los cuales no existe conocimiento público puntual a efecto de propiciar el goce de dichos incentivos en el comerciante informal y que éste supere su situación de irregularidad por lo que es importante que la Asamblea Legislativa, como Órgano Legislativo, de acuerdo al artículo 131 Ord 11 de la Constitución de la República, a

iniciativa propia o por medio del ramo de hacienda o economía del Órgano Ejecutivo, otorgue y promocióne incentivos fiscales hacia el sector informal.

Como sabemos existen obligaciones mercantiles tanto para personas naturales y jurídicas, una de ellas es el registro y contabilidad formal por parte del comerciante individual,

De acuerdo al artículo 437 inciso 3, del Código de Comercio, el comerciante individual cuyo activo en giro sea igual o superior de doce mil dólares está obligado a llevar contabilidad formal por medio de contador y por tanto a su registro, tomando como base ello, una forma en la que El Estado podría tener un control sería modificar mediante una reforma, el límite del activo de dicho artículo hacia un monto inferior al actual que son doce mil dólares , a efecto que se tenga un ámbito de aplicación más amplio sobre el comercio informal, a fin de posibilitar la contabilidad formal del comerciante individual.

Así mismo sancionar aquellas empresas mercantiles que no estén inscritas y requerir que no solo se tenga la mera existencia de la empresa como cosa mercantil en abstracto, sino que este inscrita una vez verificada la actividad comercial que efectúa.

Por lo que el Estado por medio del **Ministerio de Hacienda** podría tomar acciones encaminadas a fomentar una cultura de cumplimiento tributario, algunas de ellas podrían ser:

Creación de impuestos alternativos simples con el fin de que los comerciantes sea cual fuere el régimen (actual o simplificado) no se queden afuera de la tributación.

Buscar mecanismos de control más efectivos, estudiando y adoptando experiencias de otros países donde se han llevado a cabo con éxito. Por ejemplo, la creación de nuevos impuestos dirigidos específicamente a determinados procedimientos propios del sector informal.

Crear centros expresos para el pago de impuestos del comercio informal, acercando el servicio a los usuarios y estimulando su uso mediante modalidades de ventanilla rápida u otro tipo de incentivos.

Desarrollar programas de educación fiscal y promover cuotas diferenciadas entre los sujetos fiscales dependiendo de su tamaño y de la rentabilidad del tipo de actividad comercial que realizan.

Estas recomendaciones pueden favorecer el desarrollo de un mecanismo efectivo de incorporación del comercio informal al sistema tributario nacional.

Dado que, una vez verificada la transgresión o vulneración al bien jurídico tutelado por el tipo penal estudiado, no se verifica en efecto, la reparación de los daños a la hacienda pública de una forma expedita y positiva, el aspecto esencial radica en la intervención preventiva del Estado, debiendo fortalecer mecanismos de revisión y supervisión de los agentes comerciales y si los mismos poseen la obligación de regular su intervención en el mercado.

En el aspecto sancionatorio, se deben fortalecer las unidades tanto policiales, como fiscales, a efecto de dirigir una adecuada persecución penal contra los sujetos que, deliberadamente, afectan el fisco, puesto que, como se estudió, la evasión de impuestos, constituye una grave y seria afectación a la economía nacional y al bienestar y desarrollo social del Estado, puesto que, se puede constatar la existencia del tipo penal que, notoriamente fue objeto de estudio, no tratándose de una problemática que surja por la falta de regularización normativa, por el contrario, se trata de una problemática que guarda vinculación con el efectivo uso de los mecanismos legales de tipo penal, para la persecución del sujeto que evade las obligaciones de tributar.

Según un estudio de investigación realizado por la Universidad Dr. José Matías Delgado en 2015¹¹⁷, concluyen que las limitaciones a la que se enfrenta el Estado son:

La falta de efectividad en las políticas estatales para resolver este problema. Por ejemplo, no hay políticas realmente focalizadas, dirigidas especialmente al sector informal, para informar a sus miembros de la forma en que el Estado percibe su situación y sus actividades económicas.

Así mismo, los comerciantes informales tampoco están claros de las intenciones del Estado con respecto a los beneficios que generan sus actividades económicas. En la mayoría de los casos, piensan que el Estado, sea gobierno central o local, lo único que quiere es lograr que paguen impuestos. No perciben a los Gobiernos como socios, sino como adversarios de su actividad económica.

La falta de confianza hacia el Gobierno por parte de los comerciantes informales está basada en el hecho de que no perciben que, al incorporarse al sistema fiscal, vayan a tener algún tipo de beneficios políticos, económicos y sociales. El Estado, tal y como se encuentra diseñado actualmente, no les garantiza beneficios de interés a cambio del aporte fiscal que ellos darían.

Finalmente, la burocracia y la “tramitología” vuelven menos atractiva la incorporación del comercio informal al sistema tributario, ya que actualmente es caro y engorroso. Mantenerse al margen del sistema es más fácil y reporta beneficios más inmediatos, sin necesidad de responder a controles externos.

¹¹⁷ Katya Susana Barahona Moreira, Gabriela Elena Estefanía Jiménez Gutiérrez ““Propuesta para la incorporación del comercio informal al sistema tributario nacional” (tesina de licenciatura, Universidad Dr. José Matías Delgado, 2015).

<https://webquery.ujmd.edu.sv/siab/bvirtual/BIBLIOTECA%20VIRTUAL/TESIS/01/AEM/0002383-ADTESBP.pdf>

3.2. Acciones Implementadas por el Ministerio de Hacienda para Reducir las Limitaciones Existentes en la Persecución de la Evasión Fiscal en el Comercio Informal.

Con el propósito de prevenir y reprimir la Evasión Fiscal de las personas que realizan actividades mercantiles en el ámbito del Comercio informal, El Ministerio de Hacienda de El Salvador ha puesto en ejecución varias acciones encaminadas a ello, las cuales después de su proceso de formación de Ley, están vigentes y a las cuáles se hace referencia en la forma siguiente:

3.2.1. La Puesta en Circulación de la Criptomoneda Bitcoin como Moneda Legal en El Salvador.

La idea por parte del gobierno de El Salvador por incorporar la criptomoneda Bitcoin como moneda de curso legal, radica en acrecentar la riqueza nacional en beneficio del mayor número de habitantes, afirmando que el dólar de los Estados Unidos de América adoptado en el año dos mil, no es accesible para la mayoría de la población salvadoreña. Un dato interesante es que este dato no lo sostienen con ninguna investigación.

En ese sentido la criptomoneda bitcoin como moneda de curso legal, servirá para inclusión financiera de los ciudadanos, se entiende con ello que se desea aumentar el uso y ampliación del dinero a través de esta criptomoneda.

Esta situación nos lleva a reflexionar sobre el uso de esta criptomoneda, el acceso al mismo y lo que se necesita para que llegue a toda la población salvadoreña, en primer lugar, construir una infraestructura satelital, que toda la población tenga acceso a un móvil o computadora para que pueda ser utilizada esta criptomoneda, el conocimiento necesario que debe tener la población en el uso y manejo de esta tecnología, además de ello el conocimiento del pago de comisiones que debe de tener la población, los riesgos en el uso de esta moneda

virtual, en relación a las actividades criminales que se estén utilizando como las extorsiones¹¹⁸, hurto de dinero, falsedad personal¹¹⁹.

El delito de falsedad personal después de la puesta en marcha en el país de moneda de curso legal del bitcoin se ha hecho común¹²⁰, ante esta situaciones la estructura estatal en relación a las competencias se ha desorientado, es decir no existe claridad en la persecución del delito, ante este fenómeno criminal, porque la investigación tendría que ser encabezada y dirigida por la Fiscalía General de la República, ya que en muchas declaraciones por parte de funcionarios de la Policía Nacional Civil no queda claro, es de dejar como base que la investigación de los delitos corresponde a la Fiscalía General de la República, tal como lo manda la Constitución de la República¹²¹.

Este problema se acrecienta cuando existe una relación con los mercados como en el caso de las transacciones de bienes, o la *suplantación en actos de comercialización*¹²². Además del *hurto de identidad*¹²³ que ya se está teniendo en el país.

Otro elemento que contemplan y colocan como justificación el legislador y el ejecutivo es la puesta en marcha de la moneda virtual, es el hecho de que se quiere lograr el objetivo de impulsar el crecimiento económico del país, y alegan de que se hace necesario autorizar la circulación de una moneda digital cuyo valor

¹¹⁸ Ley Especial Contra el Delito de Extorsión, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2015).

¹¹⁹ Código Penal, El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997), artículo 288.

¹²⁰ Merlin Delcid. Policía salvadoreña investiga suplantación de identidades para robar bono de US\$ 30 en bitcoin, (CNN en español, 2021), <https://cnnespanol.cnn.com/2021/10/07/policia-salvadorena-investiga-suplantacion-de-identidades-para-robar-bono-de-us-30-en-bitcoinorix/>.

¹²¹ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983) Art. 193. 3º.

¹²² Ley Especial Contra los Delitos Informáticos y Conexos, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2016), artículo 34.

¹²³ Ley Especial Contra los Delitos Informáticos y Conexos, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2016), artículo 22.

obedezca exclusivamente a criterios de libre mercado a fin de incrementar la riqueza y beneficio a un mayor número de habitantes.

Esta idea puede en algún momento contrastar si tomamos en cuenta las dificultades tecnológicas de acceso que pueda tener la población condiciones de pobreza relativa y extrema, el poco conocimiento que tenga la población de la tecnología, especialmente aquella población adulta mayor, o la que no tiene ningún acceso a estos medios digitales.

La Ley Bitcoin desarrolla de forma muy corta el uso de esta moneda virtual, esta moneda es de uso irrestricto y con poder liberatorio según el artículo uno, de la mencionada ley, sin perjuicio de la aplicación de la Ley de Integración Monetaria. En este caso se estaría hablando de que el país tiene tres monedas de curso legal, el Colón, el dólar de los Estados Unidos de América y la moneda virtual Bitcoin.

En El Salvador tanto el dólar como con la moneda virtual bitcoin no cuenta con una *política monetaria*, porque una es una moneda extranjera y la otra no tiene las características de una moneda real, en el caso del colón no se tiene la infraestructura necesaria, por el hecho de que ha quedado en desuso a pesar que se tiene una ley de bimonetarismo¹²⁴, desde el año dos mil, en este sentido el país no cuenta con la capacidad técnica para elaborar o emitir colones y esa facultad es la que le permite a los Estados tener una *política monetaria* con la cual el país no cuenta.

Por lo que se le vuelve difícil a las autoridades del país, a) controlar la inflación, mantener el nivel de precios en un porcentaje estable y reducido, utilizando políticas restrictivas para contrarrestar este fenómeno económico que afecta a todo el país, en el caso de que se tenga una inflación baja o deflación,

¹²⁴ Ley de Integración Monetaria, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2000).

utilizan políticas monetarias expansivas¹²⁵; b) crecimiento económico, trabajar para que la economía crezca y de esa forma asegurar empleos y bienestar, en este caso se estarán utilizando políticas monetarias expansivas; y c) El mejorar el saldo de la balanza de pagos, que es el vigilar que las importaciones del país no sean mucho más elevadas que las exportaciones, porque podría provocar un aumento incontrolado de la deuda y decrecimiento económico.

Todo esto va de la mano con la implementación de sistemas económicos de las políticas fiscales, como los tratamientos que se les da a la tributación a sectores formales e informales, aspectos sobre responsabilidad fiscal para la sostenibilidad de las finanzas públicas, el control sobre la evasión entre otros.

En lo estipulado por las normas técnicas para facilitar la aplicación de la ley bitcoin en El Salvador, surgen muchas interrogantes, una de ellas es ¿cómo se puede tomar en cuenta a agentes económicos del país, a aquellos que ofrecen servicios financieros normar y exigir de esta forma a través de esta norma técnica, si el sistema bitcoin es por su naturaleza descentralizado?¹²⁶, y no centralizado como es el sistema que manejan los agentes económicos, las instituciones que ofrecen servicios financieros.

Podría analizarse que a un sistema centralizado como son los bancos, las cooperativas de ahorro, y las sociedades de ahorro y crédito, se les exija actuar y responsabilizar sobre la base de otro sistema que es el descentralizado en el caso de la moneda virtual bitcoin, carecería de sentido, y eficacia, porque esto contiene mucho más interrogantes que respuestas. No es claro si estas instituciones

¹²⁵ Política monetaria expansiva: Consiste en aumentar la cantidad de dinero en el país para estimular la inversión y con ello, reducir el desempleo y conseguir crecimiento económico. Su uso suele provocar inflación.

Política monetaria restrictiva: Trata de reducir la cantidad de dinero del país con el fin de reducir la inflación. Cuando sea aplican políticas restrictivas se corre el riesgo de ralentizar el crecimiento económico, aumentar el desempleo y reducir la inversión.

¹²⁶ Es una moneda virtual que, puede ser utilizada para el intercambio de productos o servicios. La diferencia con las divisas tradicionales del resto del mundo —como el dólar o el peso— es que *no está a expensas de un banco central, no depende de ninguna autoridad financiera, y no existe físicamente.*

tendrían que crear una billetera nueva, si trabajarían con la Chivo Wallet, o si sólo recibirían transacciones, porque la norma técnica en su artículo 2, lo único que contempla es los sujetos obligados, el servicio que prestarán y la convertibilidad que harán¹²⁷.

Si ese es el caso cuál es la razón de responsabilizarlos de cualquier riesgo que se pudiera dar en el uso de la moneda virtual bitcoin, y aún va más allá estas reglas técnicas¹²⁸, es decir, pareciera que estas normas técnicas es un intento para impulsar que el sector financiero de El Salvador, haga minería, haga un sistema propio. Aún más en las obligaciones generales¹²⁹, se les pide que cuenten con medios efectivos para la protección de los activos y el dinero de los clientes cuando sea responsable de ello, que se mantengan protocolos de seguridad, y que cuenten con sistemas de prevención, detección y divulgación de riesgos, les deja hasta la responsabilidad de educar a la sociedad en estas situaciones.

Y en las obligaciones sobre los modelos de negocios les exige en su literal d) el cumplimiento como sujetos obligados con las disposiciones de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos¹³⁰.

Los costos para mantener este control que necesita el Estado se inflan, tienen una magnitud exorbitante, porque piden que estas instituciones desarrollen y tengan. *I Medidas de gestión y enfoque basado en riesgos; II. Tranzabilidad y remisión de información de los clientes; III. Debida diligencia al cliente; IV. Debida diligencia de personas expuestas políticamente; V. Mitigación de nuevas tecnologías; VI. Monitoreo, controles y reporte de transferencias electrónicas; VII. Controles internos; y VIII. Reporte de operaciones sospechosas y otras.* Y están

¹²⁷ Normas técnicas para facilitar la aplicación de la ley bitcoin (El Salvador, Banco Central de Reserva, 2021), artículo 2.

¹²⁸ Normas técnicas para facilitar la aplicación de la ley bitcoin, Artículo 3.

¹²⁹ *Ibíd.* Artículo 4.

¹³⁰ *Ibíd.* Artículo 5.

obligadas a contar con el personal equipo, plataformas tecnológicas, recursos financieros, sistema de control administrativo, aplicaciones de seguridad¹³¹, etc.

Sobre las billeteras digitales de bitcoin y dólares existe una responsabilidad del proveedor en la convertibilidad de una moneda a otras y viceversa, lo curioso es que las plataformas electrónicas para las billeteras digitales permitirán al banco central, a la superintendencia, y al ministerio de hacienda el acceso de forma inmediata cuando así lo requieran, incluso cuando se requiera toda la información relacionada con todas las operaciones ya sea individual o colectivo¹³².

Por lo que el artículo 18 de la ley en mención no es claro sobre el propósito de exigir este control, porque, así como está redactado se pudiera interpretar de diferentes formas, una interpretación sería que el Gobierno o Estado tendría un control total hacia la población, quien utilice esta moneda virtual, a solicitud de las autoridades podrán rastrear los movimientos en este caso concreto el comercio informal, la otra idea que sobre sale es la de controlar cualquier acción delictiva, o cualquier riesgo que se tenga sobre el crimen.

Pero es de tener claro que para perseguir los delitos ya se tiene a la fiscalía general de la República, esto está establecido por normas secundarias y por el respeto a principios y garantías constitucionales, junto a los principios procesales que deben de respetarse, si es el caso.

3.2.1.1. Registro Electrónico de las Operaciones Comerciales Mediante la Ley Bitcoin.

Como se dijo anteriormente el **Bitcoin** fue introducido en nuestra economía nacional como una moneda de curso legal, no debiendo dejar de lado que se trata de una criptomoneda, mediante la promulgación y vigencia de la Ley Bitcoin, la cual se formula a partir de la consideración de la iniciativa privada en su concepción de un beneficio mayoritario para la población, pese a ser reconocido

¹³¹ Ibíd. Artículo 6.

¹³² Ibíd. Artículo 18.

que se trata de una moneda digital, para la cual es indispensable el uso de una billetera virtual, entiéndase ello como la obligatoriedad de acceso a internet y dispositivos electrónicos suficientes para el acceso a tal moneda, pese a que una gran parte de la población en El Salvador no cuenta con acceso a internet y no se potencia el uso de las tecnologías de la información, especialmente en los sectores poblacionales de edad avanzada.

Otra de las consideraciones para la elaboración a dicha inclusión monetaria, fue el hecho que la población no cuenta, la gran mayoría, con acceso al sistema financiero tradicional, dejando de lado en estricto sentido, las verdaderas causas por las que la población no efectúa un uso de dicho sistema financiero.

Si bien la Ley Bitcoin no prevé una amplia regulación normativa referente a dicha criptomoneda, en su reglamento, como marco legal operativo a dicha ley, poco se reguló instituciones que garanticen aspectos como la seguridad jurídica en el tráfico comercial que recae en el uso de dicha moneda virtual.

No obstante, se determinó mediante el Reglamento de la Ley Bitcoin¹³³, la creación de un Registro de Proveedores de Servicios de Bitcoin, el cual está a cargo del Banco Central de Reserva, según se determinó en el Art. 3 de dicho reglamento.

A su vez, en dicho registro se incluye el conteo de los custodios de Bitcoin, casas de cambio y procesadores de pago o billeteras de las que se hagan uso en el país.

Además de ello, se estableció la obligación a dichos proveedores, de tener un **registro de cuentas de clientes** que usen dicha criptomoneda, así como la información relevante para cada transacción realizada por cada cliente, sea la misma ejecutada o no.

En suma, pese a que se dispone de un registro que debe ser llevado por cada proveedor de servicios por medio de la moneda virtual, es sabido que por el

¹³³ Reglamento de la Ley Bitcoin, (El Salvador: Asamblea Legislativa), 2021

carácter virtual de dicha moneda, así como que la misma no es de curso legal con carácter de exclusividad para un Estado, mucho menos para El Salvador, existen sujetos con los cuales podrían efectuarse transacciones comerciales digitales que no se vean obligados a tener registro de dicha actividad comercial, y sobre los cuales, pese a que el proveedor de servicios nacional, obtenga un registro de la transacción en la que participó, se desligue de su rastreo o seguimiento en el caso de posibles ilícitos financieros o de carácter económico transnacional.

3.2.2 Homologación del Documento Único de Identidad al Número de Identificación Tributaria.

Actualmente en el sistema tributario ha experimentado cambios importantes en cuanto a la tributación como es el caso de la homologación del Documento Único de Identidad al Número de Identificación Tributaria. Este cambio es importante ya que permitirá agilizar el sistema de control de los contribuyentes de la administración tributaria permitiendo tener un mejor control con sujetos obligados a tributar.

La homologación del Documento Único de Identidad con el Número de Identificación Tributaria nace como ya se mencionó como una propuesta para la agilización en los trámites financieros y comerciales, lo cual conlleva que el Número de Identificación Tributaria de las personas naturales salvadoreñas mayores de edad, se equipara al número de Documento Único de Identidad, teniendo la administración tributaria un único control de contribuyentes conforme a sus documentos de identidad ya precisados.

Dicha reforma fue introducida a la Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco¹³⁴, para ello todos los mayores de edad, salvadoreños, debieron efectuar dicho trámite de forma digital, creándose una representación gráfica electrónica de dicho procedimiento, el cual a efecto de transacciones comerciales o financieras no es necesario su presentación o impresión.

¹³⁴ Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco, (El Salvador: Asamblea Legislativa) 1972

Respecto de otros sujetos, como las personas jurídicas o menores de edad, se establecen marcos especiales para la emisión de dicho documento fiscal, puesto que, respecto de las personas jurídicas se deberá emitir en formato digital con su creación cuando dichas ficciones jurídicas alcancen su inscripción en el Registro de Comercio; finalmente, respecto de los menores, deberán continuar con el uso de dicho documento hasta que alcancen mayoría de edad y el mismo se homologue con su Documento Único de Identidad.

Como se indicó, dicha propuesta de reforma nace con el sentido de agilizar el sistema de control de los contribuyentes de la administración tributaria, así como la optimización de recursos en las transacciones u operaciones financieras y comerciales, no siendo necesario la emisión de un documento especial para ello, como era el caso del Número de Identificación Tributaria, sino únicamente la presentación del Documento Único de Identidad.

3.2.3. Facturación Electrónica.

Otra forma de control que surgió y está a disposición de los contribuyentes es la facturación electrónica esto con la finalidad de brindarles seguridad jurídica a los agentes del comercio electrónico.

La facturación electrónica fue posible en nuestro sistema económico nacional, con la promulgación y vigencia de la Ley de Comercio Electrónico¹³⁵, la misma desde una perspectiva legal, se motivó a fin de promover el desarrollo económico del país, a la luz de las tecnologías de la información y comunicación, ello en consideración al comercio electrónico que ha cobrado mayor auge en los últimos años en nuestro país y en el comercio internacional.

Dicha ley, establece el marco base legal a efecto de regularizar y establecer seguridad jurídica al tráfico comercial electrónico, regulando diversas instituciones, entre ellas la factura electrónica.

¹³⁵ Ley de Comercio Electrónico, , (El Salvador: Asamblea Legislativa), 2020

Por ello, se brindó un concepto de tal institución en el Art. 6 de la Ley de Comercio Electrónico, cuando se indicó: “Art. 6.- Para efectos de la presente ley, se entenderá por: ... e) Factura electrónica: Es el comprobante electrónico de pago que deberán emitir los proveedores de bienes y servicios usuarios de comercio electrónico, a quienes realicen transacciones comerciales con ellos, de conformidad con la legislación pertinente...”

De igual manera, es necesario apuntar que dicha factura se equipara a los efectos tributarios que genera una factura convencional, por lo que debe reunir los requisitos legales establecidos para ello en las leyes tributarias afines.

Cabe destacar que, no debe dejarse de lado que se trata de una innovación tecnológica en los usos comunes del tráfico comercial, puesto que la intención de dicha institución comercial es hacer posible la actividad comercial por medio de las tecnologías de la información, siendo un mecanismo completamente electrónico, el cual se soporta completamente en digital entre los sujetos de dicho trato comercial, así como la administración tributaria.

Mediante resolución MH-DGII-2021-0124, de fecha siete de junio del año dos mil veintiuno, por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, Unidad de Acceso a la Información Pública¹³⁶, se indicó que los sujetos obligados a emitir facturas en su actividad comercial, para su adhesión a dicha modalidad únicamente deben solicitar su autorización, de manera administrativa, en la administración tributaria, cumpliendo con los requisitos siguientes:

- Voluntad y compromiso para adherirse a dicho proyecto.
- Pertenencia a la categoría de grandes contribuyentes.
- Poseer solvencia de impuestos y cumplir con el plan de trabajo designado por la administración tributaria para tal fin.

¹³⁶ Dirección General de Impuestos Internos, Unidad de Acceso a la Información Pública. Resolución a consulta pública con referencia MH-DGII-2021-0124, 2021.

Asimismo, se precisó en dicha resolución consultiva, que no existe un formato preciso de dicha factura en su tráfico electrónico, puesto que no se regulan dichos requisitos, más que únicamente que la misma, cumpla con los requisitos tributarios y contables ya precisados en las leyes tributarias, reiterando que se trata de un soporte meramente digital que se vale de un sistema de archivos de datos escrito y resguardado con lenguaje de programación computarizada.

3.2.3.1 Reforma al Código Tributario sobre la facturación electrónica.

La Asamblea Legislativa aprobó el día martes 31 de agosto de 2022, con 77 votos una reforma al Código Tributario para implementar la Facturación Electrónica en El Salvador, que de acuerdo a lo comunicado por la Asamblea Legislativa la reforma tiene los siguientes beneficios:

- Simplificación de procesos para los contribuyentes
- Mayor recaudación de impuestos
- Servicios modernos y eficientes
- Dinamizar la actividad económica empresarial y comercial
- Disminución de los costos operativos
- Fortalecimiento de controles tributarios.

De acuerdo con la Comisión de Hacienda uno de los principales objetivos con esta reforma es facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias; así mismo se dijo que se pretende combatir la **evasión y la elusión fiscal** ya que cuando hay mecanismos de control estrictos se le puede dar trazabilidad a todo porque hay alertas tempranas.

La transformación no solo modernizará el sistema tributario, sino también que es amigable con el medio ambiente y va de la mano con el plan antievasión que impulsa el gobierno por medio del Ministerio de Hacienda.

Dicha reforma se trata de una iniciativa que fue impulsada por el ministro de Hacienda, Alejandro Zelaya a fin de establecer controles tributarios que sean “efectivos y transparentes”.

Según el decreto, esto permitirá adaptar tecnologías existentes, para que los Documentos Tributarios Electrónicos cuenten con valor probatorio en las transacciones tributarias de los contribuyentes¹³⁷.

Entre las reformas al código Tributario se establece facultades que adquiere, la Administración Tributaria para la regulación de dichos documento. De modo que las normativas serán obligatorias para los sujetos pasivos, “pudiendo ejercerse las facultades sancionatorias ante su incumplimiento” (art. 119-A).

Se introdujo un concepto que hace referencia al Documento Tributario que se regula en el artículo 119 B el cual dice: *“Se entenderá como documento tributario electrónico, el documento tributario generado, firmado y transmitido electrónicamente a la Administración Tributaria y que cuenta con el sello de recepción otorgado por la misma”*.

La reforma¹³⁸ también añade la obligatoriedad de la emisión de una **“factura electrónica”**, con constancia de sello, y es aplicable incluso a los contribuyentes que no la soliciten (art. 190-B, inc. 5); y que serán “transmitidos a la plataforma informática establecida por la Administración Tributaria” (art. 190-D); pero que podrán ser consultados conforme a la ley.

¹³⁷ Milton Rodríguez, “Asamblea aprueba cambio al Código Tributario que permitirá facturación electrónica”, 31 de agosto de 2022, <https://www.elsalvador.com/noticias/nacional/asamblea-cambio-codigo-tributario-facturacion-electronica/992875/2022/#>

¹³⁸ Proyecto de Reformas al Código Tributario (El Salvador: Ministerio de Hacienda, 2022)

Una vez estos documentos electrónicos hayan obtenido el mencionado sello de recepción, se tendrá por efectuada su transmisión, adquiriendo el carácter de documentos tributarios electrónicos, surtiendo los efectos establecidos en el artículo 206 del presente Código.

Con esto se pretende que los documentos tributarios tramitados a través de plataformas digitales tengan la misma “**validez probatoria**” que los que se realizan en papel, sin embargo, éstos podrán ser objetos de invalidación por errores en su contenido, que podrán ser corregibles (art. 119 F).

La factura electrónica debe cumplir con los siguientes requisitos de acuerdo al artículo 119 G¹³⁹ :

- “Incluir el código de generación único del documento electrónico, de acuerdo a las especificaciones que al efecto establezca la Administración Tributaria;
- Número de control consecutivo del documento conforme lo establezca la Administración Tributaria;
- Indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente emisor, giro o actividad, dirección de la casa matriz o del establecimiento, oficina o sucursal, Número de Identificación Tributaria y número de registro de contribuyente;
- Fecha y hora de generación;
- Forma de pago, tales como efectivo, tarjeta de crédito, tarjeta de débito, transferencia electrónica, indicando si es de contado o a crédito, total o parcialmente, y el plazo correspondiente...”.

¹³⁹ Proyecto de Reformas al Código Tributario, artículo 119 G.

Gratuidad

El artículo 119 H ¹⁴⁰ de la propuesta dice que: *“La Administración Tributaria podrá proveer a los contribuyentes, una solución tecnológica gratuita para facilitar la emisión de los documentos tributarios electrónicos y de sus representaciones gráficas”*. Se espera que a la entrada en vigencia de esta reforma se creen los medios necesarios para ponerlos a disposición de los contribuyentes.

En suma, combatir la evasión y elusión fiscal es uno de los beneficios que se espera que se tendrá con la implementación de la factura electrónica en el país, dado que las empresas tendrán más opciones para presentar al fisco las actividades, bienes y transacciones que se realicen como parte de la economía salvadoreña.

¹⁴⁰ Proyecto de Reformas al Código Tributario, artículo 119 H.

CAPÍTULO IV.

JUICIO DE IMPUTACIÓN DEL DELITO DE EVASION FISCAL.

Sumario:

4. Conceptualización del delito de evasión y defraudación fiscal. 4.1. Bien Jurídico Protegido 4.2 Sujetos 4.3 Conducta Típica 4.3.1 Presupuesto, capacidad, tipicidad 4.4. Fases de Ejecución del Delito, relación causal, omisión, acción, resultado. 4.4.1. La omisión y su clasificación 4.4.2. Delitos propios de omisión y elementos integrantes 4.4.3. Delitos propios de omisión, causalidad e incremento de riesgo 4.4.4 El comerciante informal y la posición de garante 4.5 Condición especial de procesabilidad en relación al principio de prejudicialidad penal 4.6 Excusa Absolutoria

Resumen:

En el presente capítulo se abordará parte del tipo penal de la evasión de impuestos como es su concepto, el bien jurídico protegido, los sujetos intervinientes, conducta típica, pero además; como sabemos la evasión fiscal permite que el delito como tal sea cometido mediante omisión y de ahí es que se hará un especial énfasis a los delitos omisivos, y si el comerciante formal podría ostentar la posición de garante o no, ya que este es uno de los presupuestos para la configuración de los delitos omisivos luego se abordará el tema relacionado la condición especial de procesabilidad en relación al principio de prejudicialidad penal, la prueba y finalmente la excusa absoluta.

4. Conceptualización del delito de evasión y defraudación fiscal.

“La evasión es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, obteniendo beneficios mediante comportamientos fraudulentos”. “Es el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y

*pago de sus obligaciones tributarias*¹⁴¹. Estos conceptos denotan que existe una contradicción con la norma desde el momento del incumplimiento de aquellos sujetos que no realizan el acto de declarar estando obligados, y que no pagan el impuesto, por lo tanto, no son gravadas esas acciones comerciales que les resultan beneficiosas en dinero y en bienes.

Especialistas al respecto plantean que la evasión se presenta tanto en actividades formales como e informales. En la economía informal los sujetos se aprovechan de la inefectividad del Estado para detectar acciones que conllevan la no tributación y por lo tanto la evasión de tributos. En la evasión se considera el no pago del tributo, frente a un beneficio económico, siendo estos muchas veces valores significativos en el mercado que golpean al Estado económicamente, siendo un medio para burlar cualquier norma tributaria y penal por quienes con estas actividades están al margen de la legalidad.

El Estado debe de considerar los estudios y proyectos sistemáticos de la aplicación y reestructuración de las normas en lo relativo a la tributación y en derecho penal, contextualizando e integrando al sector informal en relación a la tributación y no se tenga la única idea de que no se puede hacer nada por la falta de registros, porque perfectamente podría aplicarse lo que nuestra norma penal prescribe en su artículo 20 inc. 1, el delito sobre la figura de la “comisión por omisión”

Esto en lo que respecta a un análisis penal para identificar la conducta que conlleva una acción u omisión por parte de los comerciantes informales, la dificultad será probar esa figura jurídica penal, por lo que es necesario sistematizar de forma más amplia los presupuestos que se ajusten de forma detallada a lo que debe de establecerse como delito, haciendo la adecuación clara y completa. En el caso del sector informal es de considerar que se realiza una acción del no registrarse, y a la vez una omisión que es la consecuencia de no registrarse, la

¹⁴¹ David Francisco Camargo Hernández, *Evasión Fiscal un Problema a Resolver*, (Colombia: 2017),13.

cual tiene como objetivo, impedir un resultado omitiendo una acción que es la no tributación, se cumplen ambas¹⁴².

Estas acciones deben de estar claras y precisas en las políticas de persecución y control, en las atribuciones institucionales y en las normas previamente establecidas, tanto en las tributarias como en las penales, para que el Estado tenga herramientas necesarias y persiga estas acciones u omisiones o ambas a la vez de una manera eficiente.

Los lineamientos normativos deben de perfilarse a través de una política estratégica de persecución para estos sectores, porque en ellos buscarán un objetivo a cumplir, se debe de clarificar si se sancionará con penas económicas o deberá de sancionarse con arresto a las personas que se estén apropiando de dineros del Estado, pudiendo ser impuestos directos como la renta o indirectos como el IVA. Para ello el Estado debe de tener claro a quienes irán dirigidas dichas acciones, porque son medidas sancionatorias contra aquellos sujetos que nunca han tributado, pero existen evidencias de capacidad de tributación de estos sectores.

Porque deben de identificarse como contribuyentes potenciales, con capacidades de hacerlo y que no están registrados, es decir, de aquellos donde la administración tributaria no tiene conocimiento de ellos, es por ello que la evasión tributaria puede tener vacíos dependiendo del orden social, estructural, normativo (Leyes Tributarias, Leyes Penales en su interpretación y aplicación, en su armonía y homogeneidad), administrativo (Capacidad Institucional), sumado a ello toda la parte técnica científica digital que debe de tener el Estado.

Si estos hechos tienen una trascendencia mucho más allá de un derecho común, debe de tomarse en serio aquellos factores de políticas económicas y financieras, valorando el comportamiento y equilibrio de la carga tributaria y fiscal,

¹⁴² Código Penal, El Salvador, artículo 19.

y valorar la norma económica penal en el sentido de reestructurar las figuras que puedan estar involucradas en estos problemas.

En lo que concierne al fraude este es entendido como la trasgresión a una norma para pagar menos impuestos de los que correspondería cancelar, fraude como engaño, ocultamiento, ya la real academia da un significado de lo que se conoce como fraude como es el caso de la “acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete”, o un “acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”¹⁴³.

La acción de fraude conlleva un beneficio para quien o quienes lo realizan, obteniendo una ventaja o beneficio ilegal, estas serían acciones dolosas, es una alteración o supresión, un engaño, que tiene como finalidad obstruir en este caso a la administración tributaria cuando existen registros, y cuando no se tienen o no se está dentro del sistema tributario no se quiere formalizar. Todas estas acciones de falseo por parte del sector informal tienen una relación por su naturaleza muy cercana con actividades o mercancías de contrabando¹⁴⁴, y esto ya ronda no sólo el problema de la informalidad, sino que también ronda en lo ilegal, en acciones fuera de la ley, aquí la situación se complica aún más por la falta de control del Estado.

En el caso de los delitos relativos a la hacienda pública el código penal contempla la figura de la “defraudación”, y dentro de ella está la evasión de impuestos, situación que nos lleva a la conceptualización de esta figura jurídica en el art. 249-A del Código penal en comento¹⁴⁵. Siendo el Estado mismo el sujeto activo, quien exige por medio del ejercicio de su poder de imperio, las obligaciones de tributación, por parte de los sujetos pasivos, ya que existe una prestación en

¹⁴³ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, (Asociación de Academias de la Lengua Española, 2021).

¹⁴⁴ “*Contrabando, Introducción en un país o exportación de mercancías sin pagar los derechos de aduana a que están sometidas legalmente. Comercio de mercancías prohibidas por las leyes a los particulares. Mercaderías o géneros prohibidos o introducidos fraudulentamente en un país*” Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, (Asociación de Academias de la Lengua Española, 2021.)

¹⁴⁵Código Penal, El Salvador, artículo 249-A

dinero que se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines¹⁴⁶.

Es la descripción de ocho numerales que contiene el artículo en comento, pero todos ellos están referidos a los comerciantes que están inscritos dentro del sistema de manera formal, y no así a aquellos que están utilizando el mercado y la seguridad del estado pero que lo hacen de forma irregular, por el hecho de no estar inscritos, en este sentido los mismos aplicadores del derecho cuando se considera que se ha cometido algún ilícito como la evasión de impuestos tienen muchas veces que ingeniárselas para poder castigar estos delitos, pero siguiendo los principios y esto es fundamental las figuras jurídicas deben de estar claras, sin ninguna duda para poder aplicar la norma y llevar a una sanción, situación que se vuelve un tanto difícil en el caso de los comerciantes informales y no se puede perder de vista que es mediante el ordenamiento jurídico que se fundamenta el estado de derecho constitucional, establecido el régimen tributario, los nexos existentes entre los sujetos relacionados, como es el Estado y los particulares.

4.1. Bien Jurídico Protegido

Se ha mantenido a través del tiempo que el concepto de bien jurídico protegido en derecho penal, es un criterio de clasificación, y se distinguen los *bienes jurídicos individuales* donde encontramos el bien protegido al derecho a la vida, a la libertad, y se clasifican también los *comunitarios* como son los bienes a la salud pública, seguridad del Estado, orden público¹⁴⁷.

Ante ello es importante observar que cuando hablamos de delitos contra la administración pública nos estamos refiriendo a un valor social, y encaja con la clasificación comunitaria, y esto tiene trascendencia y significado para proteger la supervivencia y seguridad social de una comunidad de individuos, proteger la integridad y la forma de organización, que exige la protección jurídica de acuerdo con la gravedad y a la fuerza de una tutela legal.

¹⁴⁶Código Tributario, El Salvador, artículo 11.

¹⁴⁷ Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, (Colombia: 1999).

Se considera también que el bien jurídico es una noción abstracta cuya función es establecida por la norma penal, que va dirigida a la protección de un objeto¹⁴⁸, en este sentido se afirma que el derecho penal protege bienes jurídicos a través de la tipificación de conductas atentatorias contra los mismos¹⁴⁹. En este contexto la teoría del bien jurídico tiene sentido y está relacionada a la constitución de la república, por ende, al fenómeno de la constitucionalización del derecho, a una adecuada política criminal, a una función limitadora del *ius puniendi* del Estado, a una teoría de interpretación de normas jurídicas penales y al estudio de la antijuridicidad material de la lesión o puesta en peligro del interés jurídico.

Cuando nos referimos al fundamento de la constitución analizamos la trascendencia de lo que se pone en peligro en relación con el bien jurídico protegido, donde el derecho penal debe de proteger valores fundamentales, considerados importantes para mantener el orden social, fundamentos reconocidos en las constituciones de los países. En este sentido el derecho penal que protege un bien jurídico se encuentra limitado y respaldado por la Constitución.

En relación con el bien jurídico respetando y tomando como base una adecuada política criminal, el derecho penal debe de actuar de esa forma, bajo ciertos parámetros, bajo líneas definitorias de actuación, en el caso de la persecución del delito de evasión fiscal atribuida al sector informal, en el país se deben de replantear las políticas criminales. Esto exige la elaboración de normas con rigor científico, orientadas a una efectiva protección de determinados bienes jurídicos, y deben de estar dirigidas a identificar y controlar los daños y ataques graves de aquellos bienes fundamentales¹⁵⁰.

Se tiene claro que el derecho penal es parte del aparato punitivo que tiene el Estado, por lo tanto, es fundamental que se active ante las amenazas o lesiones

¹⁴⁸ Fernando, Velásquez. *Manual de Derecho penal, parte general*. (5ª. ed. Bogotá: Ediciones jurídicas Andrés Morales, 2013). 955.

¹⁴⁹ Forero Hernández, Carlos F. "El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española", (Nuevo Foro Penal, 95, 2020).

¹⁵⁰ Forero Hernández, "Delitos contra el orden económico y social", 722.

más graves. Y acá entra en juego la función limitadora del *ius puniendi* del Estado. Está establecido que esta debe de ser la última ratio del derecho. Por ello es importante reflexionar si en el caso del sector informal que no paga impuesto se debe de perseguir de forma directa por el derecho penal, o se debe de buscar otros caminos como es el caso de integrar a este sector al sector formal.

Es claro que lo que se está protegiendo es sumamente importante, tomando en cuenta que eso dependerá de la determinación del injusto penal. El caso del sector informal en la economía es un bien jurídico de orden económico y social, esto tendría que valorarse desde el estudio de un derecho económico.

El Estado de El salvador establece el orden económico en la constitución, y se compromete a promover el desarrollo económico y social, a través del fomento de los diversos sectores de la producción y defenderá el interés de los consumidores¹⁵¹. Así mismo contempla la garantía de la libertad económica, en lo que no se oponga al interés social¹⁵². Pero esto está relacionado a la de intervención del Estado en la economía, sobre la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto, donde es obligación de esta entidad vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine¹⁵³.

Son delitos relacionados al régimen económico y de la hacienda pública, por lo tanto, son delitos contra el “**orden económico social**”, se contempla un interés general que son necesarias para el correcto ejercicio de las libertades en este caso económicas, situación que es organizada y planificada por los diferentes Estados en las economías establecidas, esto entendido como el establecimiento de un sistema producto del ordenamiento previamente establecido de los países.

Acá se pueden valorar tres elementos esenciales a tomar en cuenta, el primero la libertad económica en un sistema establecido, donde se le permite a

¹⁵¹ Constitución de la República de El Salvador, El Salvador, artículo 101.

¹⁵² *Ibíd.* artículo 102.

¹⁵³ *Ibíd.* artículo 195.

cualquier persona el beneficio y el uso, también los sujetos tienen derecho a tener un sistema tributario justo, pero también el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con las capacidades económicas. Cuando se plasman obligaciones fiscales en la normativa existe una exigencia de solidaridad social que hay que cumplir, en el cumplimiento de los tributos, de garantías constitucionales de justicia, progresividad, igualdad.

Se hace una referencia al cumplimiento económico y al manejo de los tributos, existe un interés no solamente individual, sino que también colectivo, por lo tanto, el bien jurídico protege eso, en este sentido el análisis del bien jurídico contra la Hacienda Pública, a pesar de que nuestra legislación no contempla unido este problema a la Seguridad Social, si están relacionados. Existen dos fuertes teorías que han superado la tesis de *deberes de lealtad* hacia el Estado.

Se tiene la tesis patrimonialista, y la tesis funcional, la tesis patrimonialista enmarca la defensa de intereses patrimoniales supraindividuales. Donde autores ponen su atención en el erario o patrimonio del Estado, y otros en la recaudación tributaria. Donde estos sería el bien jurídico tutelado ya que se trata de un delito de resultado que exige el perjuicio en la recaudación tributaria, y aparece en un primer momento como el objeto inmediato de protección penal, donde se considera que el bien jurídico tutelado es la recaudación, ubicándonos en “intereses patrimoniales supraindividuales¹⁵⁴”. En este caso el bien jurídico protegido es el *interés patrimonial* de la Hacienda Pública, estando frente a delitos patrimoniales, es decir, el interés patrimonial protegido en la recaudación tributaria.

La Tesis funcional, está desarrollada en base a la función tributaria, a la recaudación de ingresos públicos, se constituye la administración con la finalidad de la defensa del interés público relacionada a una efectiva actuación de las normas tributarias., referida esta a los procedimientos. Cuando los sujetos

¹⁵⁴ Juan Carlos Ferré Olivé, *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, (Huelva España, Revista penal México, 2015)

cometen el delito fiscal y el fraude se ataca a la Hacienda Pública, pero en sus funciones, así se tiene que lo que se ataca son funciones como la recaudación de ingresos públicos mediante los tributos, y la función financiera que concierne al gasto público, a los beneficios fiscales o subvenciones sin estas dos áreas no tendría sentido el mandato Constitucional de la Hacienda Pública, porque tanto la recaudación de ingresos públicos es esencial para el cumplimiento de las obligaciones del Estado como también la función financiera, que es donde el Estado realiza el gasto público. No se puede perder de vista que la defraudación afecta en gran medida los *aspectos sociales* de la política económica.

Surgiendo también un planteamiento ecléctico, donde es aceptada la idea de funcionalidad del tributo desarrollándola en un bien jurídico genérico o *ratio legis*, pero que aplican en base a un bien jurídico inmediato o específico, prevalece la parte técnica y ello trae también consecuencias penales efectivas a los intereses patrimoniales del Estado, como es el caso de El Salvador. En relación con el derecho penal el cómo se abordan estos delitos es importante, porque el delito fiscal genera una disminución del erario público, pero también se convierte en un delito económico que incide de forma negativa en la política social económica donde este incide a su vez en las inversiones, distribución de la renta nacional, y ahí es donde se frustran los fines u objetivos del Estado y la sociedad.

Un delito fiscal como delito económico, porque se cobra tributo, como impuestos, tasas y contribuciones en los procesos económicos, tratando de mantener y respetar los valores del derecho fiscal, con la finalidad de influir en los procesos económicos y tratar de mejorar el sistema vigente, es de considerar que también no hay que perder de vista que puede ser también un delito económico social, porque afecta a todos, afecta a la institucionalidad, al sistema y a la sociedad.

Otra teoría afirma que el bien jurídico protegido es el orden económico o a la administración del Estado, porque está referido a un delito que forma parte del derecho penal económico, y el ataque va dirigido contra el orden económico en un

estado de derecho¹⁵⁵. En un análisis sobre delitos fiscales se plantea también que se está ante un delito contra la fe pública y el deber de lealtad, donde el bien jurídico protegido podría ser la falsedad, y falta de un deber de lealtad al Estado, pero se afirma que esta postura tiene subjetividad, y afectará la anti juridicidad de este delito, porque el objetivo del injusto penal se basa en la lesión de bienes jurídicos, en el resultado lesivo que se comete cuando se lesiona, pero lo que se protege es la lesión patrimonial, que es causada a la hacienda pública.

Tal como se plantea la teoría ecléctica y es la posición de nuestra legislación, se plantea como un delito pluriofensivo, porque se armonizan las posturas doctrinales, donde se lesiona el patrimonio del estado, pero a su vez los intereses de una economía nacional, en este sentido se afecta la política económica del Estado y por ende el reparto equitativo de las cargas tributarias en los ciudadanos, afectando a su vez los principios de igualdad, seguridad social, equidad social etc.

4.2. Sujetos

Partimos de la idea de que el ordenamiento jurídico del país está fundamentado en un estado constitucional de derecho, y es este quien desarrolla el régimen tributario, y existe un vínculo jurídico entre el Estado y el particular. Son derechos y obligaciones fundamentales para mantener el equilibrio del Estado, Por un lado, las obligaciones tributarias parten de la idea de responsabilidad fiscal, el cumplimiento de las obligaciones tributarias como contribuyente, es decir, los que realizan el hecho generador del tributo como responsable directo de la prestación tributaria, o en otro caso quien tiene la calidad de responsable, el designado responsables de la prestación tributaria ajena en virtud de la norma.

En el caso del impuesto del IVA, este se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; a la prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo

¹⁵⁵ María del Pilar Ruíz Rescalvo, *La Prescripción Tributaria y El Delito Fiscal*, (España: Dickinson, S.,L., Universidad Rey Juan Carlos, 2004)

de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen para ello, en este sentido la fuerza de la norma se dirige hacia esos bienes, en el caso de las transferencias de bienes muebles corporales, existe un hecho generador, y eso constituye un impuesto, a la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales el cual comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa, además de ello se tienen los títulos valores y otros instrumentos financieros se consideran bienes muebles incorpóreos, es decir, siempre existe un beneficio o ganancia por parte de quienes realizan estas transacciones.

Esto lo hacen los particulares, por ello están obligados a declarar, en este caso la transferencia que realizan de este hecho generador, del impuesto, ya sea a prestaciones de deservicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorarios, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración. También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente, destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a terceros.

Es una obligación que encierra a todos los sujetos que hacen estas actividades y a nuestro juicio encierra también al sector informal, pero éste no lo hace aprovechándose del mercado, es decir, que gravan a otras personas cuando pueden aumentando los precios y se quitan el pago y no pagan al Estado.

Es el Estado el que exige la obligación en este caso es el sujeto activo de la relación tributaria, porque es un vínculo jurídico de derecho público, y el Estado lo hace en el ejercicio del poder de imponer, el cual exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la Ley y que le da origen, en este caso el hecho generador.

Existe una declaración que es una obligación tributaria del contribuyente o responsable, debe de hacer del conocimiento al Fisco del hecho generador porque es su obligación, para pagar el monto de la cuantía, el monto de la prestación tributaria a pagar¹⁵⁶. El bien jurídico protegido debe ir dirigido a la hacienda pública, porque es esta la que representa el interés que puede afectar a la sociedad al no cumplir con la obligación tributaria de los sujetos. Es una función de recaudación del estado, y la configuración del delito fiscal como delito de resultado, hay un perjuicio económico sufrido a la hacienda pública, pero esta tiene una función fundamental que es la redistribución de la riqueza que se ve afectada por la no retribución fiscal.

En el Código Tributario salvadoreño se entiende como sujeto pasivo, todo aquel que efectúe operaciones mercantiles, desarrolla actividades como, profesión u oficio¹⁵⁷, o administrados¹⁵⁸, y toma como sujeto activo a la Administración Tributaria¹⁵⁹, y se le establecen funciones básicas¹⁶⁰.

La normativa tributaria es clara cuando establece que los obligados es el que tiene la calidad de contribuyente o la calidad de responsable¹⁶¹.

También es obligado el responsable solidario¹⁶². Se contempla también la responsabilidad de las personas naturales quienes podrán actuar ante la Administración Tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados debidamente acreditados. Y las personas jurídicas quienes actuarán por medio de quienes, de acuerdo con las disposiciones aplicables, ejerzan su

¹⁵⁶ Código Tributario, El Salvador, artículo 91.

¹⁵⁷ *Ibíd.* artículo 257.

¹⁵⁸ *Ibíd.* artículo 4.

¹⁵⁹ *Ibíd.* artículo 273.

¹⁶⁰ *Ibíd.* artículo 23.

¹⁶¹ *Ibíd.* artículo 30.

¹⁶² *Ibíd.* artículo 31.

representación legal, la cual deberá ser debidamente comprobada¹⁶³. Las que tendrán una identificación tributaria¹⁶⁴.

Existe la obligación de inscribirse como contribuyente del impuesto al IVA en El Salvador, pero de acuerdo con el volumen de ventas e ingresos que perciban y al total de activos en bienes y en dinero con el que cuenten y comercien¹⁶⁵. La cuantía Las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto **menor a cincuenta mil colones (\$5,714.28)** y cuando el **total de su activo sea inferior a veinte mil colones (\$2,285.71)**.

Es lo que permite al sector informal del comercio dejarlo a su conveniencia de registrarse o no dentro del fisco, esta es una ventana que utilizan porque no hay un registro por parte de ellos ante el fisco, hay esfuerzos al respecto, pero como el control en las Mypimes la obligación se esfuma con esta figura jurídica¹⁶⁶. Así mismo lo contempla el Código Tributario¹⁶⁷. La norma en mención es un poco contradictoria cuando en su inciso final dispone que este artículo no tiene aplicación respecto de sociedades e importadores, ni tampoco cuando un contribuyente tenga más de un local que en conjunto excedan los límites señalados en el inciso primero. Y es claro que a la luz de la realidad que viven algunas personas del sector informal muchos de ellos cuentan con más de un local.

En este sentido los obligados o sujetos pasivos no pueden ser cualquier sujeto o persona, por lo tanto, estamos ante un delito de especial, donde el sujeto o autor del delito debe reunir determinadas características o cualificaciones personales, ya que se requiere la existencia de una relación jurídica tributaria entre la Hacienda Pública (acreedora) y el obligado tributario (deudor).

¹⁶³ Código Tributario, El Salvador artículo 32.

¹⁶⁴ Código Tributario, El Salvador artículo 33.

¹⁶⁵ Código Tributario, El Salvador artículo 86.

¹⁶⁶ Ley del IVA de El Salvador, El Salvador, artículo 28

¹⁶⁷ Ley del IVA de El Salvador, El Salvador, artículo 86

En el país existe la figura del auditor, es decir, la actuación de un tercero, pero en este caso el sujeto pasivo debe de brindar información que el auditor le solicite para realizarle la documentación a presentar al fisco, en este caso queda claro que el tercero no es un sujeto pasivo, aunque en un momento pueda llegar a tener responsabilidades penales o problemas de sanción por ocultar alguna información¹⁶⁸. El auditor tiene una serie de obligaciones el cual deberá cumplir¹⁶⁹, la misma norma contempla las situaciones o los casos de cuando en Dictámenes e Informes Fiscales que Carecen de Validez para la Administración Tributaria¹⁷⁰.

Es de tomar en cuenta que el dominio funcional del hecho queda siempre en manos del obligado, o quien actúe en su nombre, único que puede presentar la declaración engañosa, capaz de originar el perjuicio para la Hacienda Pública. Cualquier persona puede realizar la declaración de otro, pero sólo el titular puede reconocer y firmar la declaración, en este sentido sólo él queda obligado respecto a la Hacienda Pública, sólo él puede responder penalmente de ese reconocimiento.

Un tercero podrá responder penalmente, pero no en concepto de autor, podrán responder de acuerdo con las situaciones, y al servicio que prestan en el trabajo al sujeto pasivo obligado en la hacienda pública, estas situaciones pueden que se rigen por las reglas generales de la participación en delitos especiales.

4.3. Conducta Típica

El tratar de enmarcar el delito fiscal, uno se encuentra con la dificultad de delimitarlo, de ubicarlo por la característica de que es pluridisciplinar, porque la conducta de los administrados que son los que lesionan los derechos de la hacienda pública, el tratamiento recibido es de orden de un ilícito criminal, teniendo estas características el ilícito de delito fiscal, se afirma que no se tendrá que adecuarlo al derecho penal común, ni sólo al derecho tributario, sino que se tendrá que adecuar al derecho penal tributario.

¹⁶⁸ Código Tributario, El Salvador, artículo 133.

¹⁶⁹ *Ibíd.* artículo 135.

¹⁷⁰ *Ibíd.* Artículo 136.

Al aplicar la retribución al ilícito fiscal se observa que existen sanciones de naturaleza penal declarada de forma judicial¹⁷¹, e ilícitos tributarios administrativa o civil¹⁷², acá existe un elemento importante a tomar en cuenta, en la doctrina española se afirma la sanción propia del derecho penal es la pena, donde se da una sanción por un juez y respetando las garantías jurisdiccionales, se sostiene que el derecho sancionador administrativo no puede imponer penas sino sanciones de carácter administrativo.

En España el Código Penal contempla los delitos relacionados con ingresos tributarios, el delito de defraudación tributaria (305, 306), y el delito contable (310); los delitos relacionados con el gasto público o fraude de subvenciones (308, 309); y los delitos por defraudación a la seguridad social (307). En El Salvador encontramos que en la vía penal existe una persecución de defraudación sobre los “reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos¹⁷³”, defraudación por “proposición y conspiración¹⁷⁴”, la “penalidad del delito masa¹⁷⁵”, “la defraudación al fisco¹⁷⁶”, dentro de ellos está la “evasión de impuestos”. No se logra ver por ningún artículo una defraudación a la seguridad social, es de pensar que estas acciones vendrían muy bien formularlas como delitos ya que el sector informal en muchos negocios tiene personal, pero no sin cumplir con la función social laboral.

La cuantía defraudada como elemento del tipo, pensada desde el delito fiscal como delito de resultado, se considera que existe un perjuicio patrimonial, un resultado dañoso, en este sentido el elemento del tipo tiene la característica de resultado necesario, en la que subsiste el tipo objetivo. Se afirma que el ilícito no sólo es un delito de resultado, sino también un delito determinado por el resultado,

¹⁷¹ Código Penal de El Salvador, El Salvador, artículo. 249-A.

¹⁷² Código Tributario de El Salvador, El Salvador, artículo 253

¹⁷³ Código Penal, El Salvador, artículo. 250-A.

¹⁷⁴ Código Penal, El Salvador, artículo. 251.

¹⁷⁵ Código Penal, El Salvador, artículo 73.

¹⁷⁶ Código Penal, El Salvador, artículo 249.

esto en relación, si esto es más gravoso la pena privativa de libertad, y la multa más elevada¹⁷⁷.

Ante ello surge el cuestionamiento si la suma, es decir, la cuantía, constituye un elemento del tipo penal, o es una condición de punibilidad, ante ello, el elemento del tipo penal para su culpabilidad, si es la objetividad de punibilidad que abarca el dolo. Del tipo objetivo dependerá la propia existencia del delito.

Al ubicarnos en la cuantía defraudada, significa que existe la posibilidad de que si no se supera esa cuantía defraudada no existe delito¹⁷⁸, aquí viene un análisis que critica dicha situación, al normar así se niega que esa cuantía sea el resultado del tipo objetivo, desfigurando a la vez la referencia de la conducta de prohibición establecida en la norma penal, el realizar conductas que defrauden, que importen una lesión por dicha cantidad, en este sentido la condición de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de culpabilidad, generando una incongruencia al establecer que la defraudación debajo de dicha cantidad es típica y antijurídica, es decir, culpable pero no punible.

Tratadistas como Muñoz Conde, consideran la cuantía mínima defraudada como la condición objetiva de punibilidad, la defraudación por debajo del límite de la cuantía es constitutiva de una acción típica, antijurídica y de culpabilidad, pero no punible, haciendo énfasis el legislador y basado más en una política criminal, en base a la gravedad del ilícito.

El delito fiscal, es una lesión en perjuicio de las arcas del estado, y la cuantía es el perjuicio de esa condición objetiva de punibilidad¹⁷⁹, el delito fiscal es un delito de peligro que tiene una condición objetiva de punibilidad.

Se analiza que, si el delito fiscal es un delito de resultado, que tiene un perjuicio patrimonial en contra del estado, en contra del erario público, y que dicho perjuicio es determinado a partir de dicha cuantía es una condición objetiva de

¹⁷⁷ Jurisprudencia de España, Sentencia, *Referencia*: RJ 1993, 2547 (España, 1993).

¹⁷⁸ Código Penal, El Salvador, artículo Art. 249-A

¹⁷⁹ Juan Bustos Ramírez. *Manual de Derecho Penal, Parte General*, (Barcelona 1994).

punibilidad, pero es de dejar claro que el acto es ilícito sea cual sea la cuantía. Es decir, la acción de defraudar es un ilícito no importando la cuantía, pero si no se llega a una cuantía establecida en la norma penal no existe un grado del injusto necesario para declarar la acción delictiva.

En el código penal salvadoreño, cuando se refiere a la defraudación al fisco, sólo enumera las acciones¹⁸⁰, no define como en el código de España¹⁸¹ que contempla el ilícito y establece, “el que, por *acción u omisión*, defraude a la Hacienda Pública estatal”, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma,

Pero en ambos existe un presupuesto previo, la existencia de una *relación jurídica tributaria*, esto es entre la Administración y el sujeto obligado tributario, se afirma que nace de una deuda tributaria o concesión de un beneficio fiscal. Esto como consecuencia de un hecho imponible, el cual genera la obligación tributaria, es un hecho imponible tipificado.

Es importante señalar que, con la evasión de tributos, o la obtención ilícita de beneficios fiscales por importe superior a cierta cantidad económica; tiene un componente de defraudación en la conducta realizada por parte del sujeto o sujetos activo que consigue el resultado. Toda acción u omisión contraria a la norma que tiene como finalidad lesionar el bien jurídico protegido, y esto constituye un injusto desde la perspectiva de la antijuricidad general. En este sentido sólo se constituirá el injusto penal cuando la acción u omisión sea subsumible en un tipo penal.

El delito fiscal que se construye en base a un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento conlleva la conducta típica, por acción u omisión, el cual exige evitar el pago de tributos de acuerdo con una cuantía que será la cuota

¹⁸⁰ Código Penal, El Salvador, artículo 249.

¹⁸¹ Código Penal, España, artículo 305.

defraudada donde dicho resultado se construye sobre un elemento objetivo del tipo, fijado por la Jurisdicción penal.

Tipos subjetivos

Uno de los elementos subjetivos que encontramos en el delito de defraudación al fisco o evasión fiscal, es el dolo, el cual es un engaño, fraude o simulación llevados a cabo de forma maliciosa con la intención de dañar a alguien, en este caso es a la hacienda pública y por ende a la sociedad, es una acción deliberada de cometer un delito a sabiendas que son acciones que están fuera de la norma y del daño que puede causar, existe una mala intención por parte de los sujetos.

En la legislación salvadoreña el legislador lo establece como delito de tipo doloso, el tipo exige un desvalor de acción que se expresa a través del dolo, el cual esa conducta deberá de ser sancionada como más gravemente lesiva del bien jurídico, en este caso el resultado que viene manifestado por el requisito de la cuantía, es una justificante, en tal sentido la distinción sancionadora de las infracciones tributarias que para no atentar contra el principio “non bis in idem” se deben regular por el derecho penal para los casos más graves, atendiendo al desvalor de la acción del dolo y su cuantía, al Impuesto sobre la Renta la *suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones (\$34,342.85) si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones (\$57,142.85)., Impuesto evadido que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones(\$11,428.57 a \$43,285.71), si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones(\$43,285.71) en el período tributario.*

El delito de evasión de impuestos contempla la omisión de no declarar hechos generadores, o que declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, es decir existe un conocimiento claro por parte de los sujetos que quieren evadir, el sector informal puede caer en

esta situación, porque existe un ánimo de no registrarse como contribuyente para evitar pagar el impuesto.

El delito de defraudación en el Derecho Alemán es sancionado la actuación dolosa, y se admite tanto el dolo directo y eventual el dolo en el delito de defraudación tributaria tiene la característica de que los sujetos tienen el conocimiento y la voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo, sujetos que por medio del engaño producen un perjuicio en contra de la hacienda pública.

Existe un resultado como elemento del tipo que es tomado por el dolo del sujeto que quiere realizar la acción de no declarar ante el fisco, Él sabe perfectamente y conoce sobre la obligación que le mandata la norma de obligación tributaria, un tributo en favor de la Hacienda Pública, y si lo conoce también tiene la intención de no cumplirla, de defraudar al fisco, y ahí está la intención de producir un error o engaño en la Hacienda Pública que la lesione o le ocasione un perjuicio.

Existen tres posiciones en relación con el elemento subjetivo del tipo en el delito de defraudación tributaria, a) no existía elemento subjetivo alguno, Bacigalupo consideró que el ánimo de lucro no era más que una reiteración, ya que éste pertenecía al dolo, y que el ánimo de lucro no podía admitirse como elemento subjetivo del injusto en este delito, por no ser una especie de estafa. b) el verbo defraudar acogía en sí mismo un elemento subjetivo que era el de ánimo de engaño o de error en la Hacienda Pública. Y c) junto al ánimo de defraudar existía otro elemento subjetivo que era el ánimo de lucro, en este sentido se afirma que el sujeto defraudaba con el ánimo de obtener una ventaja patrimonial, y no acción no era de solamente defraudar¹⁸².

Se afirma que en el verbo defraudar, como el ánimo de engaño o error que se quiere provocar en la Hacienda Pública no es un elemento subjetivo del injusto,

¹⁸² María Lourdes Baza de Lafuente *El delito fiscal* (España:1977).

es el propio dolo, el dolo se hace presente cuando al exigir que el sujeto actúe conociendo y sabiendo que está utilizando engaño para lograr el resultado.

4.3.1 Presupuesto, capacidad, tipicidad

Es importante tomar como relevante lo que afirma la doctrina en relación con lo que se entiende por tipicidad y cuando esta procede, es importante porque en el caso de la defraudación fiscal, el código es claro que la obligación recae en personas naturales o jurídicas que tengan un registro, a pesar de que el IVA lo pagamos todos, pero aquellas personas que se dedican al negocio dentro del mercado deberían de estar registradas también, pero el sector informal no lo hace así desde esta investigación esta situación es una limitante, para perseguir las acciones que pudieran tener estos sujetos en sus actividades. *“La tipicidad es la adecuación de un hecho cometido a la descripción que de ese hecho se hace en la ley penal. Por imperativo del principio de legalidad en su vertiente del nullum crimen sine lege solo los hechos tipificados en la ley penal como delitos pueden ser considerados como tales. Ningún hecho, por antijurídico y culpable que sea, puede llegar a la categoría de delito si, al mismo tiempo, no es típico, es decir, no corresponde a la descripción contenida en una norma penal”¹⁸³.*

A pesar de que podemos pensar en la aplicación de la figura jurídica de la comisión por omisión. Aunque es de tomar en cuenta que existe el principio de intervención mínima aquellos más intolerables y lesivos para los bienes jurídicos más importantes, se afirma que no quiere decir que el legislador tenga que describir con toda exactitud los comportamientos que deban ser castigados.

En los delitos relativos a la hacienda pública en El Salvador, específicamente en la defraudación al fisco donde se encuentra la evasión fiscal, no existe una definición del delito como se tiene en España, en el caso de nosotros sólo se toma el elemento de **omitir o declarar hechos generadores**, pero desde el juicio de esta investigación deberían de estar claramente los dos conceptos la acción y la omisión para conectar de forma directa con el artículo 20

¹⁸³ Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*. (Bogotá Colombia), 199

del Código Penal de El Salvador sobre la comisión por omisión, porque realmente no se hace una acción en el caso de la evasión de impuesto por parte del sector informal para no pagar el impuesto, es decir, que en el fondo existe la acción de no registrarse para no pagar impuesto.

Pero si se aplicara el artículo 20 del código penal salvadoreño, donde queda el presupuesto de previo la existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre la Administración y el sujeto activo del delito u obligado tributario, es claro que la relación jurídico-tributaria surge como consecuencia de la realización de un hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria, pero en base a un registro, a un control, porque de esa forma surge la relación jurídica tributaria, no se habla de un impuesto indirecto, como el IVA que lo pagan todas las personas, pero las que comercian también en esa clase de tributo deben de estar registradas, tal como lo afirma nuestra legislación.

Cuando se habla de la “**capacidad**”, se está referido a la categoría de culpabilidad en la que pueden estar los sujetos, por obligaciones o relaciones adquiridas en este caso es la relación tributaria de los sujetos con el estado y la obligación del sujeto pasivo de cumplir con la tributación, en este sentido la culpabilidad está referida a la capacidad de una persona de ser sujeto de derecho en materia penal, donde “la acción típica y antijurídica del injusto ha de ser culpable.

4.4. Fases de Ejecución del Delito, relación causal, omisión, acción, resultado.

Se afirma que la acción penalmente relevante es la que se realiza en el mundo exterior, la importancia de que la acción, como una manifestación de voluntad, y el resultado, como consecuencia externa derivada de la manifestación de voluntad, en el delito de evasión hay una voluntad de defraudar a la administración pública, y en base a la doctrina la defraudación se contempla en el ámbito jurídico penal, como concepto objetivo, y subjetivo. En lo que concierne al sentido objetivo, nos referimos a un perjuicio patrimonial, a una conducta contraria a la rectitud, y en lo

subjetivo, se encuentra el elemento de la intencionalidad de ocultar, alterar o desfiguración de las bases tributarias a través de un engaño.

El engaño se podría considerar que es una estafa, pero existen diferencias en el delito fiscal, se afirma que este delito viene limitado por que se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión. Esta figura del engaño debe de tomarse desde la parte objetiva y la subjetiva, el sujeto engaña objetivamente, pero a la vez el sujeto sabe que a través del engaño puede conseguir y obtener la finalidad de evadir. El elemento objetivo como comportamiento activo u omisivo que mediante engaño y en base a la realización de esa modalidad es tipificada y se produce un perjuicio a la Hacienda Pública.

El eludir el pago de sumas que se deben a la administración, ya sea por bienes por tributos, retenciones o ingresos a cuenta, es un comportamiento activo, engañoso, que se hace por medio de hacer movimientos falsos, ocultando datos en la declaración que se realiza con la finalidad de provocar error en la Administración. En este sentido dentro de la objetividad el engaño será aquel comportamiento (activo u omisivo), ¡que tiene la capacidad de provocar el riesgo prohibido, o que desaprueba la norma.

Objetivamente el engaño tiene que comprobarse, el comportamiento deberá manifestar el engaño, el cual deberá valorarse, es de vital importancia verificar si éste era adecuado para producir un daño en la Administración. Esto tiene que realizarse con los medios de pruebas que se tengan para comprobar lo que se presenta como declaración, porque esta puede ser incompleta, y no contener ningún engaño, ningún error, en este sentido con los controles que tiene la administración y los documentos que tiene el obligado a declarar se constata que no hay comportamiento típico porque que no hay engaño, sino en todo caso, un perjuicio puramente administrativo, de gestión, que implicará una infracción administrativa y su correspondiente sanción¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Código Tributario, El Salvador, artículo 4.

Esta situación es importante porque es de estar seguros de que tanto se ha afectado o alterado o puesto en riesgo el bien jurídico protegido, por ello es fundamental que quede claro el ámbito de la imputación objetiva, estando claro si la conducta crea un riesgo y, crea un resultado concreto el mismo. En este sentido si hay que imputar un resultado a la acción del autor, esta debe de haber creado un riesgo jurídicamente relevante de lesión de ese bien jurídico.

Por ello en las declaraciones no completas no se observa un incremento del riesgo permitido, ya que esta puede conllevar un error, lo determinante será el engaño, aunque los sujetos cumplan con la presentación de sus declaraciones, lo que se verificará es el resultado que se cause, y eso servirá de trascendencia a los efectos de determinación de los elementos del tributo necesarios para una correcta liquidación.

Referente a la acción tenemos que en sentido amplio contiene todos los comportamientos realizados por el sujeto activo con el fin de producir el error a la Hacienda Pública, el daño, o perjuicio, pero además de ello el resultado deberá de producirse, es el perjuicio patrimonial en contra de la hacienda pública. Por el mismo hecho de afectación a la hacienda pública esto es un delito de lesión

En cuanto a la conducta omisiva, el código penal español, habla de una conducta activa y omisiva, en la legislación salvadoreña la norma penal sólo se refiere al que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, el término de omisión, es de considerar que si sólo el hecho de no cumplimiento del deber de presentar una declaración tributaria puede ser ocasión de un fraude fiscal.

Algunos doctrinarios insisten en que no basta para calificar el delito de defraudación con la simple omisión de declaración, si el contribuyente cumplía con las demás obligaciones tributarias a que estaba sujeto; además de ello manifestaban, era necesaria la utilización de una actitud engañosa, fraudulenta o

falaz que tuviera como objeto la defraudación del impuesto¹⁸⁵. Todo ello es importante por el elemento del engaño, debe de tenerse ese elemento, de lo contrario para este autor no sería un delito de defraudación, en este sentido qué sucede con aquellos que no están obligados por la norma, como es el caso del sector comercial informal por el hecho de no estar registrados, todo ello desde el análisis de teoría del delito y el derecho penal, pudiera parecer que se violentaría el mismo derecho, para lo cual el legislador, y la institucionalidad tributaria debería de contar con otra serie de normas para cumplir con estas exigencias del derecho y de la dogmática jurídica y de la teoría del derecho penal.

La simple omisión no necesariamente es una defraudación, y la comisión omisiva podría tener sentido y aplicarse en este delito cuando el incumplimiento de los deberes formales coincidiera con el engaño, concibiéndose la omisión como una auténtica “*mise en scene*” dirigida a engañar a los órganos de la Administración Tributaria¹⁸⁶. La pregunta en la legislación de El Salvador sería si la falta de registro, si la negativa de no registrarse por parte del sector informal al registro tributario del país sería suficiente para declarar o aplicar el artículo de la comisión por omisión, y con ello responsabilizarlos de que han cometido el delito de defraudación a la administración tributaria o evasión fiscal.

A continuación, se desarrollará los delitos omisivos ellos con el fin de determinar si el comerciante informal podría ser sujeto activo de este delito que nos ocupa en el presente ensayo.

4.4.1 Los delitos de Omisión y su clasificación.

Los llamados “delitos de omisión”, consisten en “no realizar” la acción mandada por la ley, estando en la capacidad de poder realizarla, por consiguiente,

¹⁸⁵ Quintero Olivares, “*el nuevo delito fiscal*”, (revista de derecho financiero y hacienda pública núm. 137, Barcelona).

¹⁸⁶ Rodríguez Mourullo, “*Presente y Futuro del Delito Fiscal*”, (Madrid: España).

el tipo penal describe la circunstancia de no actuar conforme a la acción esperada por la ley.

En la actualidad no hay discusión en que existen dos formas de comportamiento penalmente relevante: la acción y la omisión; las cuales, en nuestro caso específico, se encuentran expresadas en el artículo 19 del Código Penal.

Ahora bien, la estructura de la omisión tiene como característica básica que es en referencia a una acción, “no puede concebirse una omisión en sí, sino siempre en relación con determinada acción”.¹⁸⁷

En los delitos de omisión se infringe una norma preceptiva, es decir, que ordena actuar en un determinado sentido, castigando el no hacerlo.

La omisión¹⁸⁸ no se identifica en absoluto con la pasividad física, sino que consiste en hacer algo distinto a lo que ordena una norma preceptiva.

Un ejemplo de Omisión es el siguiente: **No hacer el pago de impuestos:** Con la evasión de impuestos, la persona omitió el pago de la obligación que el fisco le generaba.

El presupuesto de la omisión genera delitos de **omisión pura y delitos de comisión por omisión.**

Los primeros consisten solo en no hacer algo determinado, mientras que en los segundos además se requiere la no evitación de un resultado que se produce.

En la técnica que el Código utiliza, hay ocasiones en que la omisión está prevista como tal en la ley, mientras que tal no sucede expresamente en otras,

¹⁸⁷ Hans Welzel, *Derecho Penal Alemán*, (11ª Ed., traducción de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1976), 191.

¹⁸⁸ Código Penal., El Salvador, artículo 19.

donde a la caución del resultado se puede llegar tanto por acción como por omisión (comisión por omisión).

La relación de causalidad.

En los delitos de comisión por omisión, la relación de causalidad no es necesaria para la imputación objetiva del resultado, sino que en este tipo de delitos lo que se requiere es que el sujeto no haya impedido el resultado cuando debió hacerlo, en virtud de la posición de garante que ocupaba.

Jurisprudencia.

La conducta omisiva es aquella en la cual el sujeto activo, no realiza una determinada acción que le impone la norma jurídica, siendo que tal inactividad sólo será relevante en la medida que esta exigida por la norma, es decir el concepto de omisión debe entenderse bajo una connotación normativa, es decir jurídico-peal y no meramente en su sentido natural.

La omisión que se estructura a partir del artículo 201 CP la podemos adecuar a las que la doctrina califica de propias; con ello se quiere indicar que, en tales omisiones, lo que es punible es la mera infracción del deber de actuar, que le es impuesto al sujeto activo, por el supuesto de hecho de la norma penal. Son elementos dogmáticos de los delitos omisivos propios a nivel del tipo objetivo: (a) la descripción del deber de acción, la cual consiste en los presupuestos del hecho que originan el deber de actuación, la cual consiste en los presupuestos del hecho que originan el deber de actuar; (b) la no realización por parte del sujeto activo de la acción determinada que la norma penal ha impuesto; (c) el poder de acción el cual consiste en la capacidad actual que el sujeto tenga para poder realizar la acción mandada; (d) el nexo de evitación. En el aspecto subjetivo se requiere la

conurrencia del dolo sobre la situación típica y del poder de realización de la acción mandada.¹⁸⁹ (T.S. 3° S.S., 18-05-01).

Los delitos comisivos de omisión requieren una calidad particular como es el deber de cuidado o posición de garante por parte del sujeto activo, ósea que, son hechos generados que pudiesen llevar a una comisión por omisión debido aun no actuar.

La estructura típica del delito omisivo puede responder al delito doloso de omisión, o al delito culposo de omisión. La omisión se construye a partir de preceptos imperativos que mandan a desarrollar ciertas conductas.

La omisión puede manifestarse de tres formas distintas:

- a) Los llamados tipos de omisión propia, en los cuales, lo que se criminaliza es la infracción de un deber de actuar, sea que acontezca o no un determinado resultado, estos tipos penales se describen expresamente como tipos omisivos, ejemplos de los mismos serían los Arts. 175, 176, 201, 278 todos del Código Penal, entre otros;
- b) Los denominados tipos de comisión y omisión propia, en los cuales se sanciona en el mismo tipo penal, tanto la acción generadora de un resultado como como la omisión de evitarlo, dando lugar a la combinación simbiótica de acción y omisión como por ejemplo el Art. 275 del Código Penal,
- c) La comisión por omisión, o tipos impropios de omisión, por los cuales la no realización de una conducta bajo circunstancias especialísimas importa que equivalga a la comisión de un hecho.

Clasificación de los delitos de omisión.

Omisión propia e Impropia. El Art. 20 del código penal nos hablaba entre otras condiciones, la condición de garante y se planteaba el ejemplo como omisión propia, aquella omisión del deber de socorro, cuando usted no se vea en la

¹⁸⁹ Código Penal de El Salvador Comentado, Tomo I (El Salvador, Consejo Nacional de la Judicatura, 1997) 99-114.

posibilidad de poner en riesgo un bien jurídico propio o ajeno y vea que existe el riesgo de otro bien jurídico del que usted pudiese salvaguardar, el Código nos invita a salvaguardar el bien Jurídico pero por ejemplo en el caso de omisión de la evasión de impuestos ahí hay alguien que tiene la posición de garante o la obligación tal de realizar esa acción y pagar.

Si usted realiza la acción y paga tal cual lo exige el fisco pues no nos vemos en la posibilidad de la comisión de un hecho delictivo, pero si usted conoce la obligación y es la persona garante o responsable del pago mismo ¿quién será? Habría que hacer un análisis de ejecución del hecho dentro de la persona jurídica por ejemplo en algunas ocasiones el obligado (la sociedad) tendría que hacer el pago o presentar la cancelación del mismo tiene que ser el representante legal y algunas veces se delega al contador o mensajero y entonces quien fue la persona que omite realizar el acto que finalmente evade o no permite al fisco la recolección de los tributos entonces en este caso ya hablamos de omisiones impropias por la obligación que tenía el sujeto para el pago de los mismos

Omisión propia o delito propio de omisión.

Estos están contruidos como tipos de infracción de deber y ese es el elemento que debe constatarse.

Los tipos omisivos describen una conducta debida, es decir imponen un deber de realización, de ahí que, esa es la conducta que habrá de considerarse, quedando proscrito extender la apreciación a cualquier otra conducta diferente. Si se parte del mandato normativo, la omisión no es un simple no hacer, sino, no realizar lo que estaba impuesto como deber que se realizara. Son elementos constitutivos de la omisión: a) La situación típica, b) La no realización del mandato, c) La posibilidad de cumplir el mandato, d) El nexo de evitación.

La omisión también tiene una construcción subjetiva, un tipo subjetivo que debe ser colmado. Si se trata de una omisión dolosa, deben concurrir en este aspecto: el dolo y el conocimiento del agente del poder de actuar para impedir el resultado.

“En los delitos propios de omisión, es punible toda conducta que no cumple el mandato determinado por la ley, en consecuencia, el tipo penal describe la circunstancia de no actuar conforme a la acción esperada por la ley”.

Esta clase de omisión se encuentra expresamente regulada en la ley penal, de ahí su nombre de “omisión propia” (algunos autores la denominan como omisión simple), ya que “estos delitos se agotan en la simple omisión del cumplimiento del mandato, sin que tenga importancia el resultado que de esto se deriva”.

Estos delitos son equivalentes a los delitos de mera actividad, ya que su punibilidad radica en el simple desacato al mandato ordenado por la ley.

El tipo imperativo en estos delitos determina un “mandato de acción” o “deber de actuar”, en consecuencia, toda conducta desarrollada por el sujeto en contradicción con el mandato ordenado por la norma constituye una infracción penal, porque lo que se sanciona es la “no realización” de la acción esperada por la ley.

Comisión por omisión.

En nuestra legislación podemos encontrarlo regulado en el Artículo 20 del Código Penal: “El que omite impedir un resultado, responderá como si lo hubiera producido, si tiene el deber jurídico de obrar y su omisión se considerará equivalente a la producción de dicho resultado.

El deber jurídico de obrar incumbe a quien tenga por ley obligaciones de cuidado, protección o vigilancia, al que con su comportamiento precedente creó el riesgo y al que, asumiendo la responsabilidad de que el resultado no ocurriría, determinó con ello que el riesgo fuera afrontado.¹⁹⁰

Este precepto legal establece los criterios que determinan las condiciones por las que no impedir un resultado equivale a producirlo activamente, es decir,

¹⁹⁰ Código Penal, El Salvador, artículo 20.

que la acción omitida hubiera podido impedir el peligro y por tanto la lesión del bien jurídico protegido.

Jurisprudencia.

“En el Art. 20 Pn., se prevé la imputación de un resultado dañoso a la persona que, en razón de un deber jurídico, tuviere la obligación de actuar a fin de evitar dicho resultado; hipótesis normativa aplicable también a las conductas culposas de omisión. En consecuencia, es la omisión del deber de actuar lo que origina el resultado, cuando tal resultado era previsible y evitable, según las circunstancias del caso en particular que se juzga (...) La posición de garante deviene de situaciones como la descrita por el fiscal, en que la realización de labores peligrosas por parte de un subalterno o jornalero, que impidan la producción de un resultado nocivo para la integridad física del trabajador, pues en tales circunstancias se origina el deber jurídico de actuar con el fin de evitar el eventual perjuicio.¹⁹¹ Casación: 23-06-99”.

Distinción entre los delitos de omisión propia e impropia.

Podemos decir que entonces que los delitos de omisión pueden ser de omisión propia e impropia los primeros referidos a un mandato que hace la ley en la cual se le impone el deber de actuar a un sujeto y este no cumple, por lo que la tipicidad de la conducta se ve reflejada en la no realización de la acción ordenada por ley, por ejemplo, el delito de omisión del deber de socorro al que hace mención el artículo 175 del código penal en donde se castiga el no socorrer a una persona que se encuentra en una situación de peligro grave y que puede hacerlo sin poner en peligro su vida ni de otras personas, pero sin embargo no actúa, acá se castiga esa omisión sin ser necesario un resultado es decir que se haya concretado el peligro.

¹⁹¹ Sala de lo Penal de La Corte Suprema de Justicia. *Casación, Referencia: 44CAS98 99* (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 1998).

Se dice que, en los delitos propios de omisión, “*es punible toda conducta que no cumple el mandato determinado por la ley, en consecuencia, el tipo penal describe la circunstancia de no actuar conforme a la acción esperada por la ley*”.¹⁹²

En cambio, en los delitos de omisión impropia acá el sujeto tiene la posición de garante sobre ese bien jurídico protegido sin embargo decide no actuar y ese no actuar equivale a un actuar por lo que con esa omisión se llevaba a cabo el resultado.

En la sentencia referencia 10C2013 define estos delitos como “*aquellos en los que el agente decide actuar y por esa inacción se produce el resultado material. Es decir, que la omisión impropia, consiste en imputar un resultado a alguien que se ha limitado a "no hacer", se castiga no la omisión en sí, sino el resultado que se produce como fruto de esa omisión*”¹⁹³.

4.4.2 Delitos propios de omisión y elementos integrantes a tipos penales.

Los delitos propios de omisión como anteriormente se mencionó, son delitos en los que se castiga una conducta que no cumple con el mandato de ley, por lo que su tipo penal describe la circunstancia de no actuar conforme a la acción esperada a la ley, dicho de otro modo, el legislador describe expresamente en el tipo penal la circunstancia de no actuar, por lo que en estos tipos penales lo que se prohíbe es la omisión y lo que se ordena es una acción.

Esta clase de omisión se encuentra expresamente regulada en la ley penal, de ahí su nombre de “omisión propia” (algunos autores la denominan como omisión simple), ya que “estos delitos se agotan en la simple omisión del

¹⁹² Juan Busto Ramírez, *Manual de Derecho Penal Parte General* (Barcelona: Ariel, 1989)

¹⁹³ Sala de lo Penal de La Corte Suprema de Justicia. Casación, Referencia:10C2013 2014 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia,2013.

cumplimiento del mandato, sin que tenga importancia el resultado que de esto se deriva.¹⁹⁴

Mezger afirma que en la omisión simple “se castiga el no hacer de la acción esperada y exigida como tal, no siendo necesario un resultado material”¹⁹⁵ así mismo Bacigalupo estima que los delitos propios de omisión “sólo requieren la realización de una acción y su punibilidad no depende de la existencia de un delito activo”¹⁹⁶.

Tipo de lo injusto del delito propio de omisión

El tipo en esta clase de delitos tiene al igual que los otros delitos, un aspecto objetivo y un aspecto subjetivo.

Tipo objetivo

En el aspecto objetivo del tipo de omisión propia se establecen tres elementos distintivos para su verificación que de acuerdo con la doctrina son: a) Situación típica generadora del deber; b) No realización de la acción mandada, c) Poder de hecho de ejecutar la acción mandada¹⁹⁷. A continuación, se desarrollará cada uno:

a) Situación típica generadora del deber de actuar

El deber de actuar se origina en una situación o circunstancia prevista por la ley (tipicidad); al concretarse tal situación en la realidad y el sujeto obligado no realiza la acción esperada se tiene por realizado el tipo. Este aspecto se relaciona con el ámbito objetivo del deber de actuar.

La situación típica que genera el deber de actuar siempre estará descrita en el tipo penal correspondiente y es de ella de la que surge el deber de realizar

¹⁹⁴ Enrique Bacigalupo, “*Lineamientos de la teoría del delito*” (1ª ed. Astrea, Buenos Aires, 1978) 148.

¹⁹⁵ Derecho penal. Parte general. Libro de estudio, (6a. ed. alemana 1955: México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1990) 118.

¹⁹⁶ Derecho penal. Parte general, (Buenos Aires, Hammurabi, 1999),538.

¹⁹⁷Capítulo IV “*Tipo de lo Injusto del Delito Omisivo*”, acceso el 17 de mayo de 2022. <https://idoc.pub/documents/delito-omisivopdf-d47e9130ddn>.

una determinada acción. Por lo general, dicha situación está descrita en la ley y es por ello que es el primer elemento de los delitos de omisión, cada tipo penal determinará las circunstancias en las que una persona está obligada a realizar una acción; comprobadas estas circunstancias se tendrá verificado el primer elemento de la tipicidad de una omisión.

Por tanto, este elemento o requisito *“se refiere a las circunstancias que se presuponen para la intervención de quien debe evitar el resultado, es decir que es necesario que el ordenamiento jurídico exija una intervención”*¹⁹⁸.

b) No realización de la acción mandada

La punibilidad de una conducta nace de un hecho generador, es decir, la situación típica que establece la obligación de actuar de determinada forma; como se dio anteriormente este es el primer elemento, una vez comprobada la situación, el sujeto incumple la norma imperativa cuando no hace lo que la ley le mandaba a hacer; esto se verifica comparando la acción realizada por el obligado con la acción que le era impuesta en la situación generadora del deber, por tanto si el sujeto incumple ese mandato se tendrá por cumplido el segundo elemento de la tipicidad en los delitos propios de omisión que es la no realización de la conducta mandada.

La omisión implica ejecutar una conducta distinta de la ordenada. Por tanto, en los delitos omisivos siempre hay una conducta ordenada que no realiza el agente que generalmente, esta acción está descrita, cuando la ley sólo exige la realización de una acción.

c) Poder de hecho de ejecutar la acción mandada

En cuanto a este elemento lo que se analizará es que el sujeto a quien de acuerdo al mandato de ley tiene la obligación de actuar y no actúa, ósea omite, tiene la capacidad psico-física de realizar la acción ordenada. Por lo que “Se trata de un aspecto individual, referido sólo al autor concreto en cuanto a su fuerza

¹⁹⁸ Olga Islas de González Mariscal *“Responsabilidad penal por omisión. Bases doctrinarias”* (Obra electrónica: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM) ,170.

física particular y a su posibilidad personal de advertir la presencia de la situación típica de poder actuar¹⁹⁹”

Este elemento de los delitos de omisión dependerá que el sujeto omitente haya tenido la capacidad real para conocer y realizar efectivamente la acción mandada, en el sentido que, tanto física como mentalmente, se encuentre en la posibilidad de conocer la forma de evitar el resultado y poder ejecutar la acción esperada por la ley.

Por otro lado el sujeto que es incapaz, es decir que carece de esta capacidad y omite una acción mandada por la ley no habrá omitido típicamente, estaríamos en lo dispuesto en nuestra legislación en cuanto a la inimputabilidad del sujeto, por ejemplo una persona que padece retraso mental o un menor de doce años, quienes según nuestra legislación penal, son inimputables, porque no poseen un grado de desarrollo mental o físico adecuado para comprender a plenitud las consecuencias de sus acciones u omisiones.

Esta capacidad de realizar la acción presupone “el conocimiento de la situación generadora del deber y la cognoscibilidad de los medios para llevar a cabo la acción, así como el conocimiento del fin de la acción”; es decir, el sujeto que omite solo será su conducta adecuada al tipo si tenía la posibilidad real de poder ejecutar la acción que le imponía la ley, y además, que dicha ejecución fuese la necesaria y eficaz para cumplir con el mandato, caso contrario, su omisión no será relevante para el Derecho Penal, ya que al hacer falta “el contenido de la voluntad dirigido a desobedecer la norma imperativa y la imposibilidad de cumplir el mandato configuraría una total ausencia de acto voluntario²⁰⁰”.

Tipo subjetivo

¹⁹⁹ Capítulo IV “*Tipo de lo Injusto del Delito Omisivo*”, acceso el 17 de mayo de 2022. <https://idoc.pub/documents/delito-omisivopdf-d47e9130ddn>.

²⁰⁰ Miguel Alberto Trejo, y otros, “*Manual de Derecho Penal Parte General*” (1º Ed., Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador 1992) 537.

En el tipo subjetivo se exige la presencia del dolo, que en principio requiere el conocimiento de la situación típica y de las posibilidades de intervención que el supuesto tiene y el sustraerse voluntariamente a pesar de ese conocimiento a la obligación de actuar".

La doctrina señala que el dolo requerido en el delito de omisión se diferencia del dolo del delito de comisión, planteándose el designarlo como un "cuasi-dolo"; el cual requerirá que el omitente haya tenido conocimiento de la situación generadora del deber de las circunstancias que fundamentan la posibilidad de la realización de la acción".

Es por ello que el tipo injusto del delito propio de omisión se presenta si ante el deber tipificado de realizar una acción, el sujeto, estando en condiciones de hacerla, se sustrae voluntariamente a realizar la conducta ordenada.

A manera de ejemplo en cuanto a los tipos penales propios de omisión, se desarrollarán dos tipos penales contenidos en nuestro código penal como es el art 175 del código Penal referente a la Omisión del deber de Socorro y el art 311 del mismo cuerpo normativo sobre el delito de Omisión de la Investigación.

a) Omisión del deber de socorro.

Este delito se encuentra tipificado en el artículo 175 de nuestro Código penal, literalmente dice:

“El que no socorriere a una persona que se halle desamparada y en peligro manifiesto y grave, cuando pudiere hacerlo sin riesgo propio ni de tercero, será sancionado con multa de cincuenta a cien días multa.

En la misma pena incurrirá quien impedido de prestar socorro, no solicitare con urgencia auxilio ajeno.

Si la víctima lo fuere por accidente ocasionado por el que omitió el auxilio, la pena será de prisión de seis meses a un año y multa de cincuenta a cien días multa”²⁰¹.

Al iniciar el análisis del referido delito es importante saber que implica el término “socorrer” al que hace alusión el artículo en mención, de acuerdo a juristas este término implica aquella actividad idónea para modificar la situación de peligro en que se encuentra el sujeto pasivo, ya sea que tal actividad elimine el peligro por completo o lo disminuya porque evita su producción o porque lo hace menos probable. En ese sentido, no habrá delito cuando el auxilio o socorro no disminuya o suprima el peligro, puesto que el tipo no exige evitar el resultado perjudicial sino intentarlo seriamente.²⁰²

Haciendo el análisis de los elementos del tipo penal de los delitos propio de omisión, vemos que la conducta típica en el mencionado delito es la pura omisión ya que no necesitamos que la omisión por parte del sujeto activo produzca un resultado, basta con el hecho de llanamente no socorrer al sujeto pasivo que de acuerdo al artículo ha de encontrarse desamparado y en grave peligro manifiesto, como se denota acá se cumple el tipo objetivo de omisión que es la “Situación típica generadora del deber de actuar” y el elemento referente a la “No realización de la acción mandada” que sería socorrer a la persona que se encuentra en peligro.

Finalmente, el tercer elemento que es “Poder de hecho de ejecutar la acción mandada” como se dijo tiene relación con la capacidad de la persona en realizar la acción que por mandato de ley nace, en el inciso primero nos dice el artículo “cuando pudiere hacerlo sin riesgo propio ni de tercero” y es ahí donde se hace reprochable la omisión, en el supuesto que el sujeto tenga la capacidad de socorrer y no lo hace.

²⁰¹ Código Penal, El Salvador, Artículo 175.

²⁰² Código Penal de El Salvador Comentado (El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2004) 643.

En cuanto a los sujetos, el sujeto pasivo es aquella persona que se encuentra en desamparo, es decir aquella persona que no puede prestar ayuda a sí misma, ni la tiene de otras personas ni cuenta con recibirla y el sujeto activo es aquella persona que se encuentra en la posibilidad de brindar el auxilio y omite brindarlo cuando no supone un riesgo para sí ni para otros.

El tipo subjetivo de este delito requiere que el sujeto activo tenga conocimiento de la situación de peligro en la que se encuentra el sujeto pasivo.

b) Omisión de investigación.

Otro ejemplo de delito de Omisión Propia es la omisión de investigación tipificado en el artículo 311 del Código Penal el cual literalmente prescribe:

“El fiscal general de la República o el funcionario por él designado, que fuera de los casos permitidos por la ley, se negare a promover la investigación de un hecho delictivo del que tenga noticia debido a sus funciones, será sancionado con prisión de tres a cinco años.

En igual sanción incurrirán dichos funcionarios, cuando conociendo la realización de un hecho delictivo, omitieren el ejercicio de las acciones penales correspondientes ante el juez o tribunal competente.

En todos estos casos se impondrá, además, inhabilitación especial del cargo por el mismo tiempo”²⁰³.

Se trata del correcto ejercicio de sus funciones y deberes por parte de alguna de las personas definidas como sujetos activos en el delito, por lo que nos encontramos en este caso, ante un “delito especial” ya que el sujeto activo sólo puede ser el Fiscal General de la República o los funcionarios por él designados, en la medida en que el artículo 193 de la Constitución le encomienda promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, dirigir la investigación del delito y promover la acción penal, entre otras funciones, además de tener atribuido el nombramiento de Fiscales, funcionarios y empleados de su dependencia.

²⁰³ Código Penal, El Salvador, Artículo 311.

En el tipo penal objetivo, podemos ver que en primer lugar se regula dos conductas la primera referida a la negación de promover la investigación de un hecho delictivo del que se tenga noticia debido a sus funciones por parte del sujeto activo. La negativa puede ser tanto expresa como tácita, lo que es lo mismo que decir que el hecho puede ser cometido tanto por acción, cuando el sujeto activo, expresamente, se niega a investigar, como omisivamente, cuando, sin negarse terminantemente el sujeto a investigar, su actitud demuestre la voluntad de no proceder conforme a sus funciones.

La segunda conducta es la que nos ocupa en este capítulo, la cual es “**omitir**” el ejercicio de las acciones penales correspondientes ante el juez o tribunal competente, conociendo la realización de un hecho delictivo.

La conducta en este caso es de pura omisión, bastando el conocimiento de la comisión del delito y la no interposición de la acción correspondiente ante los tribunales la comisión del delito exige, no un simple retraso, sino una auténtica ausencia de la conducta debida de interposición de la acción penal.

Al realizar el análisis correspondiente a los elementos de los tipos penales omisivos, el elemento de la situación típica generadora del deber de actuar y el elemento referente a la no realización de la acción mandada lo vemos expresado en el supuesto en que el Fiscal General de la Republica o su designado no realicen las acciones penales correspondientes ante el juez o tribunal correspondiente al momento de conocer un hecho delictivo, ya que por mandato constitucional emana esa obligación para este tipo de sujetos, generando así una omisión de la acción esperada .

El tercer elemento que es “Poder de hecho de ejecutar la acción mandada” acá se tendrá que valorar que el sujeto activo este plenamente autorizado para su cargo que ostente esa calidad especial que el artículo requiriere.

Referente al tipo subjetivo el sujeto activo ha de tener noticia o conocer la comisión de un hecho con las características de delito.

4.4.3. Delitos impropios de comisión por omisión y su configuración de causalidad hipotética sobre la base del incremento del riesgo y finalidad de protección de la norma.

Evasión de impuestos como delito impropio de omisión o de comisión por omisión: Causalidad

Como bien es conocido, una de las formas de definir el delito es que es una conducta, típica antijurídica y culpable, esta conducta puede ser una acción y una omisión que podemos traducir en un no hacer; cuando hablamos de delitos de comisión por omisión o impropios de omisión, no es suficiente “el no hacer” porque es necesario que el sujeto no haya hecho nada para impedir el resultado cuando debió hacerlo en vista de la posición de garante que la ley le atribuye. De lo anterior, surge la pregunta ¿si existe la causalidad en estos delitos?, La doctrina admite la existencia de la causalidad en el derecho penal, sin embargo, al tratarse de este tipo de delitos hay una variedad de opiniones de autores al respecto.

Lo cierto es que la relación de causalidad entre la omisión de la acción y el resultado es una de las premisas en las que se establece la existencia del delito de comisión por omisión. Aunque dentro de los delitos de comisión por omisión no se materializa el resultado que afecto el bien jurídico, por ello se necesita la aplicación de la causalidad hipotética, la cual se trata de considerar que, en la hipótesis de que el agente hubiera efectuado el comportamiento exigible, ésta hubiera sido causa de un resultado beneficioso para el bien jurídico, como su preservación o salvaguarda.²⁰⁴

Enrique Gimbernat, expresa “para determinar cuándo se le debe imputar al garante el resultado típico sobrevenido, a saber: «cuando su acción omitida, con

²⁰⁴ Henry Briant Álvarez Quinto. Delitos de omisión impropia: ¿causalidad hipotética o imputación objetiva? (LP portal jurídico, 2021), <https://lpderecho.pe/delitos-omision-impropia-causalidad-hipotetica-imputacion-objetiva/>.

una probabilidad rayana en la seguridad (o en la certeza) hubiera evitado el resultado». ²⁰⁵

En el delito de evasión, el agente económico (comerciante), es sabedor que por el hecho de permanecer en el mercado económico tiene la obligación de contribuir con sus impuestos a la hacienda pública y a sabiendas de esto, decide no hacerlo, eso implica una disminución en los ingresos que tiene el Estado. De lo anterior, podemos percibir la omisión del registro de la persona del sector informal como contribuyente y del pago de los impuestos, dicho comportamiento es una causal hipotética para provocar el resultado de un sistema económico estructurado de acuerdo con el orden normativo, ya que hipotéticamente si el comerciante del sector informal no hubiera actuado de esta manera no se hubiera lesionado el bien jurídico de la hacienda pública.

En el estudio de los delitos de omisión impropios, las causales hipotéticas, son muy importantes dado que de las mismas se puede construir o atribuir el grado de responsabilidad penal. En todo caso estaríamos frente a una causalidad hipotética negativa, porque lo que se podía haber producido no es que habría causado el resultado, sino que se habría evitado o impedido ²⁰⁶

Incremento del riesgo

Con respecto a teoría del incremento de riesgo, Roxin manifiesta “la imputación de la afectación del bien jurídico depende básicamente de que con su comportamiento el sujeto haya generado un riesgo jurídicamente desaprobado para el bien objeto de protección, lo que será valorado desde una perspectiva ex ante; y de que el riesgo desaprobado generado por el sujeto haya sido el mismo

²⁰⁵ Enrique Gimbernat Ordeig, Anuario de derecho penal y ciencias penales (Ministerio de Justicia y Boletín del Estado de España, 2013), <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4809638>.

²⁰⁶ Manuel Luzón Peña, “Omisión impropia o comisión por omisión. Cuestiones nucleares: imputación objetiva sin causalidad, posiciones de garante, equivalencia (concreción del criterio normativo de la creación o aumento de peligro o riesgo) y autoría o participación”, Libertas, n° 6, (2017): 160.

que se materializó en el resultado, lo cual habría de ser objeto de una constatación”²⁰⁷

Se plantea así una interesante conexión entre este criterio del “incremento del riesgo” y el siguiente del “ámbito de protección de la norma fundamentadora de la responsabilidad”. De acuerdo con el autor español, Fernando Gómez Pomar, el criterio del incremento del riesgo puede resumirse de la siguiente manera: “Cuando el comportamiento del causante no ha incrementado el riesgo de producción del daño, debe negarse la imputación objetiva. Si a pesar de haber nexos causales entre el comportamiento y el daño, la conducta del agente no incrementa la probabilidad que se produzca el resultado dañoso, no habrá imputación objetiva, con independencia del nexo causal”.²⁰⁸

En cuanto al incremento del riesgo, según la teoría de la imputación objetiva, que la misma se produce por la creación o incremento del riesgo que se refleja en el resultado, en el caso de los delitos impropios de omisión, el incremento del riesgo se reflejara al no haber disminuido el riesgo preexistente, cuando se tenía un especial deber de actuar, y es aquí cuando la posición de garante se convierte en el requisito del tamaño del incremento de riesgo al momento de valorar si existe una imputación atribuible, ya que el sujeto ocupa una posición que le permite garantizar el control del riesgo sobre el bien jurídico y, en consecuencia, la evitación de su lesión²⁰⁹.

Las actividades económicas no son objeto de delito siempre y cuando sean realizadas en base al orden normativo; pero siendo la economía un ámbito extenso existe el factor de riesgo, y pueden existir acciones ilícitas por parte de los comerciantes, por ello debe llevar un control de riesgo del bien jurídico, por eso

²⁰⁷ Alfonso Cadavid Quintero. Nuevo Foro Penal (Universidad EAFIT, 2005), <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/view/3810/3108>.

²⁰⁸ Yuri López Casal, “La imputación objetiva y sus criterios en el derecho de daños costarricense”, Revista Judicial, n° 119, (2016): 130.

²⁰⁹ Juan Carlos Carbonell Mateu, La Equivalencia Significativa en la Comisión por omisión, (Universidad de Valencia, 2015), <https://cuba.vlex.com/vid/equivalencia-significativa-comision-omision-648209481>.

existe este sistema en que el Estado lleva control de las actividades económicas realizadas en el territorio y al mismo tiempo sostiene su propia economía con los ingresos que recibe por medio de los contribuyentes. Al omitir esa obligación por parte de los comerciantes informales, se amplió un riesgo en cuanto a los ilícitos penales en contra de la hacienda pública y una disminución de los ingresos del Estado para suplir las necesidades públicas

Fin de protección de la norma de conducta

El objeto de protección en la norma en estos delitos en contra de la hacienda pública no solo tiene como objetivo salvaguardar los intereses económicos del Estado y el control del sistema económico, ya que además se trata de una protección al bienestar como conjunto social, puesto que el Estado necesita los impuestos y demás contribuciones para poder realizar actividades de carácter público que nos benefician a todos.

Es así que, atendiendo al fin de protección de la norma, según Gimbernat, lo determinará el criterio que permite considerar que el riesgo jurídicamente desaprobado que se generó con la actuación fue el que se realizó en el resultado, sobre la base de que los deberes de cuidado siempre apuntan a la evitación de algunos tipos determinados de resultados, seguidamente, se determinará si el resultado producido era uno de los que pretendían evitar la norma de conducta infringida. De ser así, se imputará el resultado, en caso contrario, no.²¹⁰ Con esto, es totalmente acertado decir que el omitir el registro como contribuyente del comerciante informal, genera un riesgo desaprobado en todos los alcances de protección de la norma, tanto al Estado, a los demás comerciantes formales, al sistema económico, y a la sociedad.

²¹⁰ Alfonso Cadavid Quintero. Nuevo Foro Penal (Universidad EAFIT, 2005), <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/view/3810/3108>.

4.4.4. La posición de garante en el delito de evasión de impuestos y el comerciante informal

Uno de los aspectos principales que se deben verificar al hablar de comisión por omisión es que el delito como tal permita su realización mediante una omisión, es decir que la comisión por omisión opera como una extensión que el legislador hace del tipo penal, por lo que no todos los tipos penales lo permiten.

El delito que nos ocupa en el presente trabajo es la evasión fiscal y este delito si permite su realización en comisión por omisión de acuerdo al art 249 -A C. Pn. que nos dice: *“El que omitiere declarar hechos generados, o declarare costos, gastos compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos...”*. Pero además de que el tipo penal admita este supuesto es necesario que la omisión cumpla con ciertos requisitos exigidos por ley.

Para los delitos de comisión por omisión impropia, se han establecidos los siguientes tres presupuestos necesarios a cumplir para adecuar esa omisión al tipo penal; según sentencia de casación de referencia 10C2013 enumera los siguientes: *“1-que sea una omisión y esto se refiere que el sujeto no haya hecho lo que se esperaba de él, pero que además tenga una posición de garante, 2- que ese no hacer equivalga a un hacer y 3- que, si el sujeto en posición de garante hubiese realizado la acción esperada, se hubiera evitado el resultado”*²¹¹.

Estos requisitos son fundamentales para hacer el juicio de reproche hacia el sujeto que “omite” y como se dijo anteriormente es un sujeto que ostenta la posición de garante y este punto es importante aclarar que, en el caso concreto de la omisión si es necesario que sea realizada por una persona que tiene un deber de cuidado es decir ostenta esa posición de garante sobre dicho bien ya sea que esa obligación provenga por ministerio de ley, un contrato o de otra forma de ubicarse en la posición de garante.

La posición de garante

²¹¹ Sala de lo Penal. Recurso de Casación, Referencia: 10C2013 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia,2013)

Los delitos de comisión por omisión se consideran especiales ya que el sujeto que omite no es cualquier persona, sino que tiene una posición o deber especial con relación al bien jurídico protegido por la norma.

De acuerdo con la doctrina existen muchas discrepancias acerca de las fuentes que originan la posición de garante, dividiéndose en fuentes formales y materiales. Por lo que se pasará a desarrollar cada una de estas.

Fuentes de la Posición de Garante

Fuentes formales de la posición de garante. Esta posición se afirma acudiendo a deberes emanados principalmente de *la ley o un contrato y el actuar precedente*.²¹²

En cuanto a la ley se dice que la posición de garante nace porque se encuentra en una norma un deber específico para esa persona y algo importante a destacar es que este criterio no hace distinción de la ley a que emana pudiendo ser mercantil, civil de familia etc.

Por otro lado, la que emana de un contrato es voluntaria la aceptación de esa obligación, por lo que se dice que con la firma surge la posición de garante y se agota con su vencimiento.

Finalmente, el actuar precedente se dice que origina una situación especial de garante en el sujeto, pues se encuentra obligado a impedir que un peligro iniciado por él mismo tenga como consecuencia un resultado prohibido por algún tipo penal.

Esta clasificación es sustentada por Zaffaroni, quien manifiesta que *“las fuentes de las cuales puede surgir la posición de garante son tres: la ley, el contrato y la conducta anterior del sujeto; es por cualquiera de estas formas que*

²¹² Manuel Arauz Ulloa, “*La omisión, la comisión por omisión y la posición de garante*”, acceso el 19 de mayo de 2022. <http://repositorio.uca.edu.ni/696/1/encuentro54articulo4.pdf>.

se puede alcanzar tal posición jurídica”²¹³. Esta teoría formal es la que toma nuestra legislación en su artículo 20 del Código Penal.

Fuentes materiales de la posición de garante.

Según esta teoría se distinguen dos grupos de fuentes de deber, el primer grupo constituido por situaciones que engendran un deber de protección de ciertos bienes jurídicos y el segundo grupo corresponde a situaciones que generan un deber de control de determinados focos de peligro²¹⁴..

Desarrollado lo anterior, sabemos que la posición de garante no la ostenta cualquier persona, que solo puede ser alcanzada, a quien ya sea por ley, contrato o por una conducta precedente, le nace la posición de garante sobre el bien jurídico.

Análisis de la posición de garante frente al comerciante informal

Al hacer el análisis en el caso del comerciante informal sobre la posición de garante frente al bien jurídico protegido por el delito de evasión de impuestos, en primer lugar, es importante mencionar que el delito de evasión de impuestos tiene dos dimensiones como hecho contrario a derecho, ya que puede ser una mera infracción administrativa o un ilícito penal. La principal diferencia entre estas categorías es que mientras una infracción es una mera contravención a la ley, el ilícito penal o delito la afectación que produce el delito de evasión de impuestos es más grave que la producida por la evasión regulada en el Código Tributario, la cual es una mera contravención a la obligación tributaria del contribuyente de declarar el impuesto y cancelar la cantidad correspondiente ante la Administración Tributaria. Por lo contrario, el delito de evasión de impuestos es no solo una maniobra o engaño para evitar dicho pago, sino también una afectación más lesiva a la Hacienda Pública e indirectamente para las finanzas del Estado y para la sociedad, en general.

²¹³ Raúl Eugenio Zaffaroni, *“Manual de Derecho Penal” (Parte General)*, (5º. Edic. EDIAR: Buenos Aires. 1987), 457.

²¹⁴ Manuel Arauz Ulloa, “La omisión, la comisión por omisión y la posición de garante”, acceso el 20 de mayo de 2021. <http://repositorio.uca.edu.ni/696/1/encuentro54articulo4.pdf>.

Es por ello que como se ha mencionado anteriormente el sujeto pasivo de la evasión de impuestos que ostenta la calidad de posición de garante que regula nuestro Código Penal, solo puede ser aquella persona que se encuentra obligada frente a la Administración Tributaria, es decir un contribuyente o un responsable solidario que, siendo titular de la obligación tributaria, realiza la conducta engañosa encaminada a producir la evasión del pago de los impuestos correspondientes, para su beneficio o el de un tercero.

Dicho lo anterior el comerciante informal no ostenta esta calidad, por lo que no está dentro de los supuestos de los delitos comisivos por omisión lo que él tiene es un deber de regular su situación de comerciante informal a ser un comerciante formal en los casos ya determinado por la ley, cuando hechos generados realizados por este sector tienen relevancia para la Administración Tributaria; es decir ejecute sus operaciones dentro del marco de la ley, si teniendo conocimiento de su obligación de registrarse y no lo hace, en ese supuesto si podría caer en un dolo directo al conocer su situación y no querer incorporarse al Fisco, en suma podemos afirmar que esto se convierte una limitante del delito de evasión de impuesto hacia este sector de comercio pues es necesaria la vinculación tributaria.

Casos en lo que el comerciante informal está obligado a declarar:

Uno de los ejemplos en los que al comerciante informal le nace la obligación de llevar contabilidad formal por medio de contadores autorizados y por tanto a declarar, la encontramos en el artículo 437 del Código de Comercio el cual obliga a los comerciantes individuales a llevarla si su giro es igual o superior a los doce mil dólares.

Registro del comerciante informal

Anteriormente se dijo que si bien no tiene posición de garante el comerciante informal si tiene el deber de registrarse y en cuanto a este incumplimiento, el artículo 235.- del Código Tributario nos dice que constituyen incumplimientos con relación a la obligación de inscribirse en el Registro de

Contribuyentes: “...No inscribirse en el Registro de Contribuyentes estando obligado a ello. Sanción: Multa de tres salarios mínimos mensuales...”²¹⁵ Así mismo en el caso de que ellos no soliciten su inscripción en el en el Registro dentro del plazo señalado en el inciso segundo del artículo 86 del Código Tributario, la Administración Tributaria ordenará de oficio su inscripción con los datos, antecedentes e información de que disponga.

Es por ello es que el Estado como sujeto activo, es quien debe velar por este cumplimiento por medio de la creación de mecanismos de detección además que una de las funciones básicas de la administración tributaria, es esta la de llevar el registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la administración cumplir eficazmente con su gestión, así lo establece la norma en el artículo 23 del Código Tributario salvadoreño.

4.5. Condición especial de procesabilidad en relación al principio de prejudicialidad penal.

El principio de prejudicialidad penal establece que, en estricto sentido, para el ejercicio efectivo de la acción penal por una acción con relevancia para el derecho penal, ha de efectuarse la realización de determinados actos, previos al ejercicio de la acción penal, es decir, el ejercicio de tal acción como manifestación del ius puniendi del Estado, pende de las circunstancias vinculantes previas que evitan, en caso de no realizarse, sea válida la prosecución de un proceso.

Por ello, es necesario tener en cuenta la regulación básica prevista en el Código Procesal Penal, específicamente en su Art. 30, al establecer: “Si el ejercicio de la acción penal depende de una cuestión prejudicial o de la resolución de un antejuicio, se suspenderá su ejercicio hasta que desaparezca el obstáculo conforme lo establecido en la Constitución de la República y demás leyes”.

²¹⁵ Código Tributario, El Salvador, artículo 235.

Ante ello, en el capítulo V, del Código Penal, concerniente a los delitos relativos a la Hacienda Pública, se establece en el Art. 251-A, una condición especial de procedencia en relación a dicho capítulo y tipos penales, especial atención merece las condiciones previas de procesabilidad relacionadas al tipo penal Evasión de impuestos, puesto que, se establece como requisito indispensable para proceder en dicho ilícito, que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en sede administrativa ante el Ministerio de Hacienda, ello en vinculación normativa al tipo penal de evasión de impuestos.

Esto indica que, en el caso del delito en análisis, es indispensable para iniciar su persecución mediante la acción penal, que se agote suficientemente la vía administrativa mediante el procedimiento de tasación de impuestos, multas y cálculo de intereses de conformidad a los presupuestos normativos en los que podría incurrir el señalado como autor del delito de evasión de impuestos.

Lo anterior cobra especial relevancia, en el caso que el acusado de evasión de impuestos desee someterse a la aplicabilidad de la excusa absolutoria de la cual ya se vinculó en apartados anteriores, puesto que, para dar trámite conforme a derecho de dicha institución de exclusión de pena, debería estar completamente saldado lo evadido, así como sus respectivos accesorios.

Por ello, debe decirse que la regla prevista en el Art. 251-A CPn., en vinculación con el Art. 30 Pr.Pn., establece una condición especial previa y vinculante con el ejercicio de la acción penal, por cuanto el ejercicio de dicha acción, depende del derecho administrativo, en estricto sentido, de las actuaciones de tasación de impuestos, así como intereses o multas por parte de la administración tributaria.

Referente a las cuestiones prejudiciales, se efectuó una clasificación doctrinaria en el Código Procesal Penal, al indicarse: "... los criterios para su resolución motivan que las cuestiones prejudiciales puedan clasificarse en dos grandes grupos, cuales son devolutivas y no devolutivas... la cuestión prejudicial

es devolutiva, lo que requiere la decisión previa, al respecto, por un orden jurisdiccional distinto²¹⁶...” Por ello, los criterios para la determinación de los impuestos evadidos, así como los intereses y posibles multas, no depende del juicio penal, puesto que ello es una atribución previa al ejercicio punitivo penal, a la administración de hacienda.

Dicho lo anterior y teniendo claro las cuestiones de procesabilidad tenemos que dentro de los derechos de los Administrados el artículo 4, del Código Tributario de El Salvador establece que “ante la Administración Tributaria los administrados poseerán los derechos de a) utilizar los medios de prueba establecidos en este Código; b) ser oído, para lo cual al sujeto pasivo se le deberá conceder audiencia y un plazo para defenderse; c) ofrecer y aportar pruebas; d) alegar sobre el mérito de las pruebas; e) derecho a una decisión fundada; y f) a interponer los recursos correspondientes. Esto fundamentado en el principio de contradicción, en este sentido los sujetos tienen el derecho de defenderse, tiene el derecho a disentir de la versión oficial, porque es algo que les afecta.

Es de aclarar que la administración tributaria, tiene un control minucioso sobre los sujetos pasivos y tiene control de registros , de los niveles de ingresos, de la actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la administración cumplir eficazmente con su gestión, además de ello cuanta con la designación de agentes de retención y de percepción, tiene la función de fiscalización, la aplicación de sanciones, con una gestión administrativa y de cobro ya sea de deuda tributaria o por la vía judicial, está preparado técnicamente para ejercer un control y una función administradora.

Si la vía administradora no es necesario agotarla porque la administración tributaria considera que es más grave la situación, remiten de forma directa el proceso a la fiscalía general de la república para la investigación de delitos de evasión de impuestos, el monto de los impuestos evadidos, todas esta situación

²¹⁶ José Maria Casado Pérez y otros, “*Código Procesal Penal Comentado*”, El Salvador, Tomo I, (2018). 153.

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 las sumas evadidas o apropiadas indebidamente, imponiendo la pena que corresponda cuando hubiere lugar a ello.

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.

La Administración Tributaria cuenta con registros, expedientes y documentación de todos los contribuyentes inscritos y de toda persona que revelen capacidad contributiva, sean estos obligados formales o responsables que permitan su identificación y localización oportuna. La administración tributaria cuenta con todos estos controles que le puede servir para que en un determinado momento sirvan como prueba dentro de un proceso administrativo o judicial. Además de ello la administración tributaria cuenta con la figura jurídica de la inoponibilidad de reservas, y lo tiene cuando ejerce facultades de fiscalización, verificación, inspección, investigación y control. Por supuesto que dentro de todas estas actividades también existe una comunicación fluida por parte de la administración tributaria para con los obligados a la tributación. Y al hacerlo los sujetos pasivos deben de identificarse con los nombres y apellidos, razón social o denominación, según corresponda, juntamente con el número de identificación tributaria que disponga la Administración.

Un proceso administrativo se puede iniciar por medio de una denuncia, de personas naturales o jurídicas, donde estos deben de tener el conocimiento de hechos o situaciones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias, se recibe la denuncia, y se le da trámite, pero también la misma administración

tributaria podrá archivar las denuncias que sean infundadas, es decir, que investigan y no es cierto lo que podría contener la denuncia. Uno de los puntos que puede analizarse es que no se establece cuando se habla de esta denuncia la formalidad que pueda tener, en el sentido de que, si es verbal o escrita, porque también se contempla que no se considerará al denunciante como parte ni como interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de esta.

En este caso los contribuyentes podrán ejercer por cualquier medio de prueba su derecho de defensa de acuerdo con el plazo establecido en los artículos 186 y 260 del código tributario de El Salvador, ellos aportarán la documentación fehaciente para la respectiva valoración por parte de la Administración Tributaria²¹⁷. Acá si introduce una formalidad porque la prueba deberá ser presentada por medio de escrito que contenga las alegaciones que puedan convenir a su derecho cuya fuerza probatoria será evaluada por la Administración²¹⁸.

La norma es clara cuando establece que son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. y por lo tanto son obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por el código tributario o por las leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar²¹⁹. Y el hecho generador es la base imponible, y es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria, por ello se dice que es el hecho generador de la obligación tributaria.

Sumado a ello la norma contempla que los obligados formales son los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la

²¹⁷ Código Tributario, El Salvador, Artículo 36.

²¹⁸ *Ibíd.* artículo 37.

²¹⁹ *Ibíd.* artículo 39.

obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto²²⁰. Por ello existe la obligación de Inscribirse en el Registro de Contribuyentes de los impuestos que administre, según los sistemas y métodos que se estimen más adecuados, y deberán inscribirse en el Registro los sujetos pasivos, todo ello de conformidad al Código y Leyes tributarias respectivas, resulten obligados al pago de los diferentes impuestos administrados por la Administración Tributaria, incluyendo los exportadores e importadores habituales. Y los obligados son aquellas personas que tengan como entrada pecuniaria cierta cantidad de dinero al mes, mensualmente, o anual, y para esas mismas personas que tengan actividades comerciales, pero con un ingreso de dinero estipulado por la norma.

Existe una serie de documentaciones que son llevadas por los obligados a la tributación y que siempre son solicitados por la administración tributaria y que sirven como prueba en cualquier proceso sea este administrativo o judicial, dentro de ellos se tiene la contabilidad²²¹ que se lleva por los comerciantes, los inventarios²²², las declaraciones de los impuestos, los balances generales del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo, el estado de resultados, las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general, el estado de ingresos y gastos, registros de salarios, balances presentados para su inscripción en registros públicos, rubros de balance general, estado de resultados o estado de ingresos y gastos, anotaciones efectuadas en libros legales, auxiliares o especiales, comprobantes o justificantes legales que respaldan los asientos, del sujeto obligado a presentar la declaración de impuesto, declaraciones de impuesto, facturas, comprobantes de créditos fiscal, máquinas registradoras o sistemas computarizados, etc.

Por supuesto que todo esto de acuerdo con la naturaleza de las actividades, o de las propias características que tenga un proceso ventilado y determinado, en la administración tributaria y la vía judicial, y se encuentra la

²²⁰ *Ibíd.* artículo 85.

²²¹ *Ibíd.* artículos 139-141.

²²² *Ibíd.* artículo 142-143.

obligación de conservar informaciones y pruebas²²³, el código tributario es claro en contemplarlo.

Dentro de todos estos documentos la normativa exige a los obligados tributarios de la administración a presentar o exhibir la información y de permitir el control de estos²²⁴. Esto ya de manera formal y material permite a ambos en relación que puedan servir como elementos de prueba en los procesos administrativos y judiciales.

La administración tributaria en sus procesos de control y gestión verifica, estudia y analiza, los dictámenes e Informes fiscales de los contribuyentes, son documentos donde consta la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitidas por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, el cual contiene los detalles del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal. Esto es base porque forma parte del control. Esto es obligación para aquellos contribuyentes que tiene un alto grado de capacidad económica en sus labores comerciales²²⁵.

La comunicación de la administración y los obligados a rendir declaraciones tributarias se hacen para el fortalecimiento de cualquier proceso y para el respeto de los derechos de los obligados, se da por medio de notificaciones y existen reglas al respecto, donde toda actuación de la administración tributaria deberán notificarse, éstas podrán realizarse por el departamento de notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la administración tributaria, y se pueden hacer personalmente, por esquila, por edicto, o por medio de correo electrónico o correo certificado, otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible, publicación en el diario oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional, y se efectúan en

²²³Ibíd. artículo 147.

²²⁴ Código Tributario, El Salvador, artículo 126.

²²⁵ Ibíd. artículo 131.

la dirección señalada para recibir notificaciones al sujeto pasivo o deudor tributario, cuando ésta haya sido informada²²⁶. Existe la notificación por medio de curador, heredero o apoderado²²⁷, y notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría artículo²²⁸.

Dentro de las facultades que tiene la administración tributaria, se encuentran los procesos de investigación y fiscalización, que son parte de los controles, y ellos están facultados para fiscalizar, realizar inspecciones, investigaciones y controles, con la finalidad de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios²²⁹. Por medio de este control la administración tributaria se da cuenta si los obligados están cometiendo alguna falta, infracción o algún delito. Respetan el derecho de audiencia cuando consideran que el sujeto pasivo no está declarando de forma consistente, solicitan documentación, y permiten el acercamiento de los sujetos obligados a la administración para aclarar cualquier impase que se tenga.

Si es necesario administrativamente ellos realizan decomiso de mercaderías, y si los hechos fueran constitutivos de delito contra la hacienda pública, la administración tributaria aplicará lo dispuesto en el inciso final del referido artículo 186 del código tributario, así mismo aplicará lo contemplado en el artículo 251 -a incisos segundo y tercero del código penal. “el que obtuviere para sí o para otro un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere y éste provenga de subsidios del Estado, incurrirá en el delito de reintegros indebidos a que se refiere el artículo 249 literal c) del código penal, por tanto, le será aplicable lo establecido en el artículo 250-a del mismo código penal.

²²⁶ *Ibíd.* artículo 165.

²²⁷ *Ibíd.* artículo 165-A.

²²⁸ *Ibíd.* artículo 166.

²²⁹ *Ibíd.* artículo 173.

Ante estos hechos o situaciones la administración tributaria tiene la capacidad de imponer medidas precautorias , con la finalidad de garantizar el interés del fisco en lo que concierne a la percepción oportuna e íntegra de los tributos, al igual que para prevenir un perjuicio eventual del mismo, en este caso la administración tributaria puede solicitar a la fiscalía general de la república, o al juez correspondiente las medidas precautorias, las cuales dependerán de las que resulten apropiadas a las circunstancias del caso:

Según los medios de prueba el código tributario contempla que *“Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad”*²³⁰.

Las aportaciones de prueba deberán ofrecerse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes: a) *En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el presente Código; y, b) Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En este último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles*²³¹. Estas pueden ser pruebas documentales²³², pruebas contables²³³, y prueba pericial²³⁴.

²³⁰ Código Tributario, El Salvador, Artículo 200.

²³¹ *Ibíd.* artículo 202.

²³² *Ibíd.* artículos 205 al 208.

²³³ *Ibíd.* artículo 209.

²³⁴ *Ibíd.* artículo 211.

De lo anterior, se puede concluir que en los delitos fiscales como ya se mencionó prima el principio de prejudicialidad , el cual implica una condición especial de procesabilidad en el delito de Evasión de Impuestos, y es que antes de iniciar su persecución penal se debe agotar suficientemente la vía administrativa mediante el procedimiento de tasación de impuestos, multas y cálculo de intereses de conformidad a los presupuestos normativos en los que podría incurrir el señalado como autor del delito de evasión de impuestos.

Pero resulta importante analizar si esta condición vendría afectar la pronta detección de delitos de evasión de impuesto por parte de Fiscalía General de la Republica, que como bien se sabe el ejercicio de la acción penal es una atribución constitucional dada a Fiscalía General de la República, institución que se encarga además de defender los intereses del Estado y de la sociedad, promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad y dirigir la investigación del delito en colaboración con la Policía Nacional Civil (Art. 193 CN). Salvo excepciones (acción penal privada o conversión de la acción pública a privada), la FGR tiene la potestad de iniciar investigaciones penales de oficio y a petición de parte.

En los delitos fiscales se trata de una acción pública, y respecto a los cuales en teoría la FGR debiera tener la facultad de iniciar la investigación de oficio. Sin embargo, uno de los defectos o problemas señalados en el Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador presentado por la Institución Iniciativa Social Para La Democracia, ISD²³⁵, del actual modo de proceder contra los delitos fiscales, establecido en el Art. 251-A CP, es que se limita la investigación de la FGR hasta que se logra la remisión del Aviso por parte del Ministerio de Hacienda, como producto del conocimiento previo que esta Secretaría de Estado tiene de los procedimientos sancionatorios en la posible comisión de evasión tributaria.

²³⁵ Institución Iniciativa Social para La Democracia, Isd “Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador” (San Salvador: El Salvador) 119.

Aunque según el principio de prejudicialidad regulado en la referida disposición legal, el Ministerio de Hacienda debe remitir los casos en los que no sea necesario el agotamiento previo de la vía, pero el que la precalificación jurídica de la conducta evasora dependa solo de un proceso de fiscalización del Ministerio de Hacienda representa una limitante para el efectivo y pronto ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público.

Por ejemplo en el supuesto que nos encontremos ante el caso de un comerciante informal, que como sabemos, no reporta ningún hecho generador a pesar de que producto de su actividad económica deba hacerlo, es decir se encuentra en una situación de hecho, omitiere, por ejemplo, la entrega de un documento exigido como una factura, de acuerdo al artículo 239 literal a del Código Tributario este podría ser objeto de una multa equivalente al cincuenta por ciento del monto de la operación por cada documento, y con relación al artículo 257 del Código Tributario en el caso de reincidir podría imponerse la sanción del cierre temporal de establecimientos, pero no es suficiente con quedarse hasta acá pues realmente , tenemos a un sujeto que pudiese estar generando hechos relevantes para el fisco, y evadiendo impuestos, es por ello que se vuelve necesaria la obligatoriedad de pagar impuestos , no evadirlos, y que Fiscalía General de la Republica haga que este sujeto pague impuestos, y no solo se quede con el pago de una multa en sede administrativa, ya que existe una infracción administrativa que también puede constituir un delito, por lo que toma gran relevancia el deber de persecución penal por parte de Fiscalía, en el delito de evasión de impuesto pues producto de la negativa por parte del comerciante informal de no registrarse y reportar hechos generadores de tributos estaría evadiendo impuestos.

Como consecuencia, en estos casos, hace falta que fiscalía general de la República realice una verdadera persecución penal de este delito fiscal, ya que según datos son pocos los casos que se logran judicializar y es importante ya que perseguir a los evasores y recuperar esos fondos es uno de los objetivos de dicha institución.

La FGR informó que durante el período comprendido entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2016 el Ministerio de Hacienda ha remitido a esta institución 72 casos de posibles delitos de evasión de impuestos, todos con el informe de auditoría correspondiente a que se refiere la legislación penal y tributaria. De esos 72 casos, solamente 14 fueron judicializados, y de estos últimos, solamente 2 resultaron en condena, mientras que 9 casos fueron sobreseídos y en 3 casos fue aplicada la figura de la excusa absolutoria a favor de los imputados. De los 58 casos restantes, 37 fueron archivados y 21 se encontraban aún en investigación²³⁶.

Tomando como base estos datos del año 2016, vemos que falta un verdadero compromiso por parte de las autoridades competentes en investigar estos hechos que podrían ser constitutivos de evasión fiscal, ya que como se dijo anteriormente lo que se busca es que efectivamente se cumpla el rol de fiscalía en la investigación de estos casos para evitar la impunidad sobre actos constitutivos de evasión al fisco.

4.6. Excusa Absolutoria

El legislador, respecto del tipo penal de Evasión de Impuestos, previsto y sancionado en el Art. 249-A, mismo que se regula en el capítulo V, concerniente a los delitos relativos a la Hacienda Pública de nuestro Código Penal, contempla la posibilidad de que el acusado de dicho ilícito penal, pueda eximirse de la imposición de la respectiva pena, si en cualquier estado del proceso, debiendo interpretarse que dicho momento procesal se refiere hasta antes de la imposición de la pena en el juicio, satisficere debidamente al fisco los impuestos evadidos, así como el resarcimiento de la totalidad del daño causado a la Hacienda Pública, debiendo saldar el pago total de toda clase de intereses o regulación plena de las alteraciones detectadas en el ejercicio de sus actividades contables.

²³⁶ Unidad de Acceso a La Información Pública de La Fiscalía General de la República, Resolución Definitiva del Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. 163-UAIP-FGR-2016, de fecha 30 de agosto de 2016.

Dicha norma penal establece: *“Excusa absolutoria. Art. 252.- En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficere debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.”*

La jurisprudencia de nuestro país, ha brindado un precedente, respecto del concepto de excusa absolutoria, en relación al caso de maras, cuando en la sentencia pronunciada por la Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, se indicó: “... 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.

En ese sentido, 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...”²³⁷

Debe entenderse que, la aplicabilidad de la excusa absolutoria prevista en el Art. 252 CPn., debería tener efectos procesales conforme a las excusas perentorias, de conformidad al Art. 317 del Código Procesal Penal, por lo que, incluso pudiendo alegarse hasta antes de la emisión del fallo, una vez finalizada la audiencia de vista pública, la misma tendría los efectos jurídicos de dicha institución en comento.

Alegada la excepción en estudio, la misma, procesalmente deberá peticionarse conforme a lo establecido en el Art. 312 No. 2 del Código Procesal

²³⁷ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Sentencia, Referencia 017-2020*, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia 2020)

Penal, pues la misma representa la imposibilidad de que la acción penal continúe, al menos respecto del delito de Evasión de impuestos.

Por ende, la admisión por el Juez que conozca del proceso, de una excusa absoluta, respecto del delito de Evasión de impuestos, conlleva el prescindir de la imposición de una pena, lo cual se convierte en la finalización anticipada del proceso entablado y la emisión de un sobreseimiento definitivo, que, en caso de proceder en la etapa plenaria del proceso ventilado, sería una causal excepcional de emisión de dicho auto.

Dado que se establece la posibilidad de una salida alterna al proceso, cuando el acusado satisfaga completamente lo evadido al fisco, el Juez al que se solicite la aplicabilidad de dicha excusa absoluta, pese a no ser completamente determinante el legislador en la regulación de dicha figura especial, en el Art. 252 CPn., deberá comprobar que, en efecto, se sale en su totalidad los impuestos evadidos, así como los cargos adicionales por la comisión de las conductas acusadas contra el encausado, representado ello una problemática en cuanto a la posible indeterminación en el proceso ventilado, sobre intereses o posibles multas, debiendo estar ello suficientemente cuantificado a efecto de ser liquidado y declarar ha lugar a dicha excusa absoluta.

Finalmente, ha de precisarse que, dado que el delito en estudio, admite su comisión mediante distintas acciones u omisiones, no todas las conductas u omisiones previstas en el Art. 249-A CPn., otorgarían la posibilidad de aplicabilidad de dicha excusa absoluta, puesto que existen supuestos en los que el acusado del cometimiento de tal acción ilícita, no podría resarcir los daños causados al fisco, como el supuesto de destrucción de documentos necesarios a efecto de la determinación de las obligaciones tributarias, pudiendo ser inclusive difícil de cuantificar el verdadero importe a satisfacer en caso de intentarse un posible pago de tributos.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMEDACIONES

5.1 Conclusiones

El delito de evasión fiscal es un delito de gran relevancia en del derecho penal económico, por su incidencia en la economía del país ya que la estructura fiscal en El Salvador se fundamenta en impuestos, deuda pública, donaciones, venta de bienes y prestación de servicios, ingresos de capital por venta de activos, el país no cuenta con recursos naturales, por ello la importancia de obtener dinero por medio de impuestos, y es ahí donde resulta la importancia de regular el comercio informal, para que aquellos que generan hechos relevantes a la Administración Tributaria , tributen.

Las limitaciones que presenta la persecución penal frente a la evasión fiscal en el comercio informal es la falta de registro y control sobre estos sujetos, ya que para la configuración de este ilícito es necesario que el sujeto activo cumpla con ciertos requisitos y no es que no exista normativa que lo regule, sino que lo que es necesario es que el Estado aplique esa normativa a este tipo de sujetos ya que nos encontramos con controles institucionales muy débiles por parte de la Administración, para poder llevar un control de contribuyentes y sus ingresos así como también existe una cultura de incumplimiento tributario lo cual hace difícil su aporte al sistema tributario.

Con la entrada en circulación de la moneda de curso legal llamada **Bitcoin**, el país se enfrenta a mas retos en cuanto al control que se pueda tener con los sujetos obligados a tributar ya la legislación existente no es clara sobre el control a llevar además de dificultades tecnológicas de acceso que pueda tener la población condiciones de pobreza relativa y extrema, el poco conocimiento que tenga la población de la tecnología, especialmente aquella población adulta mayor, o la que no tiene ningún acceso a estos medios digitales.

Actualmente el sistema tributario ha sido objeto de reformas como es el caso de la homologación del Documento Único de Identidad al Número de Identificación Tributaria. Este cambio es importante que ya permitirá agilizar el sistema de control de los contribuyentes de la administración tributaria permitiendo tener un mejor control con sujetos obligados a tributar

Otro medio de control es la facturación electrónica la cual surgió y está a disposición de los contribuyentes con la finalidad de brindarles seguridad jurídica a los agentes del comercio electrónico, no cabe duda que se trata de una innovación tecnológica en los usos comunes del tráfico comercial, puesto que la intención de dicha institución comercial es hacer posible la actividad comercial por medio de las tecnologías de la información, siendo un mecanismo completamente electrónico, el cual se soporta completamente en digital entre los sujetos de dicho trato comercial, así como la administración tributaria.

En cuanto registro electrónico de las operaciones comerciales mediante la Ley Bitcoin podemos observar que se no prevé una amplia regulación normativa referente a dicha criptomoneda, en su reglamento, como marco legal operativo a dicha ley, poco se reguló instituciones que garanticen aspectos como la seguridad jurídica en el tráfico comercial que recae en el uso de dicha moneda virtual.

En relación con el juicio de imputación el legislador establece a la evasión de impuestos, como un delito de tipo doloso, el tipo exige un desvalor de acción que se expresa a través del dolo, el cual esa conducta deberá de ser sancionada como más gravemente lesiva del bien jurídico

El sujeto activo de la evasión de impuestos que ostenta la calidad de posición de garante que regula nuestro Código Penal, solo puede ser aquella persona que se encuentra obligada frente a la Administración Tributaria, es decir un contribuyente o un responsable solidario que, siendo titular de la obligación tributaria, realiza la conducta engañosa encaminada a producir la evasión del pago de los impuestos correspondientes, para su beneficio o el de un tercero.

El comerciante informal no ostenta esta calidad, por lo que no está dentro de los supuestos de los delitos comisivos por omisión lo que él tiene es un deber de regular su situación de comerciante informal a ser un comerciante formal en los casos ya determinado por la ley.

En cuanto a la condición especial de procesabilidad en relación con el principio de prejudicialidad penal en el caso del delito en análisis, es indispensable para iniciar su persecución mediante la acción penal, que se agote suficientemente la vía administrativa mediante el procedimiento de tasación de impuestos, multas y cálculo de intereses de conformidad a los presupuestos normativos en los que podría incurrir el señalado como autor del delito de evasión de impuestos.

La prueba en los delitos de evasión fiscal podrá los contribuyentes ejercer por cualquier medio de prueba su derecho de defensa de acuerdo con el plazo establecido en los artículos 186 y 260 del código tributario de El salvador, ellos aportarán la documentación fehaciente para la respectiva valoración por parte de la Administración Tributaria.

Actualmente son pocos los casos que Fiscalía General de la República judicializa por evasión de impuesto pues la mayoría de casos se quedan hasta agotar la vía administrativa la cual implica un multa, como en el ejemplo del artículo 239 literal a del Código Tributario en el cual por omitir la entrega de un documento exigido como una factura, pudiese imponérsele a este sujeto una multa y si reincide el artículo 257 del Código Tributario nos dice que se podría imponer la sanción del cierre temporal de establecimientos, por lo que es necesario una verdadera persecución penal en el delito de evasión fiscal por parte de Fiscalía General de la República, ya que muchos de estos casos que no se logran judicializar y se agotan con la vía administrativa probablemente podrían ser constitutivos de evasión fiscal, por lo que es necesario que esta institución cumpla su rol en la investigación de estos casos para evitar la impunidad sobre actos constitutivos de evasión al fisco.

Finalmente, ha de precisarse que, dado que el delito en estudio, admite su comisión mediante distintas acciones u omisiones, no todas las conductas u omisiones previstas en el Art. 249-A CPn., otorgarían la posibilidad de aplicabilidad de dicha **excusa absoluta**, puesto que existen supuestos en los que el acusado del cometimiento de tal acción ilícita, no podría resarcir los daños causados al fisco, como el supuesto de destrucción de documentos necesarios a efecto de la determinación de las obligaciones tributarias, pudiendo ser inclusive difícil de cuantificar el verdadero importe a satisfacer en caso de intentarse un posible pago de tributos.

5.2 Recomendaciones

Que la Asamblea Legislativa, como Órgano Legislativo, de acuerdo al artículo 131 Ord 11 de la Constitución de la República, a iniciativa propia o por medio del ramo de hacienda o economía del Órgano Ejecutivo, otorgue y promocióne incentivos fiscales hacia el sector informal, pues si bien es cierto existe un régimen de incentivos fiscales en El Salvador, estos se encuentran diseminados en diferentes instrumentos legales de los cuales no existe conocimiento público puntual a efecto de propiciar el goce de dichos incentivos en el comerciante informal y que éste supere su situación de irregularidad.

Crear a través del Ministerio de Hacienda y de instituciones afines del sistema económico nacional, tanto público como actores del sector privado, sujetos que deben velar por la efectiva regularización del sector comercial informal, mecanismos eficaces, tanto legales en su aspecto sancionatorio como preventivo, a efecto de fortalecer un sistema de captación de tributos evadidos por los agentes económicos informales.

Dado que, una vez verificada la transgresión o vulneración al bien jurídico tutelado por el tipo penal estudiado, no se verifica en efecto, la reparación de los daños a la hacienda pública de una forma expedita y positiva, el aspecto esencial radica en la intervención preventiva del Estado, debiendo fortalecer mecanismos

de revisión y supervisión de los agentes comerciales y si los mismos poseen la obligación de regular su intervención en el mercado.

En el aspecto sancionatorio, se deben fortalecer las unidades tanto policiales, como fiscales, a efecto de dirigir una adecuada persecución penal contra los sujetos que, deliberadamente, afectan el fisco, puesto que, como se estudió, la evasión de impuestos, constituye una grave y seria afectación a la economía nacional y al bienestar y desarrollo social del Estado, puesto que, se puede constatar la existencia del tipo penal que, notoriamente fue objeto de estudio, no tratándose de una problemática que surja por la falta de regularización normativa, por el contrario, se trata de una problemática que guarda vinculación con el efectivo uso de los mecanismos legales de tipo penal, para la persecución del sujeto que evade las obligaciones de tributar.

Con la entrada en circulación de la criptomoneda **Bitcoin**, es necesario que El Estado por medio de la Asamblea creen una regulación orientada a la seguridad jurídica que está generando mucha incertidumbre en la población pues no se está resolviendo el problema del control, dificultando aún más identificar a esas personas que están en el comercio informal y por su capacidad adquisitiva estarían obligados a tributar.

En cuanto a las reformas realizadas por la Asamblea Legislativa con respecto a la homologación del Documento Único de Identidad al Número de Identificación Tributaria cumplir en el sentido en que nace esta reforma que es la de agilizar el sistema de control de los contribuyentes de la administración tributaria para así tener un mejor control con sujetos obligados a tributar y poder abarcar al sector informal en la tributación.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- Abella Santamaría Jaime, La ordenación Jurídica de la Actividad Económica, Madrid: Dykinson, 2003.
- Alberto Trejo Miguel, y otros, “*Manual de Derecho Penal Parte General*” 1º Ed., Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador 1992.
- Almeida Haro Pablo, Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: La visibilidad de la economía oculta y su evasión, España: Universitat de Lleida, 2017.
- Ávila Martínez Ariel Fernando y Pérez Salazar Bernardo, Mercados de Criminalidad en Bogotá, Bogotá: Secretaría de Gobierno y Corporación Nuevo Arco Iris, 2011.
- Bacigalupo Enrique, “*Lineamientos de la teoría del delito*”, 1ª ed. Astrea, Buenos Aires, 1978.
- Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe, El Salvador: 2018.
- Baza de Lafuente María Lourdes, El delito fiscal, España:1977.
- Bernate Ochoa Francisco, “Cuadernos de Derecho penal Económico”. Colombia: Universidad Sergio Arboleda.
- Bernate Ochoa Francisco, “El Derecho Penal Económico Cuestiones problemáticas”, Colombia: Ibagué.
- Busto Ramírez Juan, *Manual de Derecho Penal Parte General*, Barcelona: Airel, 1989.

- Camargo Hernández David Francisco, *Actividades Económicas Informales y Tributación*, Colombia, 2012.
- Camargo Hernández David Francisco, *Evasión Fiscal un Problema a Resolver*, Colombia: 2017.
- Casado Pérez y otros José María, “*Código Procesal Penal Comentado*”, El Salvador, Tomo I, 2018
- Código Penal de El Salvador Comentado, Tomo I, El Salvador, Consejo Nacional de la Judicatura, 1997.
- Collado Yurrita Miguel Ángel, Luchena Mozo Gracia María y otros, “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”, Barcelona, España, 2013.
- Cossío Díaz, José Ramón, “*Derecho y Análisis Económico*”, México: Política y Derecho, Fondo de Cultura Económica, EFE, 2015.
- Del Mas-Marty Mireille, *Modelos Actuales de Política Criminal*, Madrid: Secretaría General Técnica, Ministerio de Justicia, 1986.
- *Derecho penal. Parte general. Libro de estudio, 6a. ed. alemana 1955*: México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1990.
- *Derecho penal. Parte general*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999.
- Dorantes Chávez Luis Felipe, y Gómez Marín Mónica Ekaterin, “*Derecho Fiscal*”, México: Patria, 2014.
- Gómez Pavón Pilar, Bustos Rubio, Miguel y Pavón Herradón, David, “*Delitos Económicos*”, Análisis Doctrinal y Jurisprudencial, Adaptado a la LO 1/2019, de 20 de febrero, por la que se Modifica la LO del CP, Para Transponer Directivas de la UE, en los Ámbitos Financiero y de Terrorismo, España: Bosch, Wolters Kluwer, 2019.
- Fernández Steinko, Armando, *Delincuencia Finanzas y Globalización*, Madrid: Academia, 2013.

- Ferré Olivé Juan Carlos, El bien jurídico protegido en los delitos tributarios, Huelva España, Revista penal México, 2015.
- Ferro Veiga José Manuel, Aspectos Legales Sobre el Delito Fiscal, la Investigación Patrimonial y el Blanqueo de Capital: Radiografía de las tramas y de la Delincuencia Organizada Nacional y Transnacional, San Vicente, Alicante. ECU, 2012.
- Fuchs Bobadilla Margarita, “Conceptos Fundamentales de Derecho Económico”, México: IURE, 2017.
- Fundación Nacional Para el Desarrollo, (Funde), Seguridad Fiscal en El Salvador, Medidas para Fortalecer la Tributación.
- Hans Welzel, Derecho Penal Alemán, 11ª Ed., traducción de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1976.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, (Icefi), Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas, Guatemala: a Oakland, 2019.
- Islas de González Mariscal Olga, “Responsabilidad penal por omisión. Bases doctrinarias”, Obra electrónica: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Larrea Pérez Bustamante Sofía y Ponce, Desafíos Tributarios de la Revolución Digital, Perú: 2020.
- López Muñoz Julián, Criminalidad Organizada Aspectos Jurídicos y Criminológicos, Madrid: Dykinson, 2015.
- Martínez Ventura Jaime, Maras en El Salvador y su relación con el crimen organizado transnacional, Friedrich Eberto Stiftung, El Salvador: 2010.

- Menkos Jonathan, ICEFI, Reformas fiscales en América Latina, El caso de El Salvador 2009-2012.
- Muñoz Conde Francisco, Teoría General del Delito, Colombia: 1999.
- Nieto Marín Adán y Mejía Patio Omar A. Estudios de Derecho Penal Económico. Colombia: Universidad de Ibagué, 2009.
- Olarte Dueñas Mari Yurani y otros, Comercio Informal callejero, Colombia: Un Insumo para Políticas Públicas, 2020.
- Olivares Gonzalo Quintero, “*Los Delitos Económicos*”, Barcelona: Oberta UOC Publishing, SL, 2016.
- Pérez Llantada Fernando, S. I. “La Defensa Social” Criminología, Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Política fiscal: expresión del poder de las élites centroamericanas.
- R. Tavosnanska Norberto, Seguridad y Política Criminal, Buenos Aires, Argentina: Cathedra Jurídica, 2006.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Asociación de Academias de la Lengua Española, 2021.
- Rodríguez Mourullo, “*Presente y Futuro del Delito Fiscal*”, Madrid: España.
- Ruíz Rescalvo María del Pilar, *La Prescripción Tributaria y El Delito Fiscal*, (España: Dickinson, S,. L., Universidad Rey Juan Carlos, 2004.
- Torres Castro Manuel, “Estructura de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto General del Estado”, Quito Ecuador: 2008.
- Velásquez Estrada Alfonso, Nuevo Sistema de Justicia Penal Para México, México: Senado de la República de México, 2009.
- Velásquez Fernando, Manual de Derecho penal, parte general. 5ª. ed. Bogotá: Ediciones jurídicas Andrés Morales, 2013.

- Yáñez Henríquez José, *Impuestos Recaudadores Versus Reguladores*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2014.
- Zaffaroni, Raúl Eugenio, *“Manual de Derecho Penal” (Parte General)*, 5º. Edic. EDIAR: Buenos Aires. 1987.

Revistas:

Pontón Daniel, “El aporte de Edwin Sutherland al análisis del crimen económico global”, Ecuador, URVIO, n° 27, 2020.

Zambrano Sánchez Julián et al, “Aspectos tributarios de las transacciones en criptomonedas: el caso de los bitcoins”, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, n° 80, 2019.

Núñez Castrejón Antonia y Gómez Chiñas Carlos, “Controversia y debate actual sobre el sector informal, Análisis Económico XXIII”, Redalyc, n° 54, 2008.

Ruiz de Castilla y Ponde de León, Francisco J., “Las Clasificaciones de los tributos e impuestos. Derecho & Sociedad”, n° 17, 2001.

Luzón Peña, Manuel, “Omisión impropia o comisión por omisión. Cuestiones nucleares: imputación objetiva sin causalidad, posiciones de garante, equivalencia (concreción del criterio normativo de la creación o aumento de peligro o riesgo) y autoría o participación”, Libertas, n° 6, 2017.

López Casal Yuri, “La imputación objetiva y sus criterios en el derecho de daños costarricense”, Revista Judicial, n° 119, 2016.

Quintero Olivares, *“el nuevo delito fiscal”*, revista de derecho financiero y hacienda pública n° 137, Barcelona.

Sitios web:

Ministerio de Hacienda, secretaria de Estado, <https://www.mh.gob.sv/ingresos-tributarios-superan-cifras-del-ano-pasado-por-mas-de-90-millones/>

José Miguel García Hernández, Criptomonedas y Aplicación en la Economía, Universidad Pontificia Comillas, 2018, <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/210001/retrieve>.

Merlin Delcid. Policía salvadoreña investiga suplantación de identidades para robar bono de US\$ 30 en bitcoin, CNN en español, 2021, <https://cnnespanol.cnn.com/2021/10/07/policia-salvadorena-investiga-suplantacion-de-identidades-para-robar-bono-de-us-30-en-bitcoinorix/>.

Marisela Morán y Kenia Gómez. Brecha digital: El Tropiezo Para la Educación en El Salvador, Diario digital contrapunto, 2021, <https://www.contrapunto.com.sv/brecha-digital-el-tropiezo-para-la-educacion-en-el-salvador/>.

Ministerio de Hacienda de El Salvador, contribuyentes pueden realizar pago de impuestos con Bitcoin en colecturías del Ministerio de Hacienda. Gobierno de El Salvador, 2021, <https://www.mh.gob.sv/contribuyentes-pueden-realizar-pago-de-impuestos-conbitcoincolecturias-del-ministerio-de-hacienda/>.

Capítulo IV “Tipo de lo Injusto del Delito Omisivo”, acceso el 17 de mayo de 2022. <https://idoc.pub/documents/delito-omisivopdf-d47e9130ddn>

Henry Briant Álvarez Quinto. Delitos de omisión impropia: ¿causalidad hipotética o imputación objetiva?, LP portal jurídico, 2021, <https://lpderecho.pe/delitos-omision-impropia-causalidad-hipotetica-imputacion-objetiva/>.

Enrique Gimbernat Ordeig, Anuario de derecho penal y ciencias penales (Ministerio de Justicia y Boletín del Estado de España, 2013), <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4809638> .

Alfonso Cadavid Quintero. Nuevo Foro Penal (Universidad EAFIT, 2005), <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/view/3810/3108>.

Juan Carlos Carbonell Mateu, La Equivalencia Significativa en la Comisión por omisión, (Universidad de Valencia, 2015), <https://cuba.vlex.com/vid/equivalencia-significativa-comision-omision-648209481>

Manuel Arauz Ulloa, “La omisión, la comisión por omisión y la posición de garante”, acceso el 19 de mayo de 2022. <http://repositorio.uca.edu.ni/696/1/encuentro54articulo4.pdf>.

Manuel Arauz Ulloa, “La omisión, la comisión por omisión y la posición de garante”, acceso el 20 de mayo de 2021. <http://repositorio.uca.edu.ni/696/1/encuentro54articulo4.pdf>

Materiales en línea:

Max Weber, Economía y Sociedad, Fondo de Cultura Económica, México: EFE, 2004.

https://www.flacso.edu.mx/sites/default/files/extras/weber_conceptos_sociologicos.pdf

Luis Armando González, y Luis Ernesto Romano Martínez, Reforma agraria y cooperativismo en El Salvador: antecedentes y perspectivas 1970-1996. <file:///C:/Users/ccastaneda/Downloads/Dialnet-ReformaAgrariaYCooperativismoEnElSalvador-6521213.pdf>

Ministerio de Hacienda, Marco Fiscal de Mediano Plazo, 2015-2025, El Salvador: 2015. <https://www.mh.gob.sv/wp-content/uploads/2020/11/700-DPEF-MN-2017-10002.pdf>

European Commission, Commission Staff Working Document, Counterfeit and Piracy Watch List, 2018.

https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2018/december/tradoc_157564.pdf

Milton Rodríguez, “Asamblea aprueba cambio al Código Tributario que permitirá facturación electrónica”, 31 de agosto de 2022,

<https://www.elsalvador.com/noticias/nacional/asamblea-cambio-codigo-tributario-facturacion-electronica/992875/2022/#>

Legislación:

Legislación nacional:

Ley Especial Contra el Delito de Extorsión, El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2015.

Ley Especial Contra el Delito de Extorsión, El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2015.

Código Penal, El Salvador, El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997

Constitución de la República de El Salvador, El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983.

Ley Especial Contra los Delitos Informáticos y Conexos, El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2016.

Ley Especial Contra Delitos Informáticos y Conexos, El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2016.

Ley de Integración Monetaria, El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 2000.

Ley de Integración Monetaria, El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador 2000.

Normas técnicas para facilitar la aplicación de la ley bitcoin El Salvador, Banco Central de Reserva, 2021

Código Tributario de El Salvador, El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001

Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador, El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador 2001

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992

Ley de Impuesto Sobre la Renta, El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991

Código Procesal Civil y Mercantil de El Salvador, El Salvador, Asamblea Legislativa, 2009

Código Procesal Civil y Mercantil, El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador 2008.

Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco, El Salvador: Asamblea Legislativa 1972

Proyecto de Reformas al Código Tributario, El Salvador: Ministerio de Hacienda, 2022

Legislación Internacional:

Ley Reguladora de las Haciendas Locales, España, Ministerio de Hacienda, 2004.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, España, ,2006

Constitución Española, España, Cortes Generales, 1978.

Código Orgánico Integral Penal de Ecuador, asamblea nacional, 2014.

Código Orgánico Integral Penal de Ecuador, aprobado el 28 de enero de 2014.

Código Penal Colombiano, Colombia: El Senado, Ley 599 de 2000

Tesis:

Barahona Moreira, Katya Susana, Jiménez Gutiérrez, Gabriela Elena Estefanía
“Propuesta para la incorporación del comercio informal al sistema tributario nacional” (tesina de licenciatura, Universidad Dr. José Matías Delgado, 2015).

<https://webquery.ujmd.edu.sv/siab/bvirtual/BIBLIOTECA%20VIRTUAL/TESIS/01/AEM/0002383-ADTESBP.pdf>

Jurisprudencia:

Sala de lo Constitucional, Inconstitucionalidad, Referencia: 150-2012 El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013

Sala de Casación Penal, Sentencia, Referencia: 25536. Colombia: Corte Suprema de Justicia, 2006.

Sala de lo Constitucional, Inconstitucionalidad, Referencia: 2-92 El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1999.

Tribunal Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: BOE-T-1997-25322, España: Tribunal Constitucional, 1997.

Tribunal Constitucional, Sentencia, Referencia: RJ 1993, 2547, España, 1993.

Sala de lo Penal de La Corte Suprema de Justicia. Casación, Referencia: 44CAS98 99, El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 1998.

Sala de lo Penal de La Corte Suprema de Justicia. Casación, Referencia: 10C2013 2014, El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Sala de lo Penal de La Corte Suprema de Justicia, Casación, Referencia: 10C2013, El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Sentencia, Referencia 017-2020, El Salvador: Corte Suprema de Justicia 2020.