

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES ESCUELA DE
CIENCIAS JURÍDICAS UNIDAD DE POSTGRADOS



LA AFECTACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES AL
FISCO, ANTE LA FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA EN
EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL SALVADOR

TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN DERECHO PENAL

ECONÓMICO

PRESENTADA POR:

LIC. ARIEL OMAR ESCOBAR SIGUENZA

MAESTRO VICENTE ORLANDO

VASQUEZ ASESOR DE CONTENIDO

CIUDAD UNIVERSITARIA, 15 DE MARZO DE 2023

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS

RECTOR

PhD. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO

ING. JUAN JOSÉ QUINTANILLA

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

MSC. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL

SECRETARIO GENERAL

LIC. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

DECANA

DR. JOSÉ MIGUEL VÁSQUEZ LÓPEZ

DIRECTOR DE LA UNIDAD DE POSGRADOS

DOCTOR ARMANDO ANTONIO SERRANO

COORDINADOR UNIDAD DE POSGRADOS

TRIBUNAL CALIFICADOR

PRESIDENTE

MAESTRO NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIERREZ

SECRETARIO

MAESTRO MARVIN HUMBERTO FLORES JUÁREZ

VOCAL

MAESTRO VICENTE ORLANDO VÁSQUEZ CRUZ

Dedicatoria:

A Dios por darme la vida, la salud y la sabiduría para elegir esta profesión y sobre todo por permitirme finalizar esta maestría. A mis padres, José Dionisio Escobar y María Marta Sigüenza de Escobar, por heredarme el hábito de la lectura y de estudio y por su protección y cuidado en las diferentes etapas de mi vida.

A Claudia Pamela Cañas Reyes, por llegar a mi vida en este momento trascendental y, sobre todo por creer en mí y apoyarme en toda circunstancia.

Agradecimientos:

Al Maestro Vicente Orlando Vásquez Cruz, por guiarme en este proceso, brindándome su asesoría y consejos vitales para culminar con éxito el presente trabajo de investigación académica.

A cada uno de los profesores de la tercera promoción de la maestría en Derecho Penal Económico, de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, de la Universidad de El Salvador, y sus autoridades que, con su esfuerzo y dedicación, hicieron posible concluir con éxito esta maestría bajo circunstancias excepcionales.

ÍNDICE

Listado de abreviaturas	vii
-------------------------------	-----

CAPITULO I

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS EN EL SALVADOR

1.1 Antecedentes	1
1.2 Época antigua	2
1.3 Época media	4
1.4 Época moderna	5
1.4 Época precolonial	6
1.5 Época colonial	8
1.6 Época independiente	9
1.7 El delito fiscal en el código penal de 1826	10
1.8 La despenalización del delito fiscal	14
1.9 La reincorporación del delito fiscal en el código penal de 1974	16
1.10 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 1993	18
1.11 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 1995	22
1.12 El delito fiscal en el código penal de 1998	29
1.13 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 2004 al código penal de 1998	32

CAPITULO II

ANÁLISIS DOGMÁTICO DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS

2.1 Tipicidad objetiva	40
2.1.1 Bien jurídico protegido	41
2.1.2 Sujeto activo	44
2.1.3 La regla del actuar por otro en el delito fiscal	49
2.1.4 Sujeto pasivo	54
2.1.5 Elementos normativos	56
2.1.6 Cuantía	59
2.1.7 Determinación de la cuota defraudada	61
2.1.8 Comportamiento típico	66

2.1.9 El fraude de ley como comportamiento atípico	70
2.1.10 Formas de comisión	71
2.2 Tipicidad subjetiva	73
2.2.1 Dolo.....	74
2.2.2 Dolo eventual.....	76
2.2.3 Error en el delito Fiscal.....	77
2.2.4 Error de tipo y error de prohibición	77
2.2.5 El error en la cuantía.....	79
2.3 Consumación.....	79
2.4 Tentativa.....	81
2.5 Concursos	82
2.6 Excusa absolutoria	86

CAPITULO III

DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS EN EL SALVADOR

3.1 Facultades de la administración tributaria para determinar la situación tributaria de los contribuyentes	98
3.2 Procedimiento de fiscalización.....	99
3.3 La confluencia de los ordenamientos jurídicos con competencia en materia de infracciones tributarias	106
3.4. Prejudicialidad no devolutiva	109
3.6. Prejudicialidad administrativa en el delito fiscal	111
3.7. Prejudicialidad penal en delito fiscal	115
3.3 3.7.1. Efectos de la prejudicialidad penal por delito fiscal	118
3.8. El sistema de concurrencia de procedimientos en el delito fiscal.....	121
3.4 3.9. El sistema de unificación de vías procesales en el delito fiscal.....	125
3.5 3.10. La garantía del <i>nebis in ídem</i> , ante la duplicidad de procedimientos o de sanciones	126
3.6 3.11. Incidencia en la persecución del delito de evasión de impuestos ante los diferentes plazos de prescripción administrativa y penal.....	129
3.11.1. Interrupción o suspensión del plazo de caducidad.....	135

3.7 3.12. Requisitos de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal por delito fiscal, especial referencia al sistema salvadoreño	137
3.13. El expediente administrativo por delito fiscal	147
3.14. Valor probatorio del informe de auditoría y sus anexos en el proceso penal 148	
3.15. Valor de los peritajes en el proceso por delito fiscal	151

CAPÍTULO IV

LA AFECTACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA ANTE LA FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS

4.1 Introducción	154
4.2 El derecho de defensa, fundamento constitucional	155
4.3 Principios y garantías instrumentales al derecho de defensa	157
4.4 Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización	158
4.5 Omisiones que se producen ante la falta de agotamiento de la vía administrativa.	166
4.6 Derecho a lo no autoincriminación con relación a un futuro proceso penal por delito de defraudación al Fisco	180
4.7 La lesión al principio de igualdad ante la selección discrecional de la AT de los casos que remite sin agotar la vía administrativa	183
4.8 Tutela Judicial efectiva y derecho al juez predeterminado por la ley.....	185
4.9 Derecho a la seguridad jurídica	188
4.10 Resoluciones de la Sala de lo Constitucional sobre la vulneración de derechos ante la falta de agotamiento del procedimiento de fiscalización ...	189
4.11 La prejudicialidad devolutiva como mecanismo para tutelar de mejor manera el derecho defensa de los contribuyentes sometidos a proceso penal.....	193
CONCLUSIONES	199
RECOMENDACIONES	202
BIBLIOGRAFÍA	206

Introducción

La presente tesis para optar al grado de Maestro en Derecho Penal Económico, se denomina “*La afectación del derecho de defensa de los contribuyentes al Fisco ante la falta de agotamiento de la vía administrativa en delito de evasión de impuestos en El Salvador*”, constituye un análisis al modo de proceder en el delito de evasión de impuestos establecido en el artículo 251-A del Código Penal, el cual contiene dos vías para acceder a la jurisdicción penal, de tal manera que en algunas modalidades del delito es necesario el agotamiento de la vía administrativa, es decir, se requiere la existencia de un resolución de fondo sobre la verdadera situación tributaria del contribuyente y en otras modalidades se suspende el procedimiento en virtud de la prejudicialidad penal.

En tal sentido, las modalidades del artículo 249-A del Código Penal, denominado Evasión de Impuestos que no requieren que se agote la vía administrativa son: No llevar libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; llevar doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; declarar información falsa; destruir u ocultar documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributaria; no presentar tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; respaldar costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Por otra parte, las modalidades de comisión del delito de Evasión de Impuestos que, para proceder penalmente, requieren que se agote todo el procedimiento administrativo, es decir que, sobre las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos, no existan juicios o recursos pendientes son: declarar información inexacta; excluir u omitir declarar hechos generadores estando obligado a ello; declarar costos o

gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones hechos o circunstancias que no han acontecido.

Este modo de proceder en los delitos de defraudación al fisco adoptado por el legislador salvadoreño, se caracteriza por ser complejo y confuso, en el sentido de que deposita en la Administración Tributaria la competencia para discernir en qué casos se encuentra ante conductas delictivas que no requieren que se agote todo el procedimiento y en qué casos si se debe agotar todo el procedimiento administrativo, es decir en que modalidades se aplica la prejudicialidad penal y en que modalidades la prejudicialidad administrativa.

Este factor discrecional tiene incidencia directa en los derechos y garantías de los contribuyentes, pues de ello depende que se siga un procedimiento de fiscalización donde se le permita participar de forma activa, concediéndole audiencia para ser oído sobre los ilícitos tributarios encontrados, aportar prueba para desvirtuar los hallazgos encontrados por la Administración Tributaria. Estos mecanismos de defensa no los tiene aquel contribuyente de cuya situación tributaria se avisó a la Fiscalía General de la República, para que ejerza la acción penal por el delito de evasión de impuestos, sin emitir una resolución de fondo sobre su verdadera situación tributaria.

En armonía con lo anterior se plantea el problema de investigación siguiente: ¿de qué manera la falta de agotamiento de la vía administrativa en el delito de evasión de impuestos, afecta el derecho de defensa de los contribuyentes al Fisco en El Salvador?; y, como objetivo general, establecer como la regulación del modo de proceder en el delito de evasión de impuestos vigente lesiona el derecho de defensa de los contribuyentes,

pues se les priva de controvertir en sede administrativa los indicios encontrados por la administración tributaria en un procedimiento de fiscalización.

Como objetivos específicos de la investigación se pretende, establecer los antecedentes legislativos del delito fiscal; determinar la concepción jurídico-dogmática actual del delito de evasión de impuestos; establecer el procedimiento de fiscalización tributaria y su incidencia en el proceso penal y; determinar la afectación del derecho de defensa de los contribuyentes al Fisco ante la falta de agotamiento de la vía administrativa en el delito de evasión de impuestos.

El estudio se justifica porque es un tema de actualidad, en el sentido de que es de conocimiento público que la Administración Tributaria presenta periódicamente ante la Fiscalía General de la República avisos por el posible cometimiento del delito de evasión de impuestos, en la mayoría de casos haciendo uso del mecanismo de la prejudicialidad penal, es decir, informar sin agotar todo el procedimiento de fiscalización; esta manera de proceder, como está actualmente legislada, resulta atentatoria contra el derecho de defensa al privar al contribuyente de las garantías que son esenciales en todo procedimiento, como la garantía de audiencia, a un debido proceso, el principio de legalidad, presunción de inocencia, el derecho a que se emita una resolución de fondo, es decir gozar de un debido proceso constitucionalmente configurado.

Por lo anterior se consideró necesario realizar un estudio que profundizara sobre el tema, con el propósito de establecer si efectivamente se produce una vulneración al derecho de defensa de los contribuyentes y proponer mecanismos de mejora legislativa para procurar una administración de justicia respetuosa del debido proceso, teniendo como fundamento tanto el

derecho de la administración tributaria de percibir íntegramente los tributos que le corresponden y, por otra parte, el respecto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

En cuanto al tipo de investigación desarrollada, se trata de una investigación de dogmática jurídica, porque se basa en las normas jurídicas positivadas que regulan el tema, de las cuales se hace un análisis teórico que se complementa con el estudio de fuentes doctrinarias y jurisprudenciales nacionales y de derecho comparado; el nivel de profundidad de la investigación es descriptiva ya que se pretende describir el fenómeno en toda su dimensión, haciendo uso de los métodos analítico, comparativo, deductivo e inductivo, y, de esta manera obtener el respaldo teórico que sustenta la investigación y las conclusiones alcanzadas.

La presente investigación está conformada por cuatro capítulos, denominado el primero: *“Antecedentes legislativos del delito fiscal en El Salvador”*, en el cual se hace un breve recorrido, que abarca las distintas épocas de la historia de la humanidad, con énfasis en el aspecto tributario, resaltando la dicotomía que se produce entre, los gobernantes de turno por imponer tributos y la natural reticencia de los pueblos a sufragar dichas cargas; luego se remite a la época precolonial y colonial del territorio que luego sería denominado como El Salvador, a partir de la independencia del Reino de España; ya en su etapa soberana se hace un detallado resumen de las diferentes configuraciones que ha tenido el delito fiscal desde su incorporación por primera vez en el código penal de 1826 hasta la actualidad.

El segundo capítulo se denomina *“Análisis dogmático del delito de evasión de impuestos”*, en este capítulo se realiza un análisis de sus elementos objetivos, bien jurídico, conducta típica, elementos normativos, cuantía;

consumación, excusa absolutoria y; elementos subjetivos, comprendiendo los diferentes tipos de dolo, y error. Lo anterior con respaldo en la legislación nacional y de derecho comparado, así como en la doctrina y jurisprudencia más actualizada sobre el tema, con lo cual se establecen los criterios bajo los cuales se configura el delito, descartando aquellos comportamientos atípicos o que solo constituyen una infracción administrativa.

El tercer capítulo de este estudio denominado “*Del procedimiento de fiscalización tributaria y su incidencia en el delito de evasión de impuestos*”, se hace una reseña de las facultades que posee la administración tributaria, y se describen en concreto los procedimientos de fiscalización tributaria y de liquidación oficiosa del tributo; también se realiza un estudio de la prejudicialidad en general y con enfoque en los sistemas prejudicialidad administrativa, penal y el sistema de concurrencia de procedimientos, donde confluyen las facultades de la administración tributaria y de la jurisdicción penal y, los efectos que esta dinámica produce en ambos ordenamientos jurídicos con relación a la forma de proceder por el delito de evasión de impuestos.

En este capítulo también se realiza un análisis de la naturaleza y fundamento jurídico de la denuncia o aviso que realiza la administración tributaria ante actos constitutivos de delito de defraudación al Fisco, y de la limitante que constituye este mecanismo para el ejercicio de la penal de acuerdo con la configuración actual del modo de proceder en este tipo de delitos.

En el cuarto capítulo denominado “*La afectación del derecho de defensa de los contribuyentes al Fisco ante la falta de agotamiento de la vía administrativa en el delito de evasión de impuestos*”, se parte de un análisis

de los fundamentos constitucionales del derecho de defensa ,y las garantías y principios instrumentales de este derecho, que hacen que su aplicación práctica se materialice en todo proceso o procedimiento; además se hace, especial referencia a la vulneración que se produce a este derecho, en los casos cuando la administración tributaria haciendo uso discrecional de la forma de proceder por el tipo penal de evasión de impuestos da aviso a la Fiscalía General de la República, sin emitir una resolución de fondo sobre la verdadera situación tributaria del contribuyente.

Con esta forma de proceder, se establece, que se deja al contribuyente en estado de indefensión ya que no se le notifica de tal situación, ni se de la audiencia ni oportunidad de presentar pruebas para desvirtuar lo sostenido por la administración tributar, regularizar su situación tributaria y evitar un proceso penal que implica una mayor afectación a sus derechos individuales en comparación con un procedimiento administrativo.

Finalmente, con base a los fundamentos legales, doctrinarios y jurisprudenciales citados, se emiten las conclusiones y recomendaciones respectivas, mediante las cuales se establece que cuando no se agota el procedimiento administrativo como requisito previo a interponer la denuncia al Ministerio Publico, se lesiona el derecho de defensa de los contribuyentes, por lo que se recomienda realizar las modificaciones legislativas o interpretar de forma restrictiva la actual legislación, para tutelar de mejor manera los derechos y garantías de los contribuyentes al fisco.

Listado de abreviaturas

AC	Antes de Cristo.
AE	Acuerdo Ejecutivo.
AP	Audiencia Provincial.
AT.	Administración Tributaria.
ATM	Administración Tributaria Municipal.
Cfr.	Confrontar.
Cn	Constitución de la Republica.
CNJ	Consejo Nacional de la Judicatura.
CSJ	Corte Suprema de Justicia.
CP	Código Penal.
CPE	Código Penal de España.
CPP	Código Procesal Penal.
CPV	Código Penal Vigente.
CT	Código Tributario.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
D.L	Decreto Legislativo.
D.O	Diario Oficial.
FGR	Fiscalía General de la Republica.
Fn.	Final.

HP	Hacienda Pública.
HPM	Hacienda Pública Municipal.
Inc.	Inciso.
Ibid	En el mismo.
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
ISD	Iniciativa Social para la Democracia.
LCLDA	Ley contra el lavado de Dinero y Activos.
LGTM	Ley General Tributaria Municipal
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta.
LIVA	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestación de Servicios.
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo.
LODGII	Ley Orgánica de la Dirección General Impuestos Internos.
MH	Ministerio de Hacienda.
Ob. Cit.	Obra citada.
OEA	Organización de Estados Americanos.
PNUD	Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo.
RACT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
S	Siglo.
SCA	Sala de lo Contencioso Administrativo.
SCn.	Sala de lo Constitucional.

STS Sentencia Tribunal Supremo Español.
TAIA Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.
Vid Vease.

CAPITULO I.
ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL DELITO DE EVASION DE
IMPUESTOS EN EL SALVADOR

Sumario. 1.1 Antecedentes 1.2 Época antigua. 1.3 Época media. 1.4 Época moderna. 1.5 Época precolonial. 1.6 Época colonial. 1.7 Época independiente. 1.8 El delito fiscal en el código penal de 1826. 1.9 La despenalización del delito fiscal. 1.10 La reincorporación del delito fiscal en el código penal de 1974. 1.11 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 1993. 1.12 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 1995. 1.13 El delito fiscal en el código penal de 1998. 1.14 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 2004 al código penal de 1998.

Resumen

En este capítulo se hace un breve recorrido por las distintas épocas de la historia de la humanidad, con énfasis en el aspecto tributario, resaltando la dicotomía que se produce entre, los gobernantes de turno por imponer tributos y la natural reticencia de los pueblos a sufragar dichas cargas; luego se remite a la época precolonial y colonial del territorio que luego sería denominado como El Salvador, tras la independencia del Reino de España; ya en su etapa soberana se hace un detallado resumen de las diferentes configuraciones que ha tenido el delito fiscal desde su incorporación por primera vez en el código penal de 1826 hasta la actualidad.

1.1 Antecedentes

El deber de contribuir con los gastos del Estado es de larga tradición en la historia de la humanidad y es que, desde épocas remotas, las distintas formas de gobierno imponían sobre sus dominios cargas impositivas, con

el propósito de satisfacer las necesidades más urgentes del momento. Aparejado a la imposición de los tributos, se produce la reticencia de los obligados a contribuir. Lo que nos lleva a adherirnos a la frase dicha por Carrasco Pérez, quien al respecto menciona que: “*En efecto, existen pocas cosas tan permanentes como los sistemas fiscales y pocas tan humanas como el fraude.*”¹

1.2 Época antigua

En las sociedades antiguas los sistemas de recaudación eran heterogéneos, pero en términos generales las necesidades de recursos financieros eran cubiertas mediante prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos con rentas patrimoniales y por medio de monopolios estatales, sin embargo, ya existían en esa época rudimentos de tributación.²

Según el antropólogo Noah Kramer, los registros más antiguos encontrados sobre la tributación se remontan a la Sumeria del año 3000 AC donde se produjo la primera reducción de impuestos, realizada por el Rey Urukagina, como una forma aliviar la carga a que habían sido sometido los habitantes por su predecesor, quien los mantenía bajo el asedio de los recaudadores o inspectores de impuestos. En esa época la sociedad sumeria estaba integrada por ganaderos, barqueros y pescadores, organizados bajo un sistema de economía mixta socialista y liberal.³

¹ Juan Carrasco Pérez, preambulo del libro, *Siete siglos de fraude fiscal en Europa*, de José Ignacio Fortea Pérez editores Angel Galán Sánchez y Juan E. Gelabert, (Santander: Editorial de la Universidad de Cantabria, 2020)13.

² Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9a ed. (Buenos Aires: Depalma, 2001)50.

³ Samuel Noah Kramer, *La Historia empieza en Sumer, Traducción de Jaime Elías*, (Barcelona: Ediciones Orbis, 1985)46-47.

En esta sociedad primitiva predominaba la desconfianza hacia los gobernadores y cuerpo de burócratas, que habían diseñado un sistema por medio del cual gravaban todo tipo de actividad, por lo que se dice que ya en esa época *“habían descubierto el medio de multiplicar los tributos, las contribuciones, las tasas, los impuestos en proporciones tales como para hacer morir de envidia a sus colegas modernos.”*⁴

En la Babilonia del año 2340 AC aproximadamente, bajo el dominio del Rey Hammurabi, según se establece en el código que lleva su nombre, se gravaba la tenencia de la tierra, los huertos y casas ahí construidas, y el no pago de los tributos se sancionaba con su pérdida, pasando la propiedad a manos de quien había cumplido con las cargas fiscales en ausencia del obligado.⁵

De igual forma existieron antecedentes de tributos en: *“(…) el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Pericles y en Roma en los años de Julio César. Así, se afirma que los griegos conocían una especie de impuesto progresivo sobre la renta y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. En cuanto a Roma, nos encontramos con diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales.”*⁶

⁴ Véase. Samuel Kramer, la historia empieza en Sumer, 48. Según el autor, en esa época se cobraba impuestos hasta por la muerte, ya que se obtenía de los dolientes pan, cerveza, muebles, aunque también el impuesto se pagaba en moneda denominada Siclo. Ibid.47-48.

⁵Véase. Leyes 31-32,40 del Código de Hammurabi, consultado en: www.Alejandro.com file:///C:/Users/Personal/Downloads/Codigo_de_Hammurabi-Hammurabi%20(1).pdf.

⁶ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*,50.

Para los habitantes de Palestina (galileos, samarios o judíos) ocupada por los Romanos, pagar tributos al Cesar era ominoso⁷. De ahí surge la pregunta formulada a Jesús de Nazaret ¿maestro es lícito pagar tributos?, a lo que Jesús respondió “*Dad al cesar, lo que es del Cesar y a Dios lo que es de Dios*”⁸. En otra parte del texto bíblico San Pablo dice: “*Pagad a todos lo que debéis: al que tributo, tributo; al que, impuesto, impuesto; al que respeto, respeto; al que honra, honra*”.⁹

1.3 Época media

En la edad media con el advenimiento de la sociedad feudal se produce una confusión entre los bienes del príncipe y del principado, no obstante, se utilizó el sistema de “ayudas” para exigir a los vasallos el derecho a percibir ingresos en sus propios dominios, con lo cual se libraban de tributar directamente al Rey; esta tributación tenía como propósito el sostenimiento de los ejércitos más o menos permanentes de esa época.¹⁰

También en esta época se difundieron el cobro de tasas que los señores feudales cobraban a los vasallos por los servicios prestados o para que se les permitieran el ejercicio de profesiones o empleos, para transitar ciertas

⁷José María Merino Antigüedad, *Maestro ¿es lícito pagar impuestos al Cesar?*,(Madrid: DiKinson, 2002),9. Señala el autor que los impuestos en esa época se basaban en la dominación y la opresión, y que los impuestos eran tan impopulares que en Israel eso fue el motivo principal de la revuelta del año 70 DC, en la que Jerusalén fue destruida por los Romanos.Ob. Cit.16.

⁸Véase. Mateo 22:17-21, Santa Biblia, versión de la Reina Valera, revisada en 1960.Disponible para consultas en: http://www.nabiconsulting.co/biblia_reina_1960.pdf

⁹ Cfr. Romanos 13:6-7, Santa Biblia, versión de la Reina Valera, revisada en 1960.

¹⁰Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*.Tomo I Parte general, (Buenos Aires: Depalma, 1999)4.En similares términos Marmolejo Oña, afirma que “*las técnicas de gravar de diferente manera la circulación de la riqueza y el consumo se pierden en las oscuridades de los primeros tiempos de la edad media.*” Cristobal Marmolejo Oña, «El impuesto sobre el Valor Añadido en España», s/a, accedido 17 de mayo de 2022, https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_4/IVA_en_espana_marmolejo.pdf.3.

rutas, cruzar puentes o utilizar la tierra del señor feudal¹¹. En tal sentido más que tributos en el significado estricto del término constituían productos derivados de la propiedad, no obstante, son antecedentes impuesto moderno.

En 1342 en el reino de Castilla durante el reinado de Alfonso XI se introduce el impuesto de Alcabala y, de ahí se exporta hacia Europa y América, debido a la influencia militar y cultural española en esos territorios en la edad moderna. Esta figura impositiva encontró fuerte resistencia y reprobación a nivel popular, por su generalidad y por carecer de sustrato ético, debido a que estaba motivada por fines utilitaristas de financiamiento para las guerras.¹²

1.4 Época moderna

Del Estado limitado del medioevo, se produce una transición hacia al Estado Moderno, que se caracteriza por la concentración en unidad de acción del poder burocrático, militar y económico, la administración de justicia, pasan de manos privados a girar en torno a Naciones-Estado. Este modelo de organización requería para su subsistencia de, *“un sistema tributario bien reglamentado, a fin de disponer de ingresos suficientes para sostener al ejército, la burocracia y las demás funciones que debe cumplir el Estado.”*¹³

¹¹ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*,51.

¹² Marmolejo Oña, *El impuesto sobre el Valor Añadido en España*,3.

¹³ García Vizcaíno, *Derecho Tributario, parte general*, tomo I,6.

En el Siglo XVIII, “en España los campesinos eran privados de sus bienes más esenciales por los recaudadores que los tomaban en prenda, hasta que esta práctica fue prohibida por el Rey Alfonso X”.¹⁴

Por otra parte, se produce un cambio importante que se intensifica a partir de la Revolución Francesa (S.XVIII), en la concepción del tributo, que deja de percibirse como producto del autoritarismo y de la discrecionalidad del gobernante aplicado sobre todos a las clases más desposeídas, lo cual entraba en conflicto con las ideas liberales predominantes en la época que repudiaban esta liberalidad, fue así como se va imponiendo la visión del impuesto como un precio que se paga al Estado por los servicios que presta y vinculado a la capacidad económica de los ciudadanos.¹⁵

Resumiendo, en palabras de Ayala Gómez, se pasa de una visión del impuesto como un ejercicio de poder a ser visto como una manifestación de solidaridad social, con fundamento en la legalidad y la igualdad.¹⁶

1.4 Época precolonial

Las fuentes de derecho acerca de la convivencia de los pueblos originarios¹⁷ de El Salvador son escasas, al respecto Trejo Escobar reflexiona que: “*Las Instituciones indígenas anteriores al descubrimiento de América, tienen más interés para el sociólogo y para el historiador que para el jurista. A ello obedece que en lo jurídico no haya certeza histórica de los*

¹⁴ Merino Antigüedad, Maestro ¿es lícito pagar impuestos al Cesar?,9.

¹⁵ Héctor B. Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario,52.

¹⁶ Ignacio Ayala Gómez, «Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública», en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. (Valencia: Tiran lo Blanch,2010)29.

¹⁷ Se dice que en la época precolonial no existían grandes grupos poblacionales y los existentes fueron absorbidos por las migraciones Nahuat-Pipiles, provenientes de México, logrando diferenciarse cuatro grupos o señoríos más o menos autónomos, siendo estos: El de los Izalcos, el de Cuscatlán, el de los Nonualco y el de los Lencas. Véase. Segundo Montes, Los Indígenas de El Salvador, s/f, disponible en: <http://repositorio.uca.edu.sv/jspui/bitstream/11674/2310/1/Los%20ind%C3%ADgenas%20en%20El%20Salvador.pdf>,148.

usos, costumbres e instituciones de los aborígenes, tampoco se sabe que hayan establecido leyes escritas."¹⁸

En el mismo sentido Díaz Aranda, afirma que: "*Las normas no estaban contenidas en leyes como hoy las conocemos, sino en códices en forma de pinturas, las cuales posteriormente fueron interpretadas y plasmadas en texto por los cronistas españoles.*"¹⁹

No obstante, lo dicho sobre la escases de fuentes bibliográficas sobre este periodo, existe evidencia que, los pueblos originarios dominantes en el territorio que actualmente se conoce como El Salvador, es decir los Pipiles, estaban organizados en una sociedad clasista dividida en Nobles, Comuneros y Esclavos, en la que, "*el jefe titular controlaba las tierras del linaje como propiedad o el conglomerado los cuales distribuía entre sus nobles y los comuneros que dependían de él a cambio del tributo y servicio personal.*"²⁰

En tal sentido los pueblos originarios tenían un modo de producción tributario²¹ mediante el cual las clases dominadas pagaban tributo a los caciques o jefes indígenas, lo cual era generalmente en especie o mediante la moneda de Cacao²² que servía para realizar intercambios entre los

¹⁸ Miguel Alberto Trejo Escobar, *Curso de Derecho Penal Salvadoreño: Parte General, Volumen I*, (San Salvador: Servicios Editoriales Triple D, 2002),209.

¹⁹ Véase. Enrique Díaz Aranda, *Lecciones de derecho penal*; para el nuevo sistema de justicia en México (México: Unam, 2014), 28.

²⁰ Ministerio de Educación, *Historia de El Salvador. Tomo 1*,(San Salvador:MINED, 2009).35.

²¹ Se dice que la tributación no era nada sistemática en los pueblos indígenas prehistóricos, sino que se distribuían las cargas entre las distintas castas, lo cual se mantuvo al menos hasta el S. XVI. Cfr. José Miranda, *El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*, (Mexico: s/e, 1952)24.

²² Sobre el uso del Cacao como moneda para realizar transacciones entre los pueblos indígenas y entre estos y los conquistadores españoles. Véase Pedro de Alvarado, Diego García y Antonio Ciudad-Real, *Cartas de Relación y Otros Documentos*, 3ª edición, (San Salvador: Dirección de Publicaciones e Impresos, 2000),40.

pueblos. Esta economía prehispánica se ve reflejada cuando los pueblos nativos empezaron a pagar tributo a los españoles a comienzos de la época colonial.²³

1.5 Época colonial

Después de la pacificación de la región tras la conquista, los españoles impusieron una política económica basada en la encomienda y la repartición. La encomienda era un beneficio real que consistía en dotar a un español de tierra y un grupo de indígenas para su explotación, a cambio de proveerles alimentación, el idioma castellano y la enseñanza religiosa. La repartición fue una costumbre que instauraron los propios conquistadores distribuyéndose a su antojo los indios derrotados para trabajar temporalmente a su servicio.²⁴

Esta forma de proceder de los conquistadores más que cobrar impuestos consistía en repartirse el botín como una forma de recompensa por su participación en la colonización. Práctica que fue avalada por la Corona Española, no obstante, ante las quejas recibidas sobre todo por los Frailes²⁵, la fue prohibiendo y, optando por imponer tributos a los indígenas por su calidad de vasallos, en reconocimiento al señorío del Imperio

²³ Véase. Historia de El Salvador. Tomo 1,37. En ese mismo sentido se dice que al arribo de los españoles estos mantuvieron los tributos que ya existían en los pueblos indígenas, luego fueron modificándolo de acuerdo a las normas europeas y del régimen económico que se iba formando. Véase. José Miranda, el tributo indígena,35.

²⁴ Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, «Informe de desarrollo humano El Salvador, 2013», (La Libertad: PNUD, 2013)70-71.

²⁵ Rafael Diego-Fernández Sotelo, Mito y Realidad en las leyes de población de Indias, en *Recopilación de las leyes de los reynos de Indias*, Coord. Francisco de Icaza Dofour, (México: Miguel Ángel Porrúa 1987),222. En este texto el autor hace referencia a que producto de las quejas realizadas por Frailes como Bartolomé de Las Casas y Antonio de Montesinos, ante el Concejo de Indias, denunciando los abusos a los derechos de los pueblos indígenas, lo cual llegó a oídos del Rey, quien decidió en consecuencia abolir dichas prácticas, aunque se continuó cometiendo abusos, principalmente de parte de los encomenderos. Ibid.222-223.

español.²⁶En tal sentido se impuso a los indios vencidos las cargas fiscales que necesitaba para financiar sus guerras y compensar a los colonizadores.

La legislación que imperaba, era la impuesta por la Metrópoli, siendo que en un principio se aplicó la legislación española, entre estas leyes se destacan: El Fuero Juzgo aprobado en 1241; El fuero Real de 1255; Las Partidas de 1265²⁷, posteriormente se crearon leyes dirigidas para las islas y tierras recién descubiertas y pacificados, conocido como Derecho Indiano, siendo las más importantes, las Leyes de Burgos de 1512; Las Leyes Nuevas de 1542; Ordenanzas de descubrimiento nueva población y pacificación, de 1573 y; la recopilación de Leyes de Indias de 1680.²⁸

Leyes que tenían como propósito mejorar la situación de los indios y evitar los abusos, pero su aplicación encontraría fuerte oposición de parte de los españoles que se beneficiaban de la encomienda. Por lo que los pueblos indígenas trataron de evadir el pago de estas pesadas cargas, que señalaban como causas de la reducción de su población, siendo que al ser descubiertos eran sometidos a penas graves que incluían la muerte.²⁹

1.6 Época independiente

Tras el periodo colonial, que finaliza con la independencia³⁰ de los pueblos mesoamericanos incluido el territorio que se pasó a denominarse El

²⁶ Véase. José Miranda, El tributo indígena,38.

²⁷Trejo Escobar, Curso de Derecho Penal Salvadoreño,216.

²⁸ Rafael Diego-Fernández Sotelo, Mito y Realidad,224-225.

²⁹ Juan José Batalla Rosado, «La pena de muerte durante la colonia», Revista Española de Antropología Americana No 25 (1995):92, Refiere el autor que el abuso del poder de parte los españoles lo dejaron plasmado los pueblos indígenas, como por ejemplo en la figura 12 del Codice de Kingsborough, en el cual se plasma el relato de cuatro indígenas principales que fueron sometidos a la hoguera por no haber entregado a tiempo el tributo solicitado por el Marques a cargo de dicho poblado.

³⁰ Véase. Acta de Independencia, suscrita en Guatemala, de fecha 15 de septiembre de 1821, por medio de la cual se declara la independencia del gobierno español, de todos los pueblos

Salvador, se regularía la materia penal tributaria mediante la formulación de leyes criollas, establecidas con el propósito de garantizar que los tributos lleguen en la cantidad requerida y en forma oportuna a las arcas de la nación recién formada, aspecto que desarrollaremos a continuación.

1.7 El delito fiscal en el código penal de 1826

Contrario a lo que se podría suponer de que los delitos contra la hacienda pública tienen poco o nula raigambre histórica en el país, lo cierto es, que estos ya aparecen incluidos en la primera codificación penal que tuvo El Salvador en el año de 1826³¹, que de paso tiene el mérito de ser considerada como la primera codificación penal en Latinoamérica.³²

Este código penal se caracterizaba por la fuerte influencia del Código Penal de España de 1822³³, ya que su contenido y estructura es la misma con algunas ligeras variantes³⁴. Esta temprana codificación del delito fiscal

que conformaban la Capitanía General de Guatemala, del cual formaba parte el territorio que en el presente se conoce como El Salvador. Documento disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1575/7.pdf>

³¹ Código penal de 1826. Decretado por la legislatura el 13 de abril de 1826, Ministerio General del Gobierno del Estado del Salvador. Biblioteca Nacional de El Salvador “Francisco Gavidia” BINAES. file:///C:/Users/Personal/AppData/Local/Temp/Codigo%20Penal1826.pdf.

³² Sobre la consideración del código penal salvadoreño como la primera codificación de Latinoamérica. Véase a Zaffaroni, quien al respecto dice: “*sostuvimos que la codificación comienza con los códigos de Bolivia y del Brasil de 1830, pues no habíamos podido confirmar una codificación anterior en El Salvador. Hemos confirmado ahora la existencia de esa sanción (...) de cualquier modo, lo señalado indica que debe tenerse como fecha de la primera sanción de un código penal en América el 13 de abril de 1826.*” Zaffaroni. Los Códigos Penales de Latinoamérica. 114.

³³ Código penal español, decretado por las Cortes el 8 de junio, sancionado por el Rey Fernando VII y mandado a promulgar el 9 de junio de 1822 (Madrid: Imprenta Nacional, 1822)

³⁴ Cfr. Trejo Escobar, curso de derecho penal salvadoreño, 198; Zaffaroni. Menciona al respecto que, este Código fue traído de Madrid a El Salvador por Don Mateo Ibarra, el cual se hizo ley bajo el nombre de Código Penal del Estado, en 1826, siendo el Código penal español de 1822, con algunas ligeras variantes. Véase Zaffaroni. Los Códigos Penales de Latinoamérica, 114.

obedece más a esta circunstancia que a un verdadero interés del legislador de regular este tipo delictivo, de ahí que su aplicación³⁵ fuera casi nula.

En ese periodo El Salvador formaba parte de la Federación Centroamericana, esta adhesión no le impedía poder crear su propia Constitución y leyes secundarias. En este orden de ideas, la Asamblea Constituyente del Estado, emite el 12 de junio de 1824 la primera Constitución de la República³⁶, en cuyo texto se incorpora el derecho del Estado a la exacción impositiva de sus ciudadanos, es decir se establece el principio contributivo, lo cual se ve plasmado, en el art.9 n° 3 al decir que los salvadoreños deberán: “ *Contribuir con proporción de sus haberes a los gastos del Estado y Federación para mantener la integridad, independencia y seguridad*” y, en el n° 4 “ *Servir y sostener a la patria aun a costa de sus bienes y de su propia vida si fuere necesario.*”

Así mismo se instauraba uno de los pilares del sistema contributivo, como lo es la reserva de ley para decretar y modificar tributos, delegando esa facultad en el Congreso, siendo competencia exclusiva de este órgano, “*decretar las contribuciones para los gastos necesarios y el cupo del Estado con vista del presupuesto que indispensablemente debe haber y publicarse*” (art. 29.n°9) y, “*Aumentar o disminuir las contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y de la República*” (art.29.n°10).

³⁵ “*Es sabido que existen múltiples disposiciones legales que prácticamente no se aplican, tipos penales olvidados en códigos que jamás han tenido vigencia real, otros se arrastran de código a código, sin que siquiera el legislador local haya meditado en ellos al sancionarlos.*” Eugenio Raúl Zaffaroni. *Los Códigos Penales de Latinoamérica*. 114. <https://blog.uclm.es/cienciaspenales/files/2021/08/60144855-zaffaroni-2000-los-codigos-penales-de-latinoamerica.pdf>.

³⁶ Constitución Política de la República de El Salvador de 1824. (Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes), 2014 Disponible en: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmqc8361>.

Producto de esas atribuciones se incorpora en el Código Penal de 1826, en la parte especial dedicada a los Delitos Contra la Sociedad, el título número 8 con el acápite “*de los que rehúsan al Estado los servicios que le deben*” capítulo único que contiene tres tipos penales que buscan salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, comprendidos en los arts.550-552, que estaban formulados de la manera siguiente:

Art.550. El que contraviniendo a la obligación que todos los salvadoreños sin distinción alguna tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad más de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado a satisfacer una y otra cantidad.

Como dato relevante de esta disposición se puede mencionar que se sanciona la contumacia a pagar lo que se debe al Fisco³⁷; que se establecía una cuota que giraba en proporción de los haberes, lo cual era establecido en el trámite de liquidación respectivo. El tipo no hace alusión a un tributo o impuesto específico, por lo que se asume que gravaba el patrimonio. Tampoco establece una cuantía determinada para diferenciar entre una infracción administrativa y el delito fiscal.

En el art.551 se establecía: “*El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagara además de dicha*

³⁷ Se ha dicho de este artículo, que parece la descripción típica de un delito de “*desobediencia o resistencia describiendo la conducta como expresión de la inobservancia de un deber o manifiesta negativa a su cumplimiento.*” Véase Ayala Gómez, antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda pública, 31.

cuota, una multa equivalente al importe de lo que hubiese rebajado, u ocultado para disminuir aquella.”

La disposición legislativa del art. 551, contiene un mayor grado de injusto por la lesividad de la conducta que se dirige a castigar, lo cual se ve reflejado en que impone como pena una cuota igual a la ocultada. Consistiendo el fraude en la ocultación de lo que constituyen las bases tributarias³⁸, que dificultaba en gran manera la determinación de la cuota exigible.

Es decir, que mediante este comportamiento se sustraen los bienes de la esfera de la Administración Tributaria. Por esta particularidad ORIOL Y GÓMEZ consideran que se describe un tipo penal a *“medio caballo entre delito fiscal y alzamiento de bienes.”*³⁹

Por su parte en el art. 552, se disponía que: *“Si contribuyeren al fraude con declaraciones falsas algunos testigos o peritos nombrados para la tasación de bienes, valuación de utilidades o reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente una multa igual a la prescrita en el artículo anterior sin perjuicio de la pena en que incurrir por su falsedad.”*

Este tipo penal se dirige a penalizar la participación activa de aquellos que contribuyen decididamente a la realización del delito, en tal sentido se sanciona el comportamiento falsario de sujetos que por su estrecha relación

³⁸Se hace referencia a la ocultación de bienes y rentas, mediante conducta fraudulenta, lo cual en adelante será signo distintivo del delito fiscal. Cfr. Ayala Gómez, los antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda pública, 31.

³⁹Carmen Launa Oriol y Caridad Moruelo Gómez, «El delito contra la Hacienda Pública», en *Tratado de derecho penal económico*. Director. Antonio Camacho Vizcaíno, Dir. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2019), 1408.

con las fuentes de ingresos⁴⁰, testigos o peritos, son capaces de frustrar las pretensiones de la administración tributaria.

A diferencia de los tipos penales de los arts. 550 y 551, en los que únicamente se establecía pena de multa, la figura que comentamos puede ser objeto de pena de prisión, siempre que exista una especie concurso de delitos, entre el delito fiscal con los delitos de falso testimonio, falsedad ideológica o material.

En conclusión, estas disposiciones reafirman lo que se anunciaba en párrafos anteriores que son una transcripción literal⁴¹ de las disposiciones respectivas del Código penal español de 1822. Por lo que lo dicho por los doctrinarios españoles citados sobre esta normativa es también válido para analizar los tipos penales salvadoreños.

1.8 La despenalización del delito fiscal

Llama la atención que en los sucesivos códigos penales⁴² no aparecen tipificados los delitos contra el Fisco contenidos en el código penal de 1826, que tuvo vigencia hasta el año de 1859. Siguiendo el rastro de su legislación se tiene que hasta el año de 1855 los delitos fiscales se encontraban vigentes sin reformas salvo el cambio de artículo (los arts. 550,551,552

⁴⁰ Ayala Gómez, afirma, que no se castigaba la simple mendacidad típica de las falsedades, sino, que los testigos o peritos proporcionaban en ese tiempo el conocimiento o razón de la riqueza imponible y de su valoración, con claro ánimo de favorecer al autor del fraude. Véase Ayala Gómez, los antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda pública, 31

⁴¹ Véase arts.573, 574 y 575, del Código Penal español de 1824. Para Profundizar sobre estas disposiciones. Véase Ayala Gómez, Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda pública, 30-31.

⁴² En El Salvador se han decretado a partir de la declaración de independencia seis códigos penales siendo estos: 1. El Código Penal del Estado del 13 de abril de 1826;2. Código Penal de 20 de septiembre 1859; 3. Código Penal de 19 de diciembre de 1881; 4. Código Penal de 08 de octubre de 1904; 5. Código Penal de 1974 vigente desde el 15 de junio de 1974 y; 6. Código Penal de 20 de abril de 1998. Entre un Código y otro ha habido copiosas reformas. Cfr. Trejo Escobar, curso de derecho penal salvadoreño, 208-209.

pasan a ser los arts. 589, 590 y 591 respectivamente), manteniendo su adscripción al título “*de los que rehúsan al Estado los servicios que le deben*” según la Recopilación de Leyes⁴³ del presbítero y doctor Isidro Menéndez.

En el Código penal de 1859, ya no se encuentra rastro de estos delitos ni del título⁴⁴ al que pertenecían; de igual manera siguieron excluidos en los códigos penales subsiguientes de 1881 y 1904.

Esta despenalización del delito fiscal pudo obedecer a que en España se abolió este delito en el código penal de 1848 y siendo que el código penal salvadoreño de 1859 está inspirado⁴⁵ en dicho código se adoptara la misma decisión. Otro factor que incidió fue el incremento paulatino de la regulación administrativa de lo tributario⁴⁶.

En tal sentido se dota a la Administración de mayores facultades legales y de logística para la aplicación autónoma de los tributos⁴⁷ sin requerir la

⁴³ Véase. Isidro Menéndez, *Recopilación de las leyes de El Salvador en Centro América*, Tomo 1 (Guatemala: Imprenta La Luna, 1855). Recopilación que contiene la normativa vigente en la república desde el de independencia de 1821, hasta el año de 1855.

⁴⁴ El Título VIII “*de los que rehúsan al Estado lo que le deben*”, pasó a denominarse delitos contra las personas.

⁴⁵ Véase. Jaime Edwin Martínez Ventura, «Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente el delito de Evasión de Impuestos, en el código penal salvadoreño vigente» (Universidad El Salvador, 2017)56-57. Aunque el legislador salvadoreño se expresara en el sentido de alejarse de la influencia colonial como lo afirma Trejo Escobar, al decir que con este código: “*se pensó en poner al día los principios de la legislación penal, depurarla de resabios de leyes coloniales y abolir las penas infamantes.*” Cfr. Trejo Escobar, curso de derecho penal salvadoreño, 225.

⁴⁶ Sobre este fenómeno de la administrativización del delito fiscal, Ayala Gómez afirma: “*que el desarrollo de las potestades sancionadoras de la Administración dejó aparcada la figura del delito fiscal o tributario. En parte por las dificultades que su aplicación práctica suponía, como se ha señalado, y, además por la nula tradición penal y jurisprudencial en la materia.*” Véase Ayala Gómez, antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda pública, 46.

⁴⁷ Son ejemplificativas de este fortalecimiento, la promulgación de la Ley reglamentaria de Hacienda de 20 de abril de 1841, reglando las administraciones de Alcabala y guías de tránsito de producto, y; la Dirección y Administración de la hacienda pública, se crean los Jueces de Hacienda, para el cobro de las deudas a favor del estado; el Fiscal de hacienda para promover todos los asuntos en que tenga interés la Hacienda pública, decreto de Gobierno de 19 de junio de 1842 conteniendo reglas para mejorar la administración de la hacienda pública, estableciendo seis resguardos fronterizos para la recaudación y ejercer control; ley de

intervención penal que quedaría relegada a la persecución del delito de contrabando.

1.9 La reincorporación del delito fiscal en el código penal de 1974.

Tras el largo periodo sin legislación penal sobre el delito fiscal, en la década de los setenta en el contexto internacional los delitos fiscales toman auge, se produce un despertar de la doctrina y se toma la convicción de poner freno al fraude fiscal, que hasta entonces había sido constante, además se buscaba un equilibrio que dejara en el pasado el hecho de que los que tenían menos terminaran pagando más⁴⁸.

En España se aprueba la ley de 50/ 1977, con lo que se da un salto del antiguo régimen hacia un Estado democrático a raíz de un modelo que se percibía como injusto y asistemático y con una convicción casi generalizada de su infracción.⁴⁹

El Salvador, se suma a esta corriente y le da vida nuevamente al delito fiscal en el año 1974 cuando entra en vigencia un nuevo Código Penal, incorporando este tipo penal bajo la denominación de “*Evasión de Impuestos*”, ubicado sistemáticamente dentro de la sección tercera denominada “*Destrucción de Bienes Económicos o de Medios de Producción*”, del capítulo de “*Delitos contra la Economía Nacional*”, título de los “*Delitos contra el Orden Económico*”, regulado en los siguientes términos:

contrabando de mercaderías de 23 de marzo de 1904, que establece penas de multa y decomiso de mercaderías que crucen por puntos no habilitados o con guías falsas.

⁴⁸Véase Ayala Gómez, antecedentes legislativos de los delitos contra la hacienda pública, 47.

⁴⁹Cfr. Miriam Cugat Mauri y Francisco Bañeres Santos, «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en *Derecho penal parte especial II. F. Javier Álvarez García (dir.)*, ed. Tirant lo Blanch (Valencia, 2011), 1564.

“Art. 352. El que con el fin de evadir el pago de los impuestos directos de renta y vialidad y el indirecto de timbres que está obligado a satisfacer no declare o contabilizare la totalidad o una parte de sus bienes u operaciones en el plazo que señala la ley, será sancionado con veinte a noventa días multa, según la capacidad económica del infractor y la gravedad y circunstancia del caso. Las anteriores sanciones se aplicarán sin perjuicio de lo que al respecto dispongan las leyes fiscales, en lo que no contraríen lo dispuesto en este artículo.”⁵⁰

De la configuración del tipo penal antes citado, al ser comparado con el tipo penal del 1826, se puede decir que, a pesar de haber transcurrido más de un siglo, no se observa un avance significativo en cuanto al alcance de los comportamientos típicos y nivel de severidad de las penas. Las conductas típicas consisten en “no declarar” o “no contabilizar la totalidad de bienes u operaciones en el plazo establecido”. Se destaca que aparece la mención de evadir impuestos, tres en específico, el de Renta, el de Vialidad y el de Timbres, con lo que se dejan fuera otros tributos como las tasas y contribuciones especiales⁵¹.

Esta delimitación dirigida a penalizar únicamente unos impuestos, en lugar de referir a los tributos en general será una constante en las regulaciones posteriores del delito fiscal El Salvador. Por otra parte, se mantiene una

⁵⁰Incorporado en el nuevo código penal de 1974 aprobado mediante D. L. 270 de fecha 13 de febrero de 1973, publicado en D.O. N° 63. Tomo 238 de fecha 30 de marzo de 1973, que entró en vigencia el 15 de junio de 1974.

Este Código se aleja de la influencia española, en favor de un acercamiento al contexto latinoamericano, nutriéndose de varios proyectos elaborados por destacados juristas nacionales e internacionales. Se destacan entre sus fuentes, el proyecto del código penal elaborado por el Ministerio de Justicia en 1959 y Código Penal tipo para América Latina. Cfr. Trejo Escobar, curso de derecho penal salvadoreño, 231.

⁵¹Véase para una definición de los términos tributo, impuestos, tasas y contribuciones especiales los Arts.11-15 del Código Tributario.

escasa sanción concretada en días multas, con lo cual se reduce en comparación a la regulación de 1826, que era proporcional a la cuota dejada de pagar.

En el inciso final se establece lo que viene siendo una posibilidad de duplicidad de sanciones tanto en el orden administrativo como penal, lo cual lesiona el principio *Ne bis in Ídem*⁵² al decir que si impondrá sanción sin perjuicio de lo que dispongan las leyes tributarias. En Conclusión, esta versión del delito de evasión de impuestos, no se adecua a los estándares internacionales vigentes a la época, quedándose como una norma sin la fuerza necesaria para combatir el fraude fiscal.

1.10 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 1993

Tal como se podría prever el delito de evasión de impuestos de 1974, no tuvo los efectos que se esperaban.⁵³ Por lo que se deroga y en lugar de esta disposición se decreta un nuevo tipo penal previsto en el artículo 347 Bis, denominado Defraudación al Fisco, incorporado en la sección dedicada a los delitos contra la Hacienda Pública. Este artículo textualmente dice:

⁵² El Principio non bis in ídem, regulado en el artículo 11 de la Constitución de la República de El Salvador, establece que: Ninguna persona puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa. En tal sentido: *“Este principio se traduce en un derecho a no ser juzgado dos veces por una misma causa y pretende establecer la prohibición de pronunciar más de una decisión definitiva respecto de una pretensión.”* Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia, Ref:300-2013, (El Salvador: CSJ,2013).

⁵³ Véase. Reformas al Código penal de 1974. D.L. 497 de 13 de marzo de 1993, publicado en D.O. N° 71 Tomo 319 de 20 de abril de 1993. Considerando I: *“Que el Código Penal establece algunas sanciones para el caso de evasión fiscal y falsedad, lo cual no está acorde con la incidencia, que tales delitos tienen en la obtención de fondos para satisfacer las obligaciones que constitucionalmente le corresponden al Estado; II. Que es procedente actualizar tales disposiciones, en el sentido de determinar en forma precisa la figura delictiva y las sanciones correspondientes, por lo que es procedente incorporar algunas modificaciones en el referido Código Penal.”*

El que defraude al Fisco evadiendo el pago de Impuestos sobre la renta a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios será sancionado con una pena de uno a tres años de prisión, si la evasión fiscal fuera de ₡ 5,000.00 hasta ₡100,000.00 colones y si excediese de esta última cantidad, la sanción que se impondrá será de tres a cinco años de prisión, según la gravedad y circunstancias del caso.

De esta norma destaca que desaparece la alusión expresa del delito de evasión de impuestos y, en su lugar se instaura el de Defraudación al Fisco⁵⁴, y el “evadir” se convierte en un comportamiento típico del delito. Por otra parte, de los impuestos regulados en la normativa anterior se mantiene el de Renta y son excluidos el de vialidad y timbres, sustituidos por el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.⁵⁵

Se incluye como una novedad con relación a sus antecedentes la exigencia de una cuota, como una condición objetiva de punibilidad⁵⁶ para delimitar entre lo que es una infracción tributaria y el delito de defraudación al fisco siendo el mínimo de ₡ 5,000.00 colones. La cuota servirá también como una circunstancia agravante del delito cuando supera los ₡ 100,000.00.

⁵⁴ Con esta incorporación lo que pretende el legislador es establecer, que lo que se persigue, más que el incumplimiento de la obligación de pago es el comportamiento doloso de ocultar y mantener en engaño a la administración tributaria, resultando de esta mendacidad un perjuicio cuantificable económicamente. En apoyo a lo anterior se puede citar a Ayala Gómez, que afirma que la solución pasa por reprimir los hechos caracterizados por un daño relevante para los intereses del erario, no simples incumplimientos formales. Cfr. Ayala Gómez, antecedentes legislativos de los delitos contra la hacienda pública,52.

⁵⁵La ley de IVA vino a derogar la ley de impuesto de papel sellado y timbres, aprobada mediante D.L. 284 de 31/01/1986, publicada en D.O. N° 33, T 290 del 19/02/1986. Por su parte el impuesto de vialidad sigue vigente, pero pasó a ser competencia de las municipalidades y en vista de que los impuestos municipales quedan excluidos de la protección penal del estado, fue excluido. Véase Ley de vialidad de 1953 vigente (la primera ley de vialidad data del año 1926), D.L. 1308 de fecha 22/12/1953, publicado en D.O. 232, T. 161 de 22/12/1953, art. 22 y sig.

⁵⁶Sobre la naturaleza de la cuota tributaria, se discute si es una condición objetiva de punibilidad o un el elemento configurador del tipo, quedando su explicación cuando abordemos el tema de la Cuantía en el capítulo II de esta investigación.

Con esta reforma se establece por primera vez en la historia legislativa del delito fiscal en El Salvador, **la pena de prisión**, la cual es de 1 a 3 años en la modalidad básica y de 3 a 5 años en la modalidad agravada. Es decir que en su conducta básica se considera un delito menos grave y solo la modalidad agravada se convierte en delito grave⁵⁷. Como un dato negativo en la sanción del delito fiscal se elimina la pena de multa⁵⁸, con lo que en caso de hacer uso de una excusa absolutoria se limitara al pago de la cuota tributaria no pagada. Lo cual podría interpretarse como un beneficio a favor del contribuyente, al permitirle que se libere de la responsabilidad penal y civil con el simple pago de lo adeudado sin ningún tipo de recargo, por lo que se asimila a la satisfacción de un préstamo sin intereses.

Se incluyen dentro de la estructura típica cuatro modalidades de comisión al decir que *“Se entiende que hay defraudación en los siguientes casos”*:

- 1. Cuando estando obligado por la ley a presentar declaración que arroje una cantidad de impuesto a pagar de cinco mil colones o más, no lo haga;*
- 2. La contradicción evidente y económicamente apreciable entre lo declarado y lo que conste en registros contables y documentos anexos a los mismos que acrediten el estado de los negocios del contribuyente.*
- 3. La exclusión de algún bien, actividad u operación que a criterio de los peritos constituye un verdadero perjuicio al fisco.*
- 4. La simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza tendiente a inducir en error al fisco en su derecho de percepción íntegra del impuesto establecido por la ley.*

⁵⁷ Véase al respecto el art.74 Inc.2° del CP relativo al reemplazo de la pena de prisión en los casos que la pena no exceda los 3 años de prisión. Por lo que se establece que solo la modalidad agravada sería penada con prisión efectiva.

⁵⁸ La pena de Multa era la principal sanción del delito de evasión de impuestos del código penal de 1974, que en esta reforma se elimina, cuando lo recomendable hubiera sido que se mantuviera su regulación en vista de los fines preventivos que suele tener por ir dirigida contra el patrimonio del delincuente. Véase art.45.n°4 CP.

La primer modalidad penaliza la omisión de pago, cuando se está obligado a realizarla; la segunda la contradicción entre lo declarado y lo que consta en los archivos contables del contribuyente; en la tercera modalidad lo constituye la exclusión de bienes con vocación tributaria y; la última modalidad resulta ser comprensiva de las dos anteriores y, propia de una definición del término defraudar al incluir como típico *“la simulación, ocultación o maniobra”* que induzca al Fisco, a error en su derecho a la totalidad del impuesto establecido.

En los incisos finales del citado artículo⁵⁹ se incluyen dos requisitos de perseguibilidad o de procesabilidad en el delito de defraudación fiscal, circunstancias que no se apreciaban en las disposiciones penales establecidas en los códigos penales precedentes. Se establece que no se puede ser ejercer la acción penal sin antes: *“1. haber concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existan recursos pendientes en relación con los mismos.2 Haber realizado el requerimiento para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios, formulado por la Fiscalía General de la República.”*

Además de las salidas alternas al proceso antes mencionadas, el defraudador de impuestos, aun durante el proceso podía satisfacer la

⁵⁹ Véase art. 347 Bis inc.3° *“Es requisito indispensable para proceder en los casos señalados en este artículo, que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existan recursos pendientes en relación con los mismos”* e inciso 4° *“En los casos a que se refiere el presente artículo la acción penal solo se podrá ejercer, después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la República para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios. Si ya se hubiere iniciado el proceso penal y se satisficieran los mismos, la Fiscalía General de la Republica desistirá de su acción y el juez dará por concluido el proceso”*.

cuota evadida con sus accesorios, en tal caso, la Fiscalía General de la República tenía que desistir de la acción, esto como un beneficio por reconocer aun de forma extemporánea la obligación, hablase en técnica legislativa de una excusa absolutoria, que libera de pena y, en este caso de la forma que está regulada impide que se continúe con el proceso por una causa sobrevenida que impide su continuación como lo es el pago.

1.11 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 1995

Como bien se dice, las leyes están influidas por el contexto social del momento histórico en el que son formuladas, bajo esa premisa las reformas realizadas en 1993, cuando recién se habían firmado los Acuerdos de Paz de 1992 y, El Salvador entraba en una nueva dinámica socio política, tras el conflicto armado y, comenzaba a establecer los cimientos de un Estado democrático, no tuvieron buena acogida y no se tradujeron en los “*efectos que se esperaban*”⁶⁰, ya que se acusaban de ser “*blandas con los evasores*”, en un momento que se requería contar con ingresos para garantizar la sostenibilidad de los acuerdos de paz.

Sin embargo, tras los primeros años de su aprobación los acuerdos de paz no se consolidaban y se percibían señales evidentes de que podrían revertirse. En el campo económico, la implementación del modelo liberal de apertura hacia la globalización requería de un Estado mínimo, que se deshiciera de las empresas públicas transfiriéndolas a manos privadas, aunado a una reducción de aranceles e implementación del Estado de derecho que garantizara el éxito de este modelo económico.

En tal sentido se hacía imperioso incrementar la recaudación de impuestos para financiar los gastos del Estado, pero sin afectar el sistema económico.

⁶⁰ Véase considerando I. del D.L. 360 de 7 de junio de 1995 publicado en D. O. N° 114, Tomo N° 327, de 21 de junio de 1995, que contiene las reformas penales de carácter tributario.

Para cumplir con este imperativo, se introducen una serie de reformas fiscales tendientes a contar con pocos impuestos⁶¹, eliminar privilegios, ampliar la base tributaria y endurecer los castigos contra los evasores y contra los representantes o delgados de la administración tributaria, sancionándolos, administrativa, civil y hasta penalmente por su participación en actos de corrupción.

Conseguir la aprobación de estas reformas con la oposición en la Asamblea Legislativa y el contexto socio político de esa época era una situación difícil para el gobierno de turno, por lo que se buscó una forma de consenso con los partidos políticos para implementar las reformas en distintas áreas estratégicas, como la economía, la salud, la educación, la seguridad, el Estado de derecho, en consecuencia, se suscribe el denominado Pacto de San Andrés.⁶²

⁶¹Los imperativos de la reforma fiscal:” *Contar con pocos impuestos, tasas razonables y una administración eficaz dotada de los instrumentos necesarios que garanticen la correcta administración de la justicia tributaria del anhelado Estado de Derecho.*” Considerando las reformas tributarias al código penal en el año 1995, Véase. Fundación Nacional para el Desarrollo, *Seguridad fiscal en El Salvador: Medidas para fortalecer la tributación*, (San Salvador: FUNDE,2008),29.

⁶²“El Pacto de San Andrés. El desarrollo el nuevo nombre de la Paz. Es un acuerdo político celebrado entre el Gobierno presidido por el Dr. Armando Calderón Sol, el Partido Arena y un grupo de 7 diputados disidentes del partido Fmln, que posteriormente se denominaría Partido Demócrata, quienes se comprometieron a dar su apoyo con la firma de dicho pacto y aprobación del paquete de reformas legislativas.

El pacto contiene doce acciones programáticas a implementar, y dentro de ellas se encuentran: El fortalecimiento del Estado de Derecho; rol subsidiario del Estado que *“debe intervenir únicamente en aquellos problemas que los ciudadanos mismos no pueden resolver”*; reforma al sector público con la Privatización de sus instituciones, introducción de la competencia; compromiso con la modernización económica que tiene como fin la “globalización”, que se establece como principio prioritario en la política económica, la cual se considera como la única vía para lograr el crecimiento económico y el progreso social del país.

Dentro de este esquema se pretende una rebaja gradual de aranceles hasta llegar a tasa cero. En el rubro gasto público y financiamiento, como reformas legislativas a implementar se encuentran: La ley de delito Fiscal, que define al delito fiscal como *“La mentira en la declaración de cualquier tipo de impuesto”*, también se busca crear una jurisdicción de lo tributario, la reforma de la Ley de impuesto sobre la Renta para *“cerrar las oportunidades de evasión presentes en la actual ley”*, reforzar la capacidad de fiscalización y control del Ministerio de Hacienda, medidas que tienen como propósito incrementar la recaudación que como se

En este pacto se reconoce que “(la) *Evasión fiscal es endémica en el país, lo cual crea no solo problemas de financiamiento del Estado, sino también de injusticia tributaria y de competencia desleal de parte de los que no pagan a los que pagan.*”

Producto de tal acuerdo en el año de 1995 finalmente se aprobaron reformas a los códigos penal y procesal penal, así como a la ley de la Dirección General de Impuestos Internos⁶³. Mediante estas reformas el “delito fiscal”, quedó configurado de la manera siguiente:

Defraudación al Fisco. Art. 347- Bis. Será sancionado con pena de uno a tres años de prisión, si lo defraudado no excediere del veinticinco por ciento del impuesto que debió haber pagado, y si fuere superior, con pena de tres a cinco años de prisión, según sea la gravedad y circunstancias del caso, quien conforme a las leyes tributarias fuere sujeto obligado a declarar o a pagar impuestos de renta, de transferencia de bienes muebles y de prestación de servicios, sobre cerveza, bebidas gaseosas, cigarrillo, alcoholes, aguardiente o licores, y evadiere el cumplimiento de sus obligaciones (...).

reconoce se verá afectada a raíz de la desgravación arancelaria requerida en el proceso de globalización.

Para lo cual también se buscaba incrementar el impuesto al consumo (IVA) del 10 % al 15%. Véase. Pacto de San Andrés de 31 de mayo de 1995 (Biblioteca Nacional de El Salvador” Francisco Gavidia”), <http://hdl://handle.net/10972/131>. Para ampliar al respecto Véase. Ricardo Vaquerano, “Calderón Sol: “el Traidor” que empujó a Arena hacia la Paz,” El faro, 14 de octubre de 2017. En sentido crítico. Juan Fernández Pico, “Pacto de nación o pacto en ruinas”, Envío, N°.160, junio1995. Disponible en línea: www.envio.org.ni/articulo/132.

⁶³ Véase D.L. 360 de 7 de junio de 1995 publicado en D. O. N° 114, Tomo N° 327, de 21 de junio de 1995.

Esta nueva regulación es la más robusta en comparación con las legislaciones anteriores del delito fiscal. Se advierte una mejor técnica legislativa, que se destaca por su rigurosidad, concreción del sujeto activo⁶⁴, cierre de vacíos y otras salidas al proceso, como la eliminación de la cuantía como condición objetiva de punibilidad, pasando a ser una agravante especial, además y como dato no menos importante la cuantía se determina con base al sistema de porcentaje, dejando a un lado el de cuota fija, que limitaba la punibilidad de casos cuyo monto no llegara al límite de la cuota establecida.

Con base en esta cuota se determina la pena de prisión, que se mantiene en los rangos de uno 1 a 3 años para el que evadiere hasta el 25 % de lo que corresponde pagar y superior a ese porcentaje la pena se incrementa de 3 a 5 años. Si lo defraudado fuere menor a 10,000 colones se reputará “falta” y la sanción será administrativa⁶⁵. En cuanto a los impuestos objeto de regulación se mantiene el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, con un incremento que pasó del 10 al 13%, reducido únicamente a un grupo de bienes, en específico la cerveza, bebidas gaseosas, cigarrillo, alcoholes, aguardiente o licores.

A las cuatro modalidades del tipo penal de 1993, se añaden 7 modalidades pasando a ser típicas: *“omitir registros contables o llevar doble o múltiple*

⁶⁴ Por primera vez se incorpora una relación expresa al sujeto activo del delito, que es en este caso el obligado a declarar o a pagar impuestos, ya que, si bien esto se deducía por la misma especialidad de la materia y de la naturaleza de la relación jurídico-tributaria, para satisfacer el principio de legalidad es plausible su determinación precisa, con lo cual se le da el carácter de delito especial.

⁶⁵ Aunque establece el mínimo de 10,000 colones la cuota sigue siendo típica, salvo que en este caso de falta y según el inc. 4° del art. 347 Bis. Aquí hay error evidente de técnica legislativa, pues lo correcto hubiera sido incorporar una falta en el título respectivo con la sanción pertinente, no remitir dicha facultad a la administración tributaria.

contabilidad”, “omisión de emitir documentos⁶⁶ y su asiento respectivo”; “suministrar declaraciones con datos falsos o inexactos”, “ suministrar información que dificulte o impida la determinación de obligaciones tributarias”, “ la destrucción u ocultación de documentos necesarios para la determinación de las obligaciones tributarias”.

También se le da entidad penal a *“la ocultación o impedimento de la notificación de resoluciones tributarias”* y a *“la celebración de contratos utilizando sociedades relacionadas⁶⁷ que tenga como resultado la disminución de las obligaciones tributarias”*

Como sub tipos penales⁶⁸ se incorporan, *“la atribución de beneficiosos incentivos fiscales sin ninguna autorización”,* y *“la solicitud de reintegros de impuestos utilizando documentos que ya han motivado reintegros o que reflejen operaciones que no han existido”.*

La excusa absolutoria se restringe al establecer en el inciso final del art. 347 bis que *“Por una sola vez, si el evasor satisface el monto de los impuestos evadidos y sus respectivos accesorios, antes de la sentencia en primera instancia, no incurrirá en pena alguna.”* Esto con el claro propósito del legislador de prevenir la reiteración de la comisión del delito, en vista

⁶⁶Se entiende que se refiere a los documentos de IVA, como la factura de consumidor final, comprobante de crédito fiscal, notas de crédito y débito, entre otros, en los que se respalda las transacciones económicas con vocación tributaria. Véase arts. 107 y sigs. CT.

⁶⁷ Es conocida la práctica de utilizar empresas del mismo grupo empresarial o con el cual tienen inversiones de capital, para realizar operaciones tendientes a aumentar el crédito fiscal a efecto de reducir el pago de impuestos, por lo que su inclusión se considera muy atinada. Para ampliar sobre modalidades de Planeación Fiscal. Véase. Gustavo Lazo Saponara, “Planificación fiscal Internacional de Empresas”, *lus et veritas* 28 (2004),258.

⁶⁸ Véase el art.347 bis C. Pn. reformas fiscales de 1995. Inc.2° *“El que se atribuya beneficios o incentivos fiscales sin ninguna autorización, o excediendo intencionalmente los que se le hubieren otorgado, se sancionara con prisión de uno a tres años.”* e inc. 3° *Igual sanción se aplicará al que al amparo de normas tributarias, solicite reintegros de impuestos, utilizando documentos que previamente ya han motivado reintegros, documentos obtenidos de forma fraudulenta, o que los mismos reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido.*

que con la normativa anterior el defraudador fiscal podía hacer uso de este mecanismo todas las veces que quisiera y en cualquier etapa del proceso, para evitar la pena de prisión.

Con esta reforma se elimina también la prejudicialidad administrativa en el delito de defraudación fiscal, al dejar de ser requisito de procedibilidad el agotamiento de todas las etapas del procedimiento de fiscalización por la administración tributaria, además de los medios impugnativos administrativos y jurisdiccionales establecidos a favor del contribuyente, como requisito previo al informe o aviso que tenía que trasladar la administración tributaria al ministerio público para el ejercicio de la acción penal, lo cual estaba supeditado al llamamiento que tenía que hacerse al defraudador para que regulariza su situación tributaria.

Se reforma, además, el inc. 2° del Art. 318 del CP, Falsedad Ideológica, el cual había sido reformado en 1993⁶⁹, se modifica la forma de imponer la pena, que en el anterior era con base a la pena establecida en el art. 317 denominado "*Falsedad de Certificaciones*", incrementada en una cuarta parte y, con esta reforma se establecía la pena de 2 a 5 años de prisión de conformidad a la gravedad del hecho.

Otra reforma importante es la incorporada al Código Procesal Penal de 1974, en el cual se agrega un inciso al art. 45, que se refiere a los que

⁶⁹Véase reformas al código penal de 1974. D.L. 497 del 31 de marzo de 1993 supra citado. Falsedad ideológica. Art 318 Inc. "*Si la falsedad fuere cometida por un auditor o perito, inspector, valuator, tasador o cualquier persona al servicio de las oficinas tasadoras o recaudadores de impuestos fiscales o municipales, con sus declaraciones, informes tasaciones, dictámenes o liquidaciones de impuestos diere lugar a la evasión de impuestos o a la defraudación al Fisco; o perjudicare a los contribuyentes, será sancionados con prisión de dos a cinco años, según sea la gravedad de la evasión, defraudación o perjuicio que causare*"

tienen la calidad de imputado.⁷⁰ Este inciso adicionado dice que: “*Cuando se trate del delito de Evasión de Impuestos y este se le atribuya a una persona jurídica, sucesión o fideicomiso, tendrá la calidad de imputado las personas naturales que acordaron o ejecutaron el hecho punible, y aquellos empleados o asesores de la entidad que evada, que avalen o participen directa o indirectamente en el acuerdo o ejecución del mismo.*”

Esta disposición es muy relevante porque establece por disposición expresa de ley, quienes tienen calidad de imputado y, en consecuencia, posibles responsables del delito, cuando es cometido en seno de una persona jurídica. Opta por el dominio del hecho para establecer la autoría de aquellos que lo acordaron o ejecutaron (que pueden ser los representantes o directores de la sociedad) o aquellos que empleados o asesores que sean parte activa. Esta regulación en su esencia corresponde a la parte sustantiva del derecho penal, por lo que en el futuro atendiendo a esa sistematicidad aparecerá en el código penal bajo la figura del actuar por otro⁷¹.

En armonía con esta reforma, se adiciona un inciso al art. 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido de atribuir responsabilidad civil o penal según la gravedad del caso, al director y subdirector de dicha institución y demás empleados, por daños ocasionados al fisco o a los contribuyentes por su actuar negligente.

⁷⁰Código Procesal Penal de 1974, aprobado mediante D. L. n° 450 de 11 de octubre de 1973, publicado en D.O. n° 208, tomo n° 241 de 9 de noviembre de 1973, que entró en vigencia el 1 de enero de 1974. Calidad de imputado, art.45 “*Tendrá calidad de imputado toda persona natural mayor de dieciocho años contra quien se ha iniciado proceso penal por atribuírsele haber cometido una infracción penal o haber participado en ella (...). **Cuando la comisión de un hecho delictivo se impute a una colectiva, tenga o no personalidad jurídica, tendrán calidad de imputado las personas naturales que acordaron o ejecutaron el hecho punible.***”
Negrilla añadida.

⁷¹ Véase art.38 CP vigente.

1.12 El delito fiscal en el código penal de 1998

La anterior legislación del delito fiscal no tuvo la vigencia suficiente para probar su eficacia, ya que, por motivaciones políticas, sus aspectos novedosos que contenía serían derogados. Quedará para la historia como un buen intento de modernizar la persecución y represión del delito fiscal en El Salvador. Y es que el legislador aprovechando el momento coyuntural de la aprobación de un nuevo código penal, el del año 1998⁷², realiza importantes modificaciones a este tipo penal y, lo ubica sistemáticamente dentro del capítulo 5 de los delitos relativos a la Hacienda Pública, art. 249 que se regulaba como sigue:

“El que defraudare al Fisco, evadiendo el pago de impuestos, será sancionado con pena de prisión de uno a tres años si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones, y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de cien mil colones. Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley”

De esta “nueva regulación” se puede reafirmar lo que se anticipaba *supra* que se abandona la reforma de 1995 en todos los aspectos que buscaban cerrar las vías que tenía el contribuyente para defraudar al fisco y, se retoma como fuente la reforma de 1993 casi en su totalidad, con la diferencia que esta vez se legisla en cuatro artículos, dos que contienen tipos penales de naturaleza fiscal propiamente dicha, uno el modo de

⁷²Código Penal de 1998, D. L. N° 1030 de 26 de abril de 1997, publicado en D.O. 105. Tomo 335 de 10 de junio de 1997, que entró en vigencia el 20 de enero de 1998.

proceder y el otro un elemento negativo del tipo, la excusa absolutoria. Según lo describiremos en seguida.

El tipo penal en comento, es una adaptación del art. 347 bis de la reforma de 1993, que retoma el sistema de la cuantía para determinar la existencia del delito y su agravación, adoptando los mismos montos de ₡ 5,000 y ₡ 100,000 colones, con la pequeña diferencia que utiliza el término “*Evadiendo el pago de impuestos*” que es más general que la reforma de 1993 que contenía la frase “*evadiendo el pago de impuestos sobre la renta o a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios*”. En cuanto a las penas también son las mismas de 1 a años 3 para el tipo básico y la del tipo agravado difiere al regular una pena de 3 a 6 años, siendo la de 1993 de 3 a 5 años.

El inciso segundo de este artículo corresponde al ordinal cuarto de la reforma de 1993, con la diferencia de que en esa norma constituía una modalidad delictiva, y en la disposición que comentamos una definición legal del término defraudar,⁷³ el cual se define como: “(La) *simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley.*”

En el art. 250 de nominado “*otras defraudaciones*”⁷⁴ se agrupan las otras tres modalidades contenidas en la reforma al delito defraudación Fiscal de

⁷³ Por lo que con esta definición queda claro que el no pago sin fraude sería atípico. Cfr. inc.2° art.249 CP de 1998.

⁷⁴ Otras defraudaciones. Art.250. Para efectos penales se considerarán también como defraudación al Fisco, los casos siguientes:”1. *Cuando quien estando obligado por la ley a presentar declaración que arrojare una cantidad de impuesto a pagar igual o superior a cinco mil colones, no lo hiciere; 2. Cuando se presentare contradicción evidente y económicamente apreciable entre lo declarado y lo que conste en registros contables y documentos anexos a los mismos que acrediten el estado de los negocios del contribuyente; 3. Cuando por la*

1993, con las modificaciones siguientes, el modo de ejercer la acción penal se denomina “*presupuesto para proceder*”⁷⁵ que aparecía regulado en los incisos segundo y tercero del art. 347 bis del C. Pn. de 1993, y la parte final del inciso tercero que trata del desistimiento de la acción penal por parte de la Fiscalía General de la República, sí durante el proceso el imputado pague los impuestos y sus respectivos accesorios es retomado en el artículo 252 como “*excusa absolutoria*.”⁷⁶

Es importante mencionar en esta parte y por tener relación con los antecedentes históricos del delito fiscal y su aplicación práctica, que en el año de 1999, fueron eliminados los Juzgados de Hacienda, que tenían una larga tradición en la legislación salvadoreña, pues fueron creados desde 1841, siendo competentes para conocer todos los asuntos en que tuviera interés la hacienda pública, de tal manera que conocían de juicios civiles, ejecutivos y criminales. En cuanto a su designación esta dependía del supremo gobierno, por lo que no gozaban de total autonomía, para ejercer su función.⁷⁷

En el código procesal penal de 1974, aparece estipulado que los Jueces de Hacienda, son órganos ordinarios especiales que ejercen jurisdicción

exclusión de algún bien, actividad u operación, a criterio de los peritos, se ocasionare un perjuicio al fisco.”

⁷⁵Presupuesto para proceder Art.251.” *Es requisito indispensable para proceder en los delitos de defraudación al Fisco, artículo, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existan juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. La acción penal solo se podrá ser ejercida, después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la República para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.”*

⁷⁶Excusa absolutoria Art. 252 CP. “*En los delitos de este capítulo no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.”*

⁷⁷Cfr. Decreto de Gobierno de 20 de abril de 1841, Reglamentando la dirección y administración de la Hacienda Pública, en el art.1,5,8,10,15,22. Consultado en Isidro Menéndez, *Recopilación de las leyes de El Salvador en Centro América*, Tomo II,180.

penal, siendo competentes para conocer de forma privativa de los delitos de “*contrabando y de defraudación a la renta de aduanas, de peculado, malversación, enriquecimiento ilícito, falsificación de sellos oficiales, billetes de lotería oficial(...)*”. Aunado a lo anterior en este código se tenían como órganos auxiliares de la administración de justicia, a los funcionarios y delegados de la dirección general de la renta de Aduanas, y, los agentes de la Policía de Hacienda en los delitos de contrabando y de defraudación a la renta aduanas.⁷⁸

Considerando lo anterior se colige, que estos jueces especiales de hacienda tenían un ámbito importante de competencia y cumplían una función esencial en la administración de justicia en los delitos contra la hacienda pública, de ahí que llama la atención que, en el código procesal penal de 1998, ya no aparecieran designados. Sin embargo, es esta al año de 1999, cuando el legislador los suprime, sin dar explicación sobre los motivos de tal decisión, únicamente limitándose a decir que en su lugar se crean los jueces de menor cuantía.⁷⁹

1.13 Reformas al delito fiscal realizadas en el año 2004 al código penal de 1998

La configuración del delito fiscal en el código penal de 1998 fue reformada en el año 2004, como parte de un paquete de reformas legislativas en

⁷⁸ Véase. Código procesal penal de 1974, arts.10 inc.2º, 11 incs. 2º y 3º, 17.

⁷⁹ Decreto Legislativo N° 705, del 9 de septiembre de 1999, publicado en el Diario Oficial N° 173, Tomo 344, del 20 de septiembre de 1999, que entro vigencia el 01 de octubre de 1999. Este decreto suprime los juzgados de hacienda por los de menor cuantía, y, en su considerando III se limita decir “*Que como medida de buen Gobierno Judicial, es procedente convertir en Juzgado de Menor Cuantía a los Juzgados de Hacienda, sin perjuicio de que los últimos terminen los procesos que ante ellos penden.*” Se hace la observación que se buscó información al respecto, pero no se encontraron fuentes bibliográficas que consultar, a efecto de saber la incidencia de estos juzgados especiales en el combate a los delitos contra la hacienda pública, y además de la causas que motivaron su supresión.

materia tributaria realizadas en el periodo de 2004 a 2009, con el objeto de fortalecer las capacidades de la administración tributaria, cerrar los espacios evasión y elusión fiscal y de esa forma incrementar la recaudación de impuestos.⁸⁰.

Considerando que la regulación del delito fiscal adoptada en el código penal de 1998 como era de esperar, tuvo poca incidencia en el combate al delito, debido a los aspectos supra mencionados y por los obstáculos que el mismo contenía para ejercer la acción penal en contra de los evasores, quedando en un tipo penal de carácter simbólico, con escasa trascendencia jurídica.

Lo cual reconoció el legislador pronunciándose al respecto: “*Que, asimismo, el agotamiento de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal en ciertos delitos contra la Hacienda Pública vuelve inocuas las pretensiones del Estado de combatir las conductas delictivas relacionadas con la defraudación de impuestos internos, lo cual induce al incumplimiento de obligaciones tributarias (...).*”⁸¹

Producto de estas reformas los delitos contra la hacienda pública quedan configurados de la manera siguiente:

Defraudación al Fisco Art. 249.- Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes: a) Evasión de Impuestos; b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias; c) Reintegros, Devoluciones,

⁸⁰Véase. Fundación Nacional para el Desarrollo, *Seguridad fiscal en El Salvador: Medidas para fortalecer la tributación*, (San Salvador: Funde,2008), 15-16. Que agrega que en esa época se realizaron importantes reformas fiscales, que incluyeron al Código tributario, ley de impuesto sobre la renta, ley del IVA, ley de bancos, ley especial para Sancionar Infracciones Aduaneras y los códigos penal y procesal penal.

⁸¹Véase Reformas al Código penal de 1998 sobre delitos relativos a la Hacienda Pública. D.L. 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, T. 365, de 22 de noviembre de 2004. En los considerandos III y IV.

Compensaciones o Acreditamientos Indebidos; d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y; e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

Como aspectos relevantes de esta nueva configuración del delito fiscal se puede destacar que retoma en parte las reformas de 1995 que habían sido suprimidas en el código penal de 1998 y que constituían un avance importante en materia punitiva, aunque matizada en aspectos importantes. Se parte de incorporar un bajo un tipo de cobertura o nuclear⁸² de defraudación al fisco, cinco tipos penales autónomos, que por su descripción típica y bien jurídico protegido son conductas propias de la evasión⁸³ ya que se castiga el comportamiento típico que tenga como propósito evadir el pago de lo debido u obtener un beneficio ilegítimo.

Además dentro de las citadas reformas se incluye el tipo penal de proposición y conspiración⁸⁴ para cometer el delito, con el cual se está

⁸² El tipo de Defraudación al Fisco no es tipo penal en el sentido técnico de la palabra pues no tiene una descripción típica y una consecuencia jurídica, como la tenía en regulaciones anteriores.

⁸³ Como por ejemplo se cita la regulación del delito fiscal en España, de cuya lectura se advierte que en el mismo tipo se regulan las modalidades, que en el caso salvadoreño son tipos autónomos. Cfr. Ministerio de Justicia, «Código Penal y leyes complementarias» (2019).art.305.1 *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados(...).”*

⁸⁴ Disposición incorporada en el art. 251 CP. *“La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos de Defraudación al Fisco, serán sancionados con pena de prisión de dos a cuatro años”* Este tipo penal se agrava según el inc. 2º cuando es cometido *“(...) por un funcionario o empleado público”*, en cuyo caso la pena va de 4 a 6 años.

criminalizando estadios previos al delito, consistentes en meros actos preparatorios de escasa lesividad al bien jurídico de la hacienda pública.

En cuanto a las Falsedades se establece que se juzgarán de manera independiente bajo su caracterización como delito contra la Fe Pública⁸⁵, por lo que se desvinculan del delito fiscal, del cual generalmente sirve como medio o instrumento para cometer el delito, siendo en tal sentido lo más adecuado juzgarlos por la vía del concurso ideal o real.

Para la investigación de estos delitos se incorpora la figura del “agente encubierto⁸⁶”, mecanismo que tiene como propósito infiltrar en una organización delictiva a una persona para conocer desde dentro como funciona e identificar a los miembros que la integran y sus jerarquías dentro de la organización.

Sin embargo, por la forma que está delimitada su investigación, que se supedita al aviso de la AT cuando encuentra *prima facie* indicios de delito⁸⁷ y, por la forma como se consuman estos delitos, que es por periodos no

⁸⁵Véase inc.2° del art. 249 CP vigente. En cuanto a los comportamientos vinculados a la defraudación fiscal contenidos en el capítulo de los delitos contra la fe pública se encuentran los siguientes: Falsedad Material, art. 283 Incs. 2° y 3° que se refieren al que estando autorizado o no hiciere circular o pusiere a disposición a nombre de persona no inscrita en el registro de contribuyentes documentos relativos al IVA o que contengan datos o información no perteneciente al contribuyente;

Falsedad Ideológica, art. 284 inc. 3° y 4° que penalizan el emitir o entregar documentos relativos al IVA, haciendo constar operaciones inexistentes o cuantías diferentes a las realmente ocurridas o, acreditar como emisores a sujetos no inscritos; Uso y tenencia de documentos falsos art. 287 Incs. 2°,3° y 4°, que sanciona al que con conocimiento de la falsedad sin haber intervenido en ella tuviere documentos relativos al IVA; la comercialización de documentos relativos al IVA sin haber sido solicitados por el contribuyente a quien acreditan y/o que acrediten a un sujeto no inscrito como contribuyente.

⁸⁶Véase e art. 249. Inc. Fn. CP.

⁸⁷Y es que en la práctica el ente que realiza la investigación es la administración tributaria y delimita la naturaleza de la infracción en administrativa o penal.

acumulables y una vez vencido el plazo para declarar⁸⁸ voluntariamente. Por tales características del delito fiscal, la administración tributaria, estaría en condiciones de informar al ministerio público, tras la consumación del delito, situación que vuelve poco útil la inclusión de un agente encubierto para identificar las conductas delictivas cuando ya han sucedido.

Una figura parecida a la del agente encubierto es la del “fedatario” que es un delegado de AT que se apersona en los locales comerciales sin revelar su identidad con el propósito de verificar el cumplimiento de la obligación formal de emitir documentos relativos al IVA con todos sus requisitos, así como la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes, pero como se observa sus facultades son limitadas a descubrir una infracción formal dejando excluidas las obligaciones sustantivas y su uso en los procedimientos de fiscalización.⁸⁹

En cuanto al tipo penal de evasión de impuestos aparece descrito en el art. 249-A CP. que a la razón dice: *“El que omitiere declarar hechos generadores, o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos (...).”*

Como se advierte este tipo penal incorpora como forma expresa la comisión por “omisión”, que ya era admitida desde su antecedente en 1826, pero su inclusión expresa satisface el principio de legalidad. Está integrado por dos comportamientos delictivos o conductas típicas *“omitir declarar hechos generadores”,* o *“declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes.”*

⁸⁸Bajo esta fenomenología los actos delictivos previos serian impunes si finalmente el contribuyente declara de forma correcta.

⁸⁹Véase al respecto los arts. 179-182 del código tributario.

Se incluyen dentro del tipo ocho modalidades de comisión⁹⁰, es decir se decanta el legislador por la casuística en detrimento de un tipo abierto como el de la regulación contenida en el código penal de 1998. Otro cambio importante es el incremento la cuantía mínima a 300.000.00 colones (\$32,285.71) para el tipo básico el cual se agrava cuando supera los 500,000.00 colones (\$ 57,142.85). Lo anterior cuando se trata del impuesto sobre la renta.

En los impuestos que se declaran de forma mensual⁹¹ la cuota mínima se reduce para el tipo básico a ₡100,000 colones y se agrava cuando supera los ₡ 300,000 colones. Se incrementa la pena de prisión en la modalidad básica de 4 a 6 años y la agravada de 6 a 8 años, por lo que ambas modalidades se tratan de un delito grave lo cual como se observa gira en torno al monto evadido.

Al establecer como única circunstancia agravante del delito el monto económico evadido, le confiere al delito fiscal una naturaleza patrimonial, lo cual difiere de otras legislaciones como la española en la que además de la cuota, también se agrava cuando el delito se haya cometido:

“(...) en el seno de una organización o grupo criminal” o “la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación

⁹⁰Estas modalidades son: 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;3) Declarando información falsa o inexacta;4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;6)No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;8) Respaldo sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

⁹¹En el caso de aquellos contribuyentes de IVA, que deben aplicar proporcionalidad de crédito fiscal, el periodo tributario deja de ser mensual y se establece el monto con base a doce periodos tributarios.Art.249-A inc. final CP vigente.

oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.”⁹²

En cuanto al modo de proceder que tan criticado había sido por el legislador para impulsar las reformas, se adopta un sistema mixto, según el cual en algunos casos prevalece la prejudicialidad administrativa⁹³, al requerir que se debe agotar la vía administrativa es decir, que debe concluir todo el procedimiento de fijación de los impuestos respectivos y que la resolución final haya sido declarado firme, es decir que ya no existan juicios o recursos pendientes de resolver sobre el objeto del procedimiento, tanto en sede administrativa⁹⁴ como en la jurisdicción contenciosa administrativa⁹⁵.

En las otras modalidades prevalece la prejudicialidad penal, se da prevalencia a la jurisdicción penal, ante la apariencia delictiva de los hallazgos encontrados en el procedimiento de fiscalización, al imponer a la administración tributaria, el deber de abstenerse de seguir conociendo para avisar a la FGR, para que ejerza la acción penal⁹⁶.

⁹²Cfr. Código penal español art.305 bis letras a y b.

⁹³Estas conductas son: **evasión de impuestos** Art.249-A. N°.3) Declarando información inexacta; N° 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; N° 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido. Cita formulada con base en el Art.251-A CP., vigente.

⁹⁴Contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de tributos e imposición de sanciones que emita la DGII, se podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelación de Impuestos Internos y Aduanas, cuya resolución al respecto se tendrá por definitiva en sede administrativa sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo. Véase arts. 1, 2 y 7 de la ley de organización y funcionamiento del tribunal de impuestos internos y aduanas. Sobre este aspecto se ampliará en el capítulo tres de esta investigación.

⁹⁵La resolución al recurso de apelación que emite el TIIA tiene el efecto de agotar la vía administrativa, en tal sentido habilita al contribuyente a quien causa agravio esa resolución, para interponer demanda contenciosa administrativa, impugnando la ilegalidad de acto. Cfr. art 3, 4, 10, 12 y ,13 de la Ley de jurisdicción de lo contencioso administrativa promulgada mediante D.L. 760 de 28 de agosto de 2017, publicada en D.O. N° 209, T.417 de 09 de noviembre de 2017, vigente desde el 31 de enero de 2018.

⁹⁶ Estos casos son: En el delito de **evasión de impuestos**. Art. 249-A. N° “1) *No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;*N°.2) *Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;* N° 3)*Declarando*

Finalmente, con respecto a la excusa absolutoria no sufre modificación alguna, y su finalidad es servir como un mecanismo de liberación de responsabilidad penal sobrevenida, con la que se beneficia al imputado que pague los impuestos evadidos con sus accesorios⁹⁷ en cualquier etapa del proceso (art.252 CP). Al respecto es importante destacar que esta figura se aplica sin requerir la aceptación de los hechos por parte del contribuyente y sin límites temporales.

Esta reforma al delito fiscal realizada en el año 2004 es la que se encuentra vigente a la fecha. Por lo que sobre todos estos aspectos se tratará a profundidad cuando se analicen los elementos configuradores del delito, en el capítulo II de esta investigación.

información falsa; N° 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; N° 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; N° 8) Respaldao sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.” Cita formulada con base en el Art.251-A CP vigente.

⁹⁷Aquí se incluyen los intereses devengados por la deuda tributaria y las sanciones impuestas por infracciones administrativas.

CAPITULO II

ANÁLISIS DOGMÁTICO DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS

Sumario. 2.1 Tipicidad objetiva.2.1.2 Bien jurídico protegido. 2.1.3 La regla del actuar por otro en el delito fiscal. 2.1.4 Sujeto pasivo. 2.1.5 Elementos normativos. 2.1.6 Cuantía. 2.1.7 Determinación de la cuota defraudada. 2.1.8 Comportamiento típico. 2.1.9 El fraude de ley como comportamiento atípico. 2.1.10 Formas de comisión. 2.2 Tipicidad subjetiva. 2.2.1 Dolo.2.2.2 Dolo eventual. 2.2.3 Error en el delito Fiscal.2.2.4 Error de tipo y error de prohibición. 2.2.5 El error en la cuantía. 2.3 Consumación.2.4 Tentativa. 2.5 Concursos. 2.6 Excusa absolutoria.

En el presente capítulo se realiza un análisis de sus elementos objetivos, bien jurídico, conducta típica, elementos normativos, cuantía; consumación, excusa absolutoria y; elementos subjetivos, comprendiendo los diferentes tipos de dolo, y error. Lo anterior con respaldo en la legislación nacional y de derecho comparado, así como en la doctrina y jurisprudencia más actualizada sobre el tema, con lo cual se establecen los criterios bajo los cuales se configura el delito, descartando aquellos comportamientos atípicos o que solo constituyen una infracción administrativa.

2.1 Tipicidad objetiva

En la parte objetiva del delito se describe el aspecto externo del delito⁹⁸ y lo integran, la acción u omisión típica, el sujeto activo, pasivo y sus cualidades, el bien jurídico, el resultado exigido y otras circunstancias que deben concurrir para que se tenga por acreditado una parte del suceso, su

⁹⁸ José Ramón Serrano Piedecabras Fernández y Juan María Terradillos Basoco, Manual de Teoría Jurídica del Delito, (San Salvador: Consejo Nacional de la judicatura,2003),58,63.

exteriorización, el cual termina de configurarse al integrarse con el aspecto subjetivo de la conducta. En los párrafos que siguen desarrollaremos estos elementos con relación al delito de Evasión de Impuestos, objeto de esta investigación.

2.1.1 Bien jurídico protegido

Sobre el bien jurídico protegido en el delito fiscal existen diferentes puntos de vista, los cuales en síntesis se pueden agrupar en dos corrientes principales, por una parte tenemos la que considera que el bien jurídico tutelado es el patrimonio de la Hacienda Pública, a esta se le denomina corriente patrimonialista⁹⁹ y, por otra parte la que considera, que lo que se afecta es la función que cumplen los tributos dentro de un Estado, a esta corriente se le denomina funcionalista.¹⁰⁰

Para Martínez-Buján el bien jurídico protegido es el “*interés patrimonial de la Hacienda pública*”¹⁰¹ concretado en la necesidad de recursos públicos que se realiza en la fase de liquidación de los tributos; por su parte Luzón

⁹⁹Carlos Martínez-Buján Pérez, Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, 5ª Ed. (Valencia: Tirant lo Blanch,2015),629; Carlos Blanco Lozano. Tratado de derecho penal español, tomo II, el sistema de la parte especial, vol. 2: Delitos contra bienes jurídicos colectivos (Barcelona: J.M. BOSH EDITOR 2088),41; José María Luzón Cuesta, Compendio de derecho penal: Parte especial, 18ª ed. (Madrid: Dykinson 2011),210; Alfonso Galán Muñoz y Elena Núñez Castaño. Manual de derecho penal económico y de la empresa 3ª ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2019),251; José-Ignacio Gallego Soler y Celia Díaz Morgado “Delitos tributarios y contra la Seguridad Social”, en Derecho penal económico y de la empresa: Parte general y parte especial. Doctrina y Jurisprudencia con casos solucionados, tomo II, 2ª ed. directores Mirentxu Corcoy Bidasolo y Víctor Gómez Martín (Valencia: Tirant lo Blanch, 2020).

¹⁰⁰Klaus Tiedemann, Manual de derecho penal económico: Parte general y especial, coord. De traductores, Manuel Abanto Vázquez (Valencia: Tirant lo Blanch,2010), 267; Lorenzo Morillas Cuevas, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Derecho penal español: Parte especial, 2ª ed. Coord. Manuel Cobo del Rosal (Madrid: Dykinson, 2005), 631; Miriam Cugat Mauri y Francisco Santos Bañeres. «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en Derecho penal parte especial II, Dir. F. Javier Álvarez García (Valencia: Tirant lo Blanch,2011), 800; Francisco Muñoz Conde, Derecho penal parte especial, 2ª ed. (México D.F.: Tirant lo Blanch, 2014),964.

¹⁰¹Martínez-Buján, Derecho penal económico y de la empresa,629.

Cuesta parece adherirse a esta tesis al considerar que el delito fiscal es un “*delito socio-económico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales o autonómicas o foral*”.¹⁰² Se señala que lo que se tutela es la Hacienda Pública en sus vertientes de ingreso público y gasto público.¹⁰³

Otros autores mantienen una posición mixta, ya que si bien consideran que se lesionan los intereses y derechos patrimoniales que le corresponden a la Hacienda Pública, esto no significa que se debe apreciar en su forma estática, sino por el contrario dinámica y funcional¹⁰⁴ orientada a los fines que se persiguen de forma mediata.

Considerando lo anterior, se parte de una visión integral del bien jurídico tutelado en este delito, pues se considera que además de que en cada conducta individual se lesiona el interés patrimonial de la Hacienda Pública de forma inmediata, se advierte que también se persigue proteger un bien jurídico mediato el cual es la función que desempeña el Estado en la captación, asignación y ejecución de los recursos públicos y, en el deber de contribuir que tienen todas las personas a su sostenimiento. Por tanto lo que se persigue, es evitar estos comportamientos que de cometerse en forma masiva pondrían en dificultades la existencia misma del Estado.

La concepción anterior es conforme con la opinión de Tiedemann, para quien el bien jurídico protegido es el “*interés en una recaudación tributaria completa y en tiempo oportuno, por lo que el delito fiscal no solo tiene un*

¹⁰² José María Luzón Cuesta, *Compendio de derecho penal: Parte especial*, ed. Dykinson, 18a ed. (Madrid, 2011).220.

¹⁰³ Blanco Lozano, *Tratado de derecho penal español*, 41.

¹⁰⁴ Galán Muñoz y Núñez Castaño, *Manual de derecho penal económico y de la empresa*, 25.

*contenido netamente patrimonial, ya que la falta de pago no basta para la punibilidad, sino que debe tener un añadido, un plus un engaño.”*¹⁰⁵ Muñoz Conde considera que el bien jurídico protegido es la “*funcionalidad de la Hacienda Pública en su vertiente de ingreso y gasto público*”¹⁰⁶, es decir la percepción de los ingresos como la correcta asignación de los mismos.

Profundizando en este criterio de considerar como bien jurídico a la Hacienda Pública, pero no desde su punto de vista patrimonial, sino desde el interés del Estado, se tiene que lo que se protege es el proceso de recaudación de ingresos y la distribución de los mismos en el gasto público¹⁰⁷, por lo que de esta manera se amplía el ámbito de protección de dicho bien jurídico.

Estas corrientes como se ve, no son contradictorias más bien corresponden a distintos enfoques dogmáticos del bien jurídico tutelado por lo que al hacer una síntesis de ambas se puede decir, que el bien jurídico es el sistema tributario y el respeto a las obligaciones tributarias, que se proyecta sobre el sistema de ingresos y gastos públicos. Es el Estado en sus dimensiones sociales, que visto así, estamos ante un bien jurídico supraindividual¹⁰⁸, sin embargo tampoco se puede obviar el contenido de perjuicio patrimonial directo del fraude tributario, tanto es así que ahora se

¹⁰⁵Tiedemann, Manual de derecho penal económico, 267 y sig.

¹⁰⁶Muñoz Conde, derecho penal parte especial, 964. En similares términos. Véase Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial*, (Guatemala: Icef, 2008), 59. En este estudio se considera que el bien jurídico afectado es el erario nacional y la función estatal de intervenir en el desarrollo y prestación de servicios básicos.

¹⁰⁷Cobo del Rosal, derecho penal español parte especial, 25.

¹⁰⁸Mauri y Bañeres, Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, 800. Para ampliar véase. Carmen Launa Oriol y Caridad Moruelo Gómez, «El delito contra la Hacienda Pública», en *Tratado de derecho penal económico*. Director. Antonio Camacho Vizcaíno, Dir. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2019), 1418-1419.

juzga como delito fiscal, lo que antes se perseguían como estafas o apropiaciones indebidas, esta viene siendo su dimensión inmediata.¹⁰⁹

Esta tesis parece ser la más idónea a la hora de establecer cuál es el bien jurídico, ya que, bajo el manto de los delitos contra la Hacienda pública, que viene a ser un bien jurídico categorial de denominador común para todos los delitos que configuran el título, lo cual como vimos más arriba varía según cada contexto y de acuerdo a los criterios técnicos del legislador, pero lo cierto es, que como bien jurídico inmediato se protege a la hacienda pública en su aspecto patrimonial y como bien jurídico mediato o inmaterial¹¹⁰, lo que se protege es el correcto funcionamiento del sistema de recaudación y distribución de los ingresos.

2.1.2 Sujeto activo

En cuanto al sujeto activo del delito fiscal existen dos teorías relevantes, que parten de la naturaleza de este delito, así, para unos se trata de un delito común; para otro sector, que son mayoría, consideran al delito fiscal como especial propio o de infracción de deber.

En tal sentido si el delito fiscal es un delito común, puede ser sujeto activo cualquier persona que domine¹¹¹ la ejecución de los elementos configuradores del tipo, por lo que no genera mayores inconvenientes para imputar autoría al extraneus¹¹² siempre y cuando domine el suceso delictivo. Lo cual se fundamenta en que en la descripción típica de este

¹⁰⁹ Mauri y Bañeres, delitos contra la Hacienda pública, 799.

¹¹⁰Cfr. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa. Quien, si bien se adhiere a la tesis patrimonialista, lo hace en cuanto a la figura de los ingresos sobre los que se elude su pago, pero también afirma que existe un bien jurídico inmaterial o representado, que es el correcto funcionamiento de la Hacienda Pública, 624-625.

¹¹¹Martínez- Buján, Derecho Penal económico, 655.

¹¹²José Antonio Choclán Montalvo, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y aplicaciones*, 2a ed., (Madrid:Wolters Kluwer, 2016),137.

delito no se hace una referencia expresa a condiciones personales del sujeto de la acción¹¹³, como es característico de los delitos especiales propios.

El legislador salvadoreño ha optado por estructurar un tipo abierto en el art.249-A CP., al iniciar su descripción con la frase “el que”, lo cual podría indicar que estamos ante un delito común, ya que no se menciona ninguna cualidad especial que debe reunir el sujeto a quien va dirigida la previsión normativa. Lo cierto es que la naturaleza de un delito especial, también se puede advertir a la hora de establecer quienes están en condiciones concretas de lesionar el bien jurídico tutelado por la norma y, en consecuencia, ser sujetos activos del mismo a título de autor.

Por lo que no siempre la mención expresa del sujeto activo suele ser la clave para determinar si estamos ante un delito común o especial, pues como bien lo afirma TORRES CADAVID: “*Existen delitos especiales que, si bien su literalidad no hace mención expresa a un determinado grupo de sujetos, en realidad no pueden ser realizados a título de autor por cualquiera como por ejemplo el delito de defraudación tributaria.*”¹¹⁴

Por lo anterior la mayoría de doctrinarios se inclinan por considerar al delito fiscal como un delito especial propio¹¹⁵ en el que solo puede ser sujeto

¹¹³ Véase. Fernando Pérez Rollo, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, (Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1986), 81; en similares términos Zavala Egas, sostiene que se trata de un delito común que no exige especial cualificación del sujeto activo. Cfr. Jorge Zavala Egas, «El delito de defraudación tributaria», (Ecuador: *revistajuridicaonline*, 2008), 46. URL. <https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/02/24-el-delito-de-defraudacion-tributaria.pdf>. Tiedemann comparte esta postura al afirmar que según esta regulado el delito fiscal (§370 Ordenanza tributaria alemana) este no describe ningún tipo penal especial, por lo que puede ser autor no solo el deudor sino cualquier tercero que realice los presupuestos del tipo. Cfr. Tiedemann, *Manual de derecho penal económico*, 271.

¹¹⁴ Véase. Natalia Torres Cadavid, *El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP** (RECPC, 2018), 8.

¹¹⁵ Juan Carlos Ferré Olivé, "La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era de compliance", en *Derecho penal económico y teoría del delito*, Director Eduardo Demetrio Crespo (Valencia: Tiran lo Blanch, 2020), 604-607; Mauri y Bañares, *derecho penal parte especial*, 836-837; Muñoz

activo, el obligado tributario, el sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria¹¹⁶, bajo esta concepción es más complejo delimitar la autoría, ya que el sujeto debe reunir una calidad de obligado especial, un *intraneus*¹¹⁷, es decir, los que no se encuentren dentro de esa categoría, es decir los *extraneus*¹¹⁸, serían solo partícipes¹¹⁹ aunque tuvieran una actuación determinante para la ejecución del delito. Asimismo, quedan excluidas las formas de coautoría o autoría mediata del ajeno a la relación tributaria.¹²⁰

El problema de esta concepción se da en aquellos casos donde el sujeto cualificado no tiene conocimiento de lo planificado o ejecutado por el *extraneus* o actúa bajo error. En estos casos no se puede responsabilizar al *intraneus* como autor por exclusión de la responsabilidad penal y el *extraneus* por no reunir la calidad requerida por el tipo¹²¹.

Para superar este vacío de punibilidad, algunos autores califican el delito fiscal, como de infracción de deber, teoría según la cual solo es autor aquel que está sujeto a una obligación especial, un deber personalísimo que lo

Conde, derecho penal parte especial, 965; Oriol y Gómez comparten la tesis de que estamos ante un delito especial propio cuyo sujeto activo necesariamente es el "intraneus u obligado tributario." Véase Oriol y Gómez. Tratado de derecho penal económico, 1421-1426.

¹¹⁶ De la Mata Barranco, sugiere que la calidad de obligado tributario es lo primero que se debe "acreditar antes de seguir con los elementos de la tipicidad". Cfr. Norberto J. de la Mata Barranco, Jacobo Dopico Gómez-Aller, Juan Antonio Lascuráin Sánchez y Adán Nieto Martín, Derecho penal económico y de la empresa (Madrid: Dykinson, 2018), 558; Cobo del Rosal, derecho penal español parte especial, 632; en similares términos: Muñoz Conde, derecho penal parte especial, 968.

¹¹⁷ El término *Intraneus* se refiere a la "Persona que interviene en un delito especial y reúne la condición personal exigida por el tipo para ser autor de dicho delito. Su plural es *intranei*." Diccionario panhispánico del español jurídico. Consultado en línea en: <https://dpej.rae.es/lema/intraneus>

¹¹⁸ En derecho penal, *extraneus* o extraño es la: "Persona que interviene en un delito especial y no reúne la condición personal exigida por el tipo para ser autor de dicho delito." Véase. Diccionario panhispánico del español jurídico.

¹¹⁹ Según el principio de accesoriedad en la participación el *extraneus* solo será responsable en la medida que el hecho del autor sea antijurídico (La más aceptada), otros exigen la culpabilidad del autor y otros solo que el hecho sea típico. Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1423.

¹²⁰ Véase. Mauri y Bañeres, derecho penal parte especial, 804.

¹²¹ Mauri y Bañeres, derecho penal parte especial, 807.

pone en el lugar de garante de la indemnidad del bien jurídico.¹²² Por lo que solo el obligado especial puede ser autor, independientemente de que domine o no el suceso delictivo, por el contrario los ajenos al deber serán siempre partícipes a título de inductor, cooperador, aunque dominen el hecho.

Esta concepción difiere del delito especial en que en estos delitos obedecen a una configuración legislativa que los vincula a elementos personales de cercanía al bien jurídico que lo ubica en condiciones de lesionarlo, y en tal sentido quedan incluidos dentro de la misma categoría de los delitos de dominio, derivados de la incorrecta administración del ámbito de organización, es decir del deber general de no dañar.

Por otra parte, en los delitos de infracción de deber estamos ante un deber corte institucional que convierte a la persona en obligado especial, sin

¹²²Es a Roxin, a quien se atribuye la creación de la categoría de los delitos de infracción de deber, la cual postula que en los delitos comunes el factor principal que determina la autoría es el dominio del hecho, pero que existen otros delitos para los cuales lo importante a la hora de determinar autoría no es el dominio sino la infracción de un deber especial, en tal sentido solo puede ser autor quien está vinculado a un deber especial que nace de una relación extrapenal. Véase. Claus Roxin, *Derecho Penal Parte General. Tomo II. Especiales formas de aparición del delito.*, ed. Traductor. Diego Manuel Luzon Peña. et.al. (Pamplona: Aranzadi, 2014), 69 y sigs.

Jakobs, fundamenta la categoría de los delitos de infracción de deber en que, aunado al deber negativo general de no dañar, del cual surgen los delitos de organización o de dominio, coexisten instituciones positivas que demandan un actuar a favor de la conservación y desarrollo de un determinado bien jurídico, estos deberes positivos generan expectativas normativas cuyo incumplimiento conlleva a responsabilidad jurídico penal. Cfr. Gunthers Jakobs, «La imputación penal de la acción y la omisión» Cuadernos de conferencias y artículos N° 12, Trad. de Javier Sánchez Vera Gómez- Trelles. (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996), 31 y sigs.

Para una postura a favor del delito de infracción de deber para superar al problema de la autoría y participación en los denominados delitos especiales propios e impropios. Véase Javier Sánchez- Vera Gómez-Trelles, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, (Barcelona: Marcial Pons, 2014), 31 y sigs.

importar las cualidades especiales de los autores sino la competencia institucional.¹²³

Se cuestiona esta teoría, en el sentido, de que si bien nadie niega que el delito fiscal está configurado con elementos que guardan relación con deberes impuestos a los sujetos obligados en la normativa que regula cada tributo, cuyo incumplimiento ya sea por acción u omisión¹²⁴ es la causa de su imputación¹²⁵; aún hace falta determinar si estamos ante un deber general de no dañar o lesionar o ante un deber positivo especial que implica una posición de garante.

Al respecto nos adherimos a la tesis de Choclan Montalvo, quien de forma muy atinada dice: *“Que el contribuyente no es garante de la hacienda pública, únicamente obligado al cumplimiento de un deber específico que deriva de la vigencia de un sistema tributario”*, y por consiguiente tampoco existe; *“Un deber genérico tributario sino una obligación derivada de la realización de un supuesto de hecho al que una concreta norma fiscal*

¹²³Véase Edgar Iván Colina Ramírez, «La defraudación tributaria en el código penal español», (tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2009),196-198. Caro John, afirma que los delitos especiales son una extensión de los delitos comunes, en cambio el delito de infracción de deber es un categoría aparte en la cual: *“El fundamento de la responsabilidad penal para el obligado especial no se basa en el dominio de un situación lesiva para el objeto del bien jurídico, sino en su actitud contraria al deber manifestada por medio de su conducta.”* Véase. José antonio Caro Jhon, «Sobre la autoría en el delito de infracción de deber», *Derecho Penal y Criminología* 27, n.º 80 (2006),100.

¹²⁴ El delito fiscal está configurado esencialmente como un delito omisivo, por lo que los presupuestos de comisión por omisión son: La existencia de un deber que obliga a actuar, lo cual tiene como fuente la ley y la creación de un riesgo no permitido o injerencia, en estos supuestos la omisión se tiene por equivalente a la acción. Cfr. art. 20 CP salvadoreño. Para ampliar al respecto véase. Choclan Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 81; German Aller, «Delito de infracción de deber», *Instituto uruguayo de derecho penal*, nº8 (2016),13. Martínez- Bujan, dice al respecto que el delito fiscal esta configurado actualmente como delito de infracción de deber extrapenal, que puede ser cometido por accion u omison. Véase Martínez-Buján, derecho penal económico, 647.

¹²⁵ Véase. German Aller, Delito de infracción de deber,7-13. Quien amplía sobre le tema al decir *“(…) Que la infracción de deber es la realización de la conducta típica e incuestionablemente dicha infracción compromete el contenido del tipo penal de referencia sin corresponder el campo de punibilidad mas allá del pertinente autor de la conducta típica imputable.”*

*anuda la consecuencia de hacer surgir una específica obligación de pago.*¹²⁶

De esta manera a la infracción del deber se le suma un plus de dominio, en el sentido de atribuir autoría no solo al obligado especial o a los que tienen representación o administración, sino extendiéndolo hasta aquellos que dominan por coacción o induciendo a error al obligado tributario.¹²⁷ Estamos ante un delito de configuración mixta¹²⁸, como delito de dominio y como un delito especial de infracción de deber.

Esta concepción contribuye a no dejar impune y castigar a otros que si bien no están obligados por un deber formal¹²⁹ son los verdaderos planificadores y ejecutores de los comportamientos típicos del delito fiscal, por lo que dejar impunes o castigarlos marginalmente no es correcto desde la perspectiva de la prevención del delito.

2.1.3 La regla del actuar por otro en el delito fiscal

La responsabilidad en derecho penal es personalísima, *“consecuentemente, será determinada a partir del acto propio. En ese entendido, aquellas fórmulas generales de imputación o de presunciones de iure en los que se atribuye la responsabilidad penal a una persona por*

¹²⁶ Véase Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal, 81.

¹²⁷ Cfr. Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal. En similares términos Ferré Olivé sostiene que la configuración del tipo delictivo contiene elementos de infracción de deber con elementos de dominio, no bastando el solo incumplimiento de deber extrapenal previo, sino además se requiere que el sujeto domine el hecho a través de la creación o incremento del riesgo del que deriva el peligro o lesión del bien jurídico. Véase. Ferré Olivé, Responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del compliance, 89.

¹²⁸ En los supuestos de dominio se admite la autoría del administrador de hecho o aquel que actúa en representación de una persona jurídica, siempre que actúe con pleno dominio del hecho. En los supuestos de infracción de deber extrapenal, solo sería autor el obligado. Cfr. Martínez-Buján. Derecho penal económico y de la empresa 2015, 654-656.

¹²⁹ *“El no cualificado puede ser responsabilizado como autor en la medida en que ha asumido en su esfera de competencia el dominio de la situación para el cumplimiento del deber, despojando correlativamente al obligado tributario de ese dominio (...)”* Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 142.

la simple utilización de un cargo o posición no son compatibles con la responsabilidad en términos penales; al menos no sin una comprobación objetiva que la lesión al bien jurídico acaeció producto de una acción cuyo dominio fue ejercido por dicha persona.”¹³⁰

No obstante, este carácter personalísimo de la responsabilidad penal tiene su excepción, nos referimos a la regla del actuar por otro, por medio de la cual se permite tener como autor de un delito a una persona que actúa u omite en representación o en nombre de otro, sin poseer las calidades objetivas y subjetivas que el tipo penal requiere para su configuración.

En este orden de ideas con la incorporación de la regla del actuar por otro¹³¹, se atribuye responsabilidad penal a aquel que sin tener las cualidades que requiere el tipo penal actúa en representación de otro, en quien si concurren esas características¹³². De esa forma se dio una solución a esta problemática, ya que por este mecanismo se responsabiliza a título de autor a sujetos que no están obligados al pago de la deuda tributaria, es decir no son contribuyentes, pero actúan con verdadero dominio del hecho.

Al ser delito fiscal un delito que remite a la normativa tributaria para su configuración es importante comprender cuál es ese vínculo entre el contribuyente y la administración tributaria y si ese vínculo se puede delegar o concurrir en otros sujetos bajo determinadas circunstancias.

¹³⁰ Cámara Segunda de lo Penal de la Primer Sección del Centro San Salvador, sentencia, ref. 208-2017, (El Salvador: CSJ,2017). Para ampliar, véase Santiago Mir Puig, *Derecho Penal Parte General*, 9ª ed. (Barcelona:Reppetor, 2011)410.Sobre el principio de responsabilidad personal por hecho propio y codeinfluencia, véase. Antonio Cuerda Riezu, “El principio constitucional de responsabilidad personal por el hecho propio. Manifestaciones cuantitativas”, ADPCP, VOL. LXII (2009),222 y sigs.

¹³¹ Véase. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda Pública,1428. Quienes afirman que esta regla se dirige contra el que actúa como representante de derecho o de hecho de una persona física o jurídica, que requiere para su aplicación que se cometa un delito especial; la existencia de un extraño que actúe en nombre o representación de otro; la realización por el extraneus de la conducta típica y la no intervención del intraneus como autor, 1428.

¹³² Véase. Art.39 CP vigente.

El código tributario nos da una definición de obligación tributaria y dice: “(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 soberanía, cuando respecto a ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.*”¹³³

Este vínculo entre el obligado y la administración tributaria hace que en principio solo dicho sujeto esté en condiciones de cumplir con los requerimientos formales y sustantivos a los que se encuentre obligado por la ley. Este sujeto revestido de esa cualidad es el sujeto idóneo para cometer el delito fiscal; sin embargo, para que esto sea así, tiene que realizar el supuesto de hecho del que surge la obligación, hablamos del “hecho imponible” o “hecho generador.”¹³⁴

Ahora bien, falta deducir si este vínculo es personalísimo y, solo concurre en una persona determinada *ex lege* como obligado o, por el contrario, pueden tener tal calidad otros sujetos,¹³⁵ que en determinados momentos intervienen o entran en esa relación como intermediarios, ya sea por delegación, representación voluntaria o una vinculación de pleno derecho. La cuestión al respecto es determinar si, estas personas son idóneas para integrar el círculo de posibles autores del delito fiscal.

Al respecto se puede afirmar que si bien en la normativa que regula los tributos se encuentran disposiciones que atribuyen responsabilidad¹³⁶ a

¹³³ Véase art. 16 Código Tributario vigente.

¹³⁴ Según el art.58 del CT el hecho generador es “*el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.*”

¹³⁵ Nos referimos a casos como el de los representantes de las personas jurídicas, los contadores o asesores jurídicos que asumen de hecho o por delegación funciones de dirección y toma de decisiones dentro de la empresa o sociedad, o representantes de personas físicas incapaces, sucesores hereditarios, representantes de sociedades irregulares Ver arts. 38,42 CT.

¹³⁶ Véase al respecto la clasificación que realiza el Código Tributario, de obligado por deuda propia o contribuyente(art.38); obligado por deuda ajena o responsable, que no tiene calidad

otros sujetos a parte del obligado tributario, en el ámbito penal la responsabilidad recae en aquel que aparte de reunir la calidad de obligado a cumplir con el deber de enterar al fisco lo debido, por haber realizado el hecho prescrito por la normativa que regula cada tributo, no efectúa el comportamiento exigido por la norma, como lo es realizar el pago, sino que por el contrario evade la satisfacción de esa obligación mediante actos dolosos.

Es posible también, atribuir responsabilidad como sujetos activos del delito fiscal a título de autor a otro grupo de sujetos, como los “responsables o representantes,”¹³⁷ quienes en determinado momento pueden realizar el delito. Estos sujetos cuando actúan por delegación formal se les transfiere el deber del sujeto pasivo persona natural o jurídica que representan o, aquellos que sin ostentar un cargo nominal dentro de una empresa fungen en la práctica como administrador de hecho, cargos que recaen en ocasiones en el asesor contable¹³⁸, contador o auditor.

de contribuyente pero por disposición expresa de ley adquiere tal calidad, dentro de la que se encuentran: representación (padres, tutores, por administración de bienes de menores) administrador único representantes legales de personas jurídicas, los mandatarios, fiduciarios, curadores, herederos (art.43) y los responsables directos, agentes de percepción y retención, que adquieren responsabilidad por designación del Fisco (art.48).

La Sala de lo Penal ha dicho al respecto que la responsabilidad administrativa de los responsables solidarios en calidad de representantes varía de la responsabilidad penal que se puede atribuir a una persona respecto a la evasión de impuestos. Sala de lo Penal de la primera sección del centro San Salvador, Apelación, Referencia:188-2018 (El Salvador, 2019). Sobre este punto se ampliará más adelante.

¹³⁷Muñoz Conde, derecho penal parte especial, 665-668; Tiedemann, manual de derecho penal económico. Quien considera que según la descripción del tipo según el art.370 de la Ordenanza tributaria de Alemania, autor puede ser cualquier tercero que realice los supuestos del tipo, salvo cuando se comete por omisión, 271.

¹³⁸ Sobre la atribución de autoría a tercero no obligados formales Cfr. Tiedemann, manual de derecho penal económico, 271; Ferré Olivé, Responsabilidad del asesor fiscal, 604. Quien considera que por lo técnico de la materia tributaria en muchas ocasiones el que en mejores condiciones de ser autor es el asesor fiscal, por sobre obligado tributario, a quien le son impropios los mecanismos fraudulentos y elusivos de ocultación.

Por su Parte Queralt Jiménez, derecho penal español, parte especial, 807. nos dice que sujeto activo también puede ser” (...) *Aquellas personas a las que el Fisco impone legalmente una serie de obligaciones sin ser sujeto pasivo del tributo, esto es sin ser contribuyente por deuda propia.*”

En tal sentido es pertinente citar a la Cámara tercera de lo penal de San Salvador, que en cuanto al tema advierte que:“(...)La responsabilidad penal no puede ser atribuida de forma automática ni directa ni indirectamente, a aquella persona que representa legalmente a la empresa, por haber omitido declarar o haber declarado con base a valores o documentos falsos o inexistentes, pues es necesario comprobar que se configura el componente subjetivo de la acción que es dolo (...) verificar que el sujeto activo ha sido el encargado de ordenar directamente que no se presentara la declaración o que se presentara conteniendo la información falsa.”¹³⁹

Lo anterior da la pauta para reconocer que también se da el fenómeno de que los verdaderos responsables se ocultan bajo la cobertura de personas físicas¹⁴⁰ o jurídicas,¹⁴¹ para que en éstas recaiga la responsabilidad penal. Por lo que se puede dar el caso de que un sujeto que al inicio aparece como sujeto activo por su calidad de responsable por “deuda propia” de la obligación o por representación, no sea el que finalmente termine

¹³⁹Cámara tercera de lo penal de la primera sección del centro San Salvador. Apelación, referencia: 104-19(El Salvador: Corte Suprema de Justicia,2019).

¹⁴⁰Figura conocida como “testaferro” u “hombre de paja”, que ostenta la representación, pero no tiene el verdadero control solo es utilizado por el verdadero autor, “el hombre de atrás”, que en este caso actúa como representante de hecho, por lo que en tal calidad debería de responsabilizarse y no a aquel que solo sirve de cobertura. Para ampliar véase, Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 807.

¹⁴¹En El Salvador no está legislada la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin embargo, se da el abuso de las figuras societarias para eludir responsabilidades y dificultar la individualización de los verdaderos autores o, como dice Quintero Olivares, existe: “(...) la tentación de transferencia de responsabilidad (autónoma-exclusiva) a la persona jurídica en la convicción de que es mejor que sufra esta, y no las personas físicas, las consecuencias penales (...).”

Por lo que, para evitar esta anomalía, el autor sugiere crear tipos penales que castiguen la utilización de formas societarias creadas con el propósito de eludir responsabilidades fiscales. véase. Gonzalo Quintero Olivares, *Los delitos económicos*, (Barcelona:UOC,2016)106,124.

respondiendo de acuerdo con las reglas de imputación del proceso penal que difieren de las formas de atribución responsabilidad administrativa.¹⁴²

Al respecto ha dicho la Sala de lo Penal que “(...) *para determinar que existe responsabilidad de una persona específica , se debe comprobar que ha existido un acuerdo para ejecutar o llevar acabo el hecho punible , lo cual podría generar la situación que aquella persona que funja como representante legal, sea quien haya acordado ejecuta el hecho (...) pero también se puede dar el caso en el que la persona que ejecuta el delito sea diferente a la que lleva la representación legal de la empresa.*”¹⁴³

También se puede añadir que para determinar la autoría se puede hacer uso de la teoría del levantamiento del velo, para descubrir quién está detrás de una persona jurídica que es utilizada como fachada para encubrir el dinero y la identidad de los verdaderos obligados tributarios,¹⁴⁴ que generalmente no va a coincidir con el que ostenta la representación de estas sociedades.

2.1.4 Sujeto pasivo

En cuanto al sujeto pasivo del delito fiscal, existe consenso en la mayoría de los doctrinarios y jurisprudencia que el sujeto pasivo en quien recae y se ve afectado por la defraudación es la Hacienda pública, en sus distintas

¹⁴² “*La responsabilidad penal trasciende del simple señalamiento del representante como responsable de un delito, sino que depende de una investigación profunda que concluya en la certeza de que la persona a la que se le imputa el delito conocía y quería ejecutar la conducta reprochable*” véase. Sala de lo Penal de la primera sección del centro San Salvador, Apelación, Referencia:188-2018 (El Salvador, 2019). En respuesta ante la escasa investigación de la Fiscalía General de República, en los casos de evasión de impuestos, que se limita a reiterar el contenido del aviso de la administración tributaria.

¹⁴³ Cámara primera de la primera sección del centro San Salvador, Apelación, Referencia:188-2018 (El Salvador: CSJ, 2019). En dicha resolución agrega que “*Que no basta con demostrar quien ostentaba la calidad de representante legal, y es más en algunos casos ni siquiera es relevante, pues lo que se tiene que identificar es quien ha sido el sujeto que ha tenido conocimiento del hecho y, quien ha llevado a cabo su ejecución.*”

¹⁴⁴ Véase. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1431.

configuraciones. Esto depende de la forma como está dividido administrativamente un país y, de la autonomía que pueda tener cada partición territorial para imponer y recolectar tributos, en El Salvador el tipo protege la Hacienda Pública Estatal y también daría cobertura a la Hacienda Pública Municipal¹⁴⁵, en ambos casos solo en lo relativo a los impuestos ya que quedan excluidas de protección penal la evasión de las tasas y contribuciones especiales.

En tal sentido el sujeto pasivo del delito fiscal va a ser la Hacienda pública Estatal, Foral, Autonómica o Local, como titular del bien jurídico tutelado, a quien se le causa el perjuicio patrimonial, cuando no percibe la cuantía defraudada o incurre en una erogación o disposición patrimonial a favor del sujeto activo que la obtiene de forma ilícita¹⁴⁶. Para Queralt Jiménez los sujetos pasivos del delito fiscal van a ser las “diversas haciendas públicas.”¹⁴⁷

¹⁴⁵ Véase LGTM, aprobada por D.L. N° 86 de 17 de oct. de 1991, publicada en D.O. n° 242 Tomo 313 de 21 de dic. 1991. Con atención al capítulo III denominado delito tributario municipal, art. 69 “*Constituyen delitos tributarios municipales las conductas que se tipifican y sancionan como tales en el Código Penal o en leyes especiales.*”

En el art.70 denominado actuaciones de la Administración Tributaria Municipal, con respecto a los delitos tributarios establece “*Sin perjuicio de sancionar los hechos que constituyen contravenciones tributarias municipales, si esos mismos hechos u otros, a juicio de la administración tributaria municipal, hacen presumir la existencia de un delito tributario, por el cual resulte perjudicada la Hacienda Pública Municipal, dicha administración practicará las investigaciones administrativas pertinentes para asegurar la obtención y conservación de las pruebas y la identificación de los participantes en tales delitos.*”

Y en el art. 71 relativo al ejercicio de la acción penal prescribe: “*Si a juicio de la administración tributaria municipal se hubiere cometido un delito tributario que afecte a la Hacienda Pública Municipal, suministrará la información obtenida, si hubiere alguna, y en todo caso, solicitará al Fiscal General de la República que inicie la acción penal que corresponda ante el tribunal competente, sin perjuicio de que el Concejo Municipal nombre acusador particular para los mismos efectos.*” Bajo estas disposiciones nada impide que se pueda perseguir el delito tributario municipal, en cuanto a impuestos se refiere, sin embargo, no se encuentran antecedentes de procesos llevado por defraudación a la Hacienda Pública Municipal.

¹⁴⁶ Martínez-Buján, Derecho económico y de la empresa, 546,632. En alusión al caso de España.

¹⁴⁷ Joan J. Queralt Jiménez, *Derecho Penal Español. Parte especial*, 7ª ed.(Valencia: Tirant lo Blanch, 2015),808.

Por su parte Mauri y Bañeres sostienen que el sujeto pasivo lo constituye “la hacienda pública, quien representa los intereses del Estado”¹⁴⁸, a la que no llegan los ingresos, de ahí que esta figura no es transferible, por ejemplo, cuando una tercera paga en lugar del obligado no se puede subrogar la calidad de víctima¹⁴⁹ para reclamar el pago realizado.

En tal sentido, podemos afirmar que en el caso del delito de evasión de impuestos del art.249-A, el sujeto pasivo es la hacienda pública en su faceta de ingresos pues esta deja de percibir lo que legalmente le corresponde, según la liquidación de cada impuesto.

2.1.5 Elementos normativos

El delito fiscal para la mayoría de los doctrinarios, apoyados en la jurisprudencia, es un tipo penal que está configurado como una ley penal en blanco¹⁵⁰ que para su complementación se debe recurrir necesariamente a la normativa extrapenal referente a los tributos, sin lo cual el tipo penal no se puede configurar.¹⁵¹

Es en esta normativa donde se encuentran los insumos para concretar la conducta típica a partir de la definición de términos¹⁵², como tributos, percepciones, retenciones, beneficios fiscales, devoluciones, sujeto obligado, hecho imponible, deducciones¹⁵³, todos estos elementos normativos se definen conforme a la legislación tributaria¹⁵⁴. Así como los

¹⁴⁸ Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 809-810.

¹⁴⁹ Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 810.

¹⁵⁰ Mauri y Bañeres, Delitos contra la Hacienda pública, 802. Para ampliar véase Muñoz Conde, derecho penal parte especial, 960.

¹⁵¹ Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública,803.

¹⁵² José-Ignacio Gallego Soler y Celia Díaz Morgado, «Delitos tributarios y contra la Seguridad Social», en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*. Tomo II, 2ª ed.. Directores Mirentxu Corcoy Bidasolo y Víctor Gómez Martín, (Valencia: Tirano lo Blanch, 2020), 768.

¹⁵³ Muñoz Conde, Derecho penal parte especial, 960.

¹⁵⁴ Véase. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda Pública, 545,

procedimientos para liquidar el tributo, plazos de prescripción de las facultades administrativas, formas de determinación de la cuantía, encuentran su regulación en las leyes tributarias.

Como vemos, es evidente la estrecha relación que existe entre el derecho penal y el derecho tributario a la hora de establecer el delito; sin embargo, se advierte que el tipo penal no hace una remisión directa a la ley extrapenal, para integrar los supuestos de hecho y el tipo de pena y, es que como bien afirma Queralt Jiménez: *“el acudir a la normativa extrapenal para tomar conceptos de la misma ya sea para recrearlos siguiendo o no sus pautas, no quiere decir que estamos ante una ley penal en blanco”*.¹⁵⁵

Siguiendo al autor antes citado, quien sostiene que, más que ante una ley penal en blanco, estamos frente a un delito con elementos normativos, pues ninguna remisión del supuesto de hecho se hace a una norma extrapenal.¹⁵⁶ Y es que si estuviéramos ante un tipo penal en blanco, esa condición aparecería en su descripción, a manera de remisión normativa, pero no lo hace por lo que queda en evidencia que estamos ante un tipo penal que para mejor comprender ciertos conceptos tiene que acudir a la normativa tributaria.

Porque una cosa es que se acuda a una norma extrapenal ya sea formal o reglamentaria para definir términos propios de ese campo del derecho y otra es que sea en esa normativa donde se configure el delito por remisión expresa de la ley, como por ejemplo en el delito ambiental, en el cual la ley administrativa de la materia determina que especie está en peligro de

¹⁵⁵ Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 809.

¹⁵⁶ Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 810.

extinción y por lo tanto se acude a ella para complementar el supuesto de hecho.¹⁵⁷

En el delito fiscal no se desconoce que la fijación de los hechos, como la determinación de la cuantía y la existencia misma del delito, lo realiza el juez penal¹⁵⁸ con base en la valoración de la prueba con apego a los principios y garantías del derecho penal.

No obstante, la materia tributaria es sumamente dinámica y tiende a variar con extrema facilidad de acuerdo con circunstancias concretas, criterios políticos y económicos que adopte el legislador. Esta temporalidad¹⁵⁹, podría dar a entender que al modificar las leyes tributarias podría aplicarse al imputado en caso de ser más beneficiosas; sin embargo, esto no es así ya que las leyes tributarias que rigen en un momento determinado bajo el

¹⁵⁷ Por ejemplo, véase CP. de El Salvador, 1998, Art. 261 Depredación de fauna protegida: “*El que cazare o pescare especies amenazadas, realizare actividades que impidieren o dificultaren su reproducción o contraviniendo las leyes o reglamentos protectores de las especies de fauna silvestre, comerciare con las mismas o con sus restos, será sancionado (...).*”

Para complementar este tipo y determinar, si el supuesto de hecho es típico tenemos que consultar si la especie objeto del delito se encuentra dentro del “listado oficial de especies de vida silvestre amenazadas o en peligro de extinción” (AE en el Ramo de Medio ambiente y Recursos Naturales, publicado en D.O. N° 181 T. 409 de 5 de oct. 2015, que actualiza el Decreto Ejecutivo N° 36 de 11 de mayo de 2009, D.O. N° 103, T 383 de 5 de junio de 2009), el cual es modificado con periodicidad de acuerdo a la situación en que se encuentren las poblaciones de especies silvestre.

Competencia derivada de las facultades que le confieren el art.6. d) de la Ley de conservación de la Vida Silvestre D.L. N° 844 de 14 de abril de 1994, D.O. N°96 T. 323 de 25 de mayo de 1994); arts. 67 y 74 de la Ley de Medio Ambiente (D.L. 233 de 2 de marzo de 1998, D.O. N° 79 T. N° 339 de 4 de mayo de 1998.). En este caso estamos ante una ley penal en blanco, con los riesgos que puede representar para el principio de legalidad. Véase. Miguel Abel Souto, “Leyes penales en blanco”, Nuevo Foro Penal, n 68 (2005):18.

¹⁵⁸ Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 810; Oriol y Gómez, afirman que es en el proceso penal y no en sede de la AT, donde se establecen elementos esenciales del delito como la cuantía la cual se determina si bien con base en la legislación tributaria, es con arreglo a las reglas penales; en cuanto a los hechos probatorios, se atiende al proceso penal con base a la presunción de inocencia y principio de culpabilidad, en el entendido que la AT es más laxa en esos aspectos al utilizar presunciones para establecer el hecho imponible. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1463.

¹⁵⁹ Mauri y Bañeres, Delitos contra la hacienda pública,803.

cual sucedieron los hechos no pierden su vigencia por una reforma sobrevinida, en tal sentido no son aplicables retroactivamente.

2.1.6 Cuantía

Sobre el tema de la cuantía o monto defraudado¹⁶⁰, se discute cuál es su naturaleza, si constituye una condición objetiva de punibilidad¹⁶¹ o por el contrario es un elemento integrante del tipo que debe ser abarcado por el dolo del autor.

La mayoría de los doctrinarios se decantan por la tesis de que la naturaleza de la cuantía evadida, es ser un elemento integrante del tipo¹⁶². En tal sentido este tiene que ser abarcado por el dolo¹⁶³, aunque esta postura se ha flexibilizado al admitir hasta el dolo eventual. Por lo que no se exige que el dolo abarque el total exacto del monto¹⁶⁴ defraudado.

Para algunos autores la función que cumple la cuantía es la de delimitar entre una infracción tributaria administrativa y un delito punible¹⁶⁵, en tal sentido es una condición objetiva de punibilidad, ya que si no se llega al

¹⁶⁰Cfr. Martínez Bujan, derecho penal económico y de la empresa. Quien considera que a diferencia de los delitos patrimoniales donde se establece claramente el perjuicio patrimonial producido, en el delito fiscal lo que se frustra es la expectativa de ingreso, salvo cuando hay una salida efectiva de caja de la hacienda Pública,644.

¹⁶¹Mauri y Bañeres, Derecho penal parte especial. Afirman que se considera así en vista de que bajo el umbral de esa cuantía no es punible y la conducta devendría en infracción tributaria administrativa, lo anterior significa: "(...) que la cuantía no debe ser abarcada por el dolo y que son razones de conveniencia política las que inciden en que se fije una cantidad u otra para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa."Cfr. Mauri y Bañeres, Derecho penal parte especial,811.

¹⁶²Cfr. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial,817; Martínez-Buján, derecho penal económico,643; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1473; Díaz Morgado, derecho penal económico y de la empresa,535.

¹⁶³Díaz Morgado, derecho penal económico, 535; Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 817; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1473; De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda Pública, 546.

¹⁶⁴Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1474-1475.

¹⁶⁵Tiedemann, manual de derecho penal, 226; Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa,643.

importe establecido jamás será constitutivo de fraude¹⁶⁶, aunque el comportamiento haya sido abarcable por ese término. Siendo MUÑOZ CONDE, él que mejor sintetiza este planteamiento al afirmar que esto significa *“que la cuantía no debe ser abarcada por el dolo y que son razones de conveniencia política las que inciden en que se fije una cantidad u otra para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa.”*¹⁶⁷

Se sostiene, con fundamento en la tesis del dolo, que la cuantía para que sea punible, se debe obtener con culpabilidad es decir con conciencia de que se está causando un daño, se requiere además conductas de ocultación de los hechos tributariamente relevantes,¹⁶⁸ como un elemento integrante del tipo, requiere que se trate de una defraudación,¹⁶⁹ es decir no pagar defraudando.

Por otra parte, se critica la utilización de la cuantía como una delimitación entre la infracción administrativa y el delito fiscal y la forma como se determina, ya que esta contiene una cifra bastante elevada que supera por mucho el umbral de otros delitos de contenido patrimonial, lo cual implicaría un privilegio¹⁷⁰ al delincuente fiscal, sin embargo no todos los Estados optan por esta forma de determinación, ya que algunos países optan por que sea el dolo¹⁷¹ lo que separe la infracción del delito, otros en lugar de cuantía fija, establecen un sistema de porcentaje.¹⁷²

¹⁶⁶ Cfr. Muñoz Conde, Derecho penal parte especial, 966.

¹⁶⁷ También se podría afirmar lo contrario, en el sentido que el sobrepasar el monto establecido, aunque se actúe sin dolo será típico de defraudación. Véase. Muñoz Conde, derecho penal parte especial, 967.

¹⁶⁸ Díaz Morgado, derecho penal económico, 535.

¹⁶⁹ Queralt Jiménez, derecho penal español, 817.

¹⁷⁰ Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 810.

¹⁷¹ Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1460.

¹⁷² Se considera que es más eficaz el método del porcentaje sobre la base imponible, para incluir aquellas cantidades que bajo el sistema de cuota quedan al margen del castigo penal, pero que son significativas. Cfr. Queralt Jiménez, derecho penal español, 816.

2.1.7 Determinación de la cuota defraudada

La forma como se determina la cuota evadida tiene relación con los periodos tributarios, por lo que el *quantum* se establece fraccionándose en periodos concretos¹⁷³, como en el caso del impuesto sobre la renta. En aquellos que el impuesto grava hechos concretos que se producen de forma masiva, como el impuesto al valor agregado, estos se agrupan en un periodo determinado¹⁷⁴ para su declaración.

Cuando se trata de impuestos que se realizan de forma independiente, estos se liquidan según cada transacción¹⁷⁵. Al *quantum* se llega al aplicar a la base imponible el porcentaje si es variable¹⁷⁶ y si es fijo el monto establecido para ese hecho en su totalidad.

Lo anterior impide que se acumulen¹⁷⁷ períodos, salvo aquellos casos en que los periodos son menores a doce meses, en los cuales se está al año natural. Para el caso de la liquidación del IVA, que se declara en periodos, por lo que las cuotas de dichos periodos parciales si son acumulables para determinar la cuantía.¹⁷⁸

¹⁷³De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 547.

¹⁷⁴ Véase, Díaz Morgado, delitos tributarios y contra la seguridad social, 536; De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 547; Cobo del Rosal, derecho penal español parte especial, 636; Martínez Bujan, derecho penal económico y de la empresa,645.

¹⁷⁵ Un ejemplo de este tipo lo constituye el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces, el cual se liquida mediante declaración de autoliquidación presentada por el adquirente de la bien raíz, dentro de los 60 días posteriores de haber ocurrido el hecho generador, en la Dirección de Contribuciones Directas (Ahora, Dirección General de Impuestos Internos, que surgió de la fusión de las direcciones de contribuciones directas e indirectas. Véase D.L. N° 451, del 22 de febrero de 1990, publicado en el D.O. N° 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990). Véase. Arts. 1, 2,7,8 y 20 Ley de impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces. D.L. 552 de 22 de diciembre de 1986 publicada en D.O. n° 239, tomo 293 de 22 de diciembre de 1986.

¹⁷⁶ Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1475.

¹⁷⁷ Cobo del Rosal, derecho penal español parte especial, 636; De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 547; Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa,645.

¹⁷⁸En El Salvador el IVA se declara y liquida el pago cuando corresponde en periodos mensuales (en los primeros diez días hábiles del mes siguiente al periodo tributario arts. 93 y

No obstante, para fines de establecer la cuota típica¹⁷⁹ en El Salvador, existe un sistema mixto¹⁸⁰ que toma como referencia la forma como se liquida el IVA administrativamente, tal como lo establece el inciso 2º art. 249-A CP. El cual se declara de forma mensual, en este supuesto, en cada periodo mensual podría alcanzarse la cuota típica y cabría la posibilidad de apreciar un delito fiscal por cada período, valga decir por cada mes. Por lo que se observa una reducción de la cuantía punible con respecto al impuesto que se declara de forma anual, en vista de que no se pueden acumular periodos.

Lo que sí se permite, en el caso de contribuyentes de IVA que se encuentran obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, es deducirse el remanente de periodos anteriores, cuando han tenido operaciones gravadas exentas y no sujetas al impuesto.¹⁸¹

En este caso el monto evadido, de acuerdo con el art. 249-A inc. final CP, se establecerá *“tomando como base doce períodos tributarios (...) y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta. La regla anterior también*

94 LIVA). En el derecho comparado por ejemplo en España el IVA se declara de forma excepcional en periodos mensuales y de carácter general de forma trimestral, pero al final del año natural se liquida en su totalidad.

¹⁷⁹ En el caso de los impuestos que se declaran de forma mensual la cuota típica es 100,000 a 300,000 colones.

¹⁸⁰ Esta regulación crea confusión pues establece dos mecanismos para determinar la cuota evadida, ya que establece un periodo mensual y uno anual con distintos montos, para un mismo tributo. El legislador parece desconocer que el IVA se declara en periodos mensuales y que la dinámica de liquidación consiste en la suma y resta del débito y crédito fiscal para establecer el monto a pagar o el crédito resultante que puede utilizar el contribuyente en los periodos tributarios subsiguientes, por lo que será esta la forma más utilizada. Además, esto lleva a problemas para establecer la caducidad de las facultades de control, inspección y exigencia de la obligación por parte de la AT, y para determinar los plazos de prescripción del delito.

¹⁸¹ Véase al respecto, arts. 66,67,68 Ley de impuesto a la transferencia de bienes y a la prestación de servicios. (LIVA).

será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más periodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos.”

Como se observa en el segundo supuesto la cuantía se determina en un periodo de 12 meses y se equipara al período de declaración del Impuesto sobre la renta.

Aparte de las precisiones anteriores, es importante mencionar que, para la cuantificación del monto defraudado, no se pueden acumular tributos, ni cuotas¹⁸² diferentes; además es muy importante recalcar que la cuota no puede ser integrada por multas ni recargos¹⁸³ a efectos de alcanzar el monto requerido para el delito fiscal.¹⁸⁴

De igual manera es relevante establecer a quien le corresponde fijar la cuota defraudada, si a la administración tributaria o a la jurisdicción penal, teniendo en cuenta que la administración tributaria generalmente se atribuye esa facultad y en otros la jurisdicción penal acepta sin mayor recelo esa determinación. No obstante, esta situación, es al Juez¹⁸⁵ a quien le corresponde fijar la cuota defrauda con base en la legislación tributaria.

¹⁸² De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 547.

¹⁸³ La cuota tributaria tiene una naturaleza sustantiva, que integra el tipo delictivo, en tal sentido se diferencia de la deuda tributaria, un término que incluye a la cuota defraudada más los intereses, la cual es utilizada para el cobro total de lo adeudado y la total satisfacción de las pretensiones de la Administración Tributaria. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1497; En igual sentido véase. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa,644.

¹⁸⁴ La acotación anterior es muy importante debido a que la AT para llegar al *quantum* requerido para avisar a la Fiscalía General de la República, puede verse tentada a sumar a la cuota defraudada, las multas por infracciones administrativas y los intereses devengados, los cuales en ningún momento son parte de la cuota defraudada, por lo que no deben ser tenidos en cuenta para establecer la cuota típica.

¹⁸⁵ Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1463; Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa,645.

La determinación de la cuota tributaria se ha visto como una cuestión prejudicial de naturaleza no devolutiva¹⁸⁶, que otorga al juez penal la competencia para su fijación, por lo que se vuelve necesario conocer, con cuales criterios el Juez va a determinar esa cuota, en el entendido de que es con base a las normas tributarias que rigen un determinado tributo.

Sin embargo, esta situación no debería constituir una camisa de fuerza que inhiba al juez de excluir ciertos criterios de determinación utilizados por la administración tributaria, por ejemplo, estableciendo la cuantía de forma estimatoria o indirecta.¹⁸⁷

Finalmente, en lo que a la cuantía respecta es importante dilucidar si al ser determinada por el Juez, esta pierde su naturaleza de *ex legge*, es decir de naturaleza tributaria, y pasa a ser *ex damno*, es decir derivada del delito, que se declara en concepto de responsabilidad civil¹⁸⁸. Al respecto se dice que la cuota tributaria defraudada muta de título y deja de ser crédito público de conformidad a la legislación administrativa, para convertirse en consecuencia directa del delito¹⁸⁹

¹⁸⁶ Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1463. Cfr. Mauri y Bañeres, quienes dicen que la fijación de la cuota se hace atendiendo a la legislación extrapenal, en tal sentido se vuelve una “*cuestión prejudicial de naturaleza administrativa tributaria (...) que corresponde resolver al propio órgano jurisdiccional penal.*” Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública,812.

¹⁸⁷ Martínez-Buján, considera que si es posible valerse de esos métodos siempre y cuando se apegue a los criterios de prueba que tienen una diferente apreciación en materia penal, ya que la Administración Tributaria, utiliza métodos que no pueden ser conciliables con el proceso penal. Martínez Bujan, derecho penal económico y de la empresa,645.

La estimación por presunciones legales es válida para determinar la cuota típica que fundamenta la condena penal, en los casos particulares de ganancias no justificadas de patrimonio; o estimación indirecta de bases imposables, siempre que incorpore al proceso penal los indicios que soportan el cálculo de la base que deberán ser hechos ciertos y objetivos. Véase Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1467.

¹⁸⁸La cuota tributaria integra la responsabilidad civil con los recargos e intereses legales. Véase, De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 561; Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública,812.

¹⁸⁹Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa,673. Para algunos es discutible si la cuota tributaria integra la responsabilidad civil, teniendo en cuenta que esta proviene desde

En otro sentido Iglesias Capellas afirma que:

La obligación tributaria nacida del hecho imponible no se transforma(muta) en una obligación ex damno cuando por el importe de la cuota defraudada, se entiende cometido un delito contra la hacienda Pública, si no que habida cuenta del distinto plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación y la acción para imponer la sanción penal, a efectos de asegurar el reintegro de la cuota tributaria o de la devolución indebidamente obtenida, el legislador fije el nacimiento de la responsabilidad civil derivada del delito en el momento posterior a la extinción de la deuda tributaria por efecto de la prescripción.¹⁹⁰

Sobre si la prescripción del plazo de la administración tributaria para establecer la deuda tributaria, inhibe a que ésta se pueda cobrar como responsabilidad civil derivada del delito; se considera que aunque haya prescrito la acción administrativa, toda vez que se encuentre vigente la acción penal para instar la jurisdicción es válido su cobro, claro que como responsabilidad civil derivada del delito, en caso de no existir delito, esta no podría cobrarse por la administración tributaria, porque su título ha prescrito.¹⁹¹

antes de la comisión del delito, por la naturaleza del delito fiscal que primero se produce la infracción a la obligación y luego la infracción delictiva, sin embargo, la tesis mayoritaria considera a la cuota tributaria como responsabilidad civil *ex delicto*. Aunque la Administración tributaria siempre ha considerado a la cuantía defraudada como deuda tributaria, por más que se fije en el proceso penal. Véase Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 827-829.

¹⁹⁰ Joan Iglesias Capellas, «Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación»(Tesis de doctor, Universidad Autónoma de Barcelona, 2012),130.

¹⁹¹ Véase, De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 561.

2.1.8 Comportamiento típico

El comportamiento o conducta típica en el delito fiscal, tiene relación directa con los elementos que componen la descripción típica, es decir, supuesto de hecho, aquel comportamiento que cuando sucede es susceptible de subsumirse en el presupuesto normativo. El delito fiscal, consiste en su forma básica¹⁹² en evadir o eludir¹⁹³ el pago de los tributos u obtener un beneficio fiscal¹⁹⁴ de parte de la administración tributaria y, en no enterar al Fisco los montos retenidos o percibidos a terceros producto de las transacciones económicas realizadas.¹⁹⁵

La configuración del tipo penal básico del delito fiscal depende del legislador, quien puede incluir los supuestos de hecho en un solo tipo penal o crear otros tipos penales autónomos¹⁹⁶ para otros comportamientos que

¹⁹²Los comportamientos típicos del delito fiscal: eludir el pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener; obtener indebidamente devoluciones, disfrutar indebidamente beneficios fiscales. Véase al respecto Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1442- 449; Cfr. Galán Muñoz, Manual de derecho penal económico, 253; De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 538; Díaz Morgado, derecho penal económico y de la empresa, 533; Cobo del Rosal, Derecho penal español parte especial, 632.

¹⁹³ El término eludir se concibe aquí en su acepción común, como forma de esquivar con astucia el pago que le corresponde, no el sentido de la elusión que se refiere al aprovechamiento de vacíos de la legislación tributaria o al aprovechamiento de formas permitidas de configurar sus negocios. Véase. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 639-640.

¹⁹⁴ Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 642, quien al respecto de la conducta de disfrute indebido de beneficios fiscales, refiere que consisten en maniobras como: *“toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias, en cuya virtud se hubiere reducido indebidamente la deuda tributaria (...) o, cuando se obtiene un beneficio al cual no se tenía derecho y se genera un desembolso de la administración tributaria”*. Este comportamiento tiene correspondencia con el delito de Reintegros, devoluciones, compensaciones o Acreditamientos indebidos. Art. 250-A CP salvadoreño.

¹⁹⁵ Esta modalidad de delito fiscal aparece regulada como un tipo autónomo en CP, bajo la rúbrica de Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, Art. 250. *“El que retenga o perciba impuesto estando designado para para tal efecto en virtud de la ley o por la administración tributaria, no declarando al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de veinticinco mil colones por mes, será sancionado con prisión de cuatro a seis años”*. Con igual pena se castiga de acuerdo al inciso 2° al que hiciere el comportamiento típico antes descrito no estando autorizado por lo que debió incorporarse la frase *“estando autorizado o no.”*

¹⁹⁶ En el caso salvadoreño, en la configuración legislativa actual se tipifican de forma autónoma: la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y el tipo de Reintegros,

no se pueden entender comprendidas en la forma básica, pero siempre lesivas al mismo bien jurídico; aunque el método más utilizado consiste en agrupar los comportamientos que tienen como resultado evadir el pago de tributos e incluirlos en el mismo tipo penal y aquellas que son instrumentales o de peligro al bien jurídico se regulen en tipos autónomos.

Dicho lo anterior el art. 249 A, contiene dos comportamientos típicos “*omitir la declaración de hechos generadores*” o “*declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes*” ambos comportamientos deben tener como propósito “*evadir impuestos*”. Y además requiere que estos comportamientos sean realizados utilizando cualquiera de las ocho modalidades establecidas (a las que nos referiremos más adelante). Es decir, estamos ante delito de medios alternativos.¹⁹⁷

Se trata en el primer supuesto de un comportamiento omisivo¹⁹⁸ que consiste en no revelar a la administración tributaria, estando obligado, hechos generadores del impuesto, es decir, mantener en la ignorancia al sujeto pasivo.

El segundo supuesto, es un comportamiento activo que consiste en declarar hechos relevantes para la correcta liquidación del impuesto, que no han existido, produciéndose de esta forma un engaño o una falsa creencia en la administración tributaria. En este plano hay una equiparación de la omisión con la acción en el sentido que ambos comportamientos inducen al error a la administración tributaria.

Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos indebidos. Arts. 250 y 250 A. CP. Estas conductas son modalidades de la defraudación tributaria, por lo que su inclusión como tipo autónomo, obedece a criterio del legislador.

¹⁹⁷Es decir que la realización de una o varias de las modalidades posibles basta para tener por realizado el delito. Véase. Santiago Mir Puig, *Derecho Penal Parte General*, 9a Edición (Barcelona: Reppetor,2011),236.

¹⁹⁸Ver lo dicho en esta investigación cuando se abordó el tema sobre la forma de comisión y del sujeto activo.

Sobre el tema de la entidad del comportamiento típico requerido por el delito fiscal, existen dos teorías predominantes que se discuten entre: Los que postulan por la teoría de infracción de deber¹⁹⁹ que sostienen que basta la acusación de un perjuicio patrimonial debido al no pago de la cuota tributaria que deviene del incumplimiento del deber extrapenal surgido de la relación jurídico tributario.

Los que siguen la teoría del engaño²⁰⁰, exigen un contenido jurídico penal autónomo, dentro de esta postura hay quienes consideran que se requiere que el engaño sea equiparable al de la estafa, que haya una puesta en escena y, los que consideran que esta no es necesaria, que basta que el fraude²⁰¹ consista en una ocultación o simulación idónea, capaz de

¹⁹⁹Se considera que, sobre todo en los comportamientos omisivos típicos, existe un componente normativo formal importante, pues es presupuesto de la omisión el incumplimiento de un deber, que surge en virtud de una relación extrapenal, en este caso la fuente es la relación jurídico-tributaria, que impone deberes formales de declaración y sustantivos de pago. Véase, Tiedemann Manual de derecho penal, 265; Luzón Cuesta, compendio de derecho penal económico, 220.

Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1438-1439, agregan que sin esta relación jurídico tributaria previa no estaríamos ante un delito fiscal, sino ante una estafa u otro delito patrimonial.

La teoría de infracción del deber es la más aceptada en aquellos impuestos con deber de auto liquidación, donde se omite la declaración o se realiza de una forma indebida, aunado a una alteración u ocultación de datos con trascendencia tributaria. Cfr. Díaz Morgado, derecho penal económico y de la empresa, 532. Con la teoría de infracción de deber se equipará la omisión de presentar la declaración con presentar una declaración con información falsa idónea para defraudar, Cfr. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 635.

²⁰⁰ En esta teoría se añade a la omisión de presentar declaración, una puesta en escena capaz de ocultar información concerniente al hecho generador a la AT. Cfr. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 635; en similares términos, Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1432.

²⁰¹ Cfr. Martínez-Buján, Derecho penal económico y de la empresa, 633-634. Quien sostiene que el verbo defraudar, no se debe entender en su totalidad como un engaño, pero tampoco vacío de contenido, sino como equivalente a ocultar las bases o datos esenciales que imposibilitan o dificultan la liquidación del tributo; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1435-1436, sostienen que además del impago requiere cierto engaño y mendacidad, pero no de la envergadura del engaño propio de la estafa.

El tipo penal exige la ocultación directa o indirecta del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes para la determinación del tributo. Véase. Díaz Morgado, delitos tributarios y contra la seguridad social, 232-533. En similares términos, Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 810, quien considera que el comportamiento si bien no es asimilable a la estafa, consiste “*en defraudar, requiere un engaño, enmascarar una situación patrimonial para obtener consecuencias fiscales favorables en detrimento de la administración tributaria*”.

imposibilitar o al menos dificultar a la administración tributaria conocer la verdadera situación tributaria del contribuyente.

Una tesis sincrética de estas teorías es la que reconoce que efectivamente existe un contenido formal de incumplimiento de un deber, tanto de declarar, como de pagar oportunamente lo que corresponde conforme a la liquidación del tributo, sin embargo, exigen que además de la omisión exista una mendacidad, ocultación o simulación en el comportamiento, con vocación defraudatoria, tal como lo afirma Choclán Montalvo al decir “[que] una cosa es que el delito fiscal sea un delito de omisión y otra que basta para entender realizado el tipo la omisión de declarar, toda vez que el tipo contiene exigencias adicionales, fundamentándose el injusto en el desvalor de la acción.”²⁰²

En el caso del tipo penal del 249-A no hace alusión a que los comportamientos tienen que ser fraudulentos, sin embargo, su ubicación dentro los denominados delitos de defraudación al fisco, es un indicador del tipo de comportamiento requerido, además los términos defraudar, eludir o evadir, son en cierta medida intercambiables de acuerdo al uso común²⁰³ de los mismos, se añade a esta tesis que en los antecedentes más remotos del delito fiscal del CP de 1826, ya se configuraba el fraude como requisito

²⁰² José Antonio Choclán Montalvo, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y aplicaciones*, 2a ed. (Madrid: Wolters Kluwer España, 2016),80; Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 840. Quienes sostienen que el componente defraudatorio, *consilium fraudis*, la mendacidad, la intención de perjudicar, es el núcleo del comportamiento típico; En similares términos Díaz Morgado, derecho penal económico, 532. Que la omisión requiere la existencia del deber de declarar o pagar legalmente el impuesto, aunado a un acto concluyente calificado como fraude, se excluyen en tal sentido el mero olvido, la omisión de datos producto del desorden contable. Muñoz Conde, derecho penal parte especial, 966.

²⁰³ Véase. Diccionario de la lengua española, consultado en línea <https://dle.rae.es/eludir?m=form>. Siendo una de las acepciones del término evadir: “Eludir con arte o astucia una dificultad”, eludir significa: “evitar con astucia una dificultad o una obligación”, “eludir el pago de impuestos” y defraudar: “eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones”.

añadido a la falta de declaración y pago. Ver supra el capítulo uno relativo a los antecedentes legislativos del delito fiscal.

Por tal razón se dice que no es suficiente para la tipicidad del comportamiento la ausencia de declaración y la falta de pago²⁰⁴ sino que requiere que sumado a lo anterior se desplieguen mecanismos maliciosos que imposibiliten o dificulten el conocimiento de la administración tributaria aun por otros medios²⁰⁵. En resumen, lo típico es impagar defraudando.

En consecuencia, quien declara correctamente y no paga no comete delito pues no ha habido un comportamiento reprochable, no ha falseado los hechos, en tanto que reconoce su deuda²⁰⁶, como tampoco es un comportamiento típico hacer uso de mecanismos legales para reducir o evitar el pago de impuestos mediante el uso de las opciones establecidas por la normativa tributaria eligiendo la más favorable a sus intereses.

2.1.9 El fraude de ley como comportamiento atípico

El fraude de ley se distancia del fraude típico del delito fiscal, en el sentido de que es lícito, toda vez que se utiliza una ley que es más ventajosa para el logro de un fin.²⁰⁷ Es decir que no se falsean los hechos imponible ni las

²⁰⁴Es delito el impagar o incumplir de modo fraudulento, mediante una acción u omisión que impida conocer a la hacienda pública la situación concreta que obliga a pagar Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 540.

²⁰⁵Lo que la hacienda puede tener conocimiento por otros medios o por la misma información revelada por el contribuyente no constituye comportamiento típico toda vez que se trata de un ocultamiento no idóneo para impedir que se conozca la verdadera situación, como por ejemplo cuando el trabajador no presenta declaración, pero el patrón reportó todo lo retenido o, el caso cuando el contribuyente reporta todas las ventas y realiza los anticipos a cuenta, pero omite la declaración final. Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 540.

²⁰⁶El delito fiscal no se caracteriza por falta de pago únicamente, de ser así sería equiparar la conducta típica a la falta de pago, sería resucitar la prisión por deuda. Cfr. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 811. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 540, afirma que *“el mero impago de lo que se debe no es delito, ni quebrar el deber jurídico de pago, ni lo es incumplir obligaciones tributarias.”*

²⁰⁷ Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 840.

bases tributarias²⁰⁸ que de ellos se derivan, sino, lo que se hace es utilizar una norma como cobertura²⁰⁹ en lugar de otra norma que podría considerarse desde la perspectiva tributaria como la aplicable al supuesto de hecho, en tal sentido no hay engaño, ya que por el contrario la AT tiene conocimiento pleno de la conducta realizada por el contribuyente.

Es de hacer notar que estos supuestos no son fáciles de delimitar a la hora de aplicar la ley, en el sentido de que siempre hay criterios en su interpretación, sin embargo; lo distintivo en estos casos debe ser el ocultamiento o simulación implícita en el comportamiento. De no ser así y tomar como típico lo que constituye un mero fraude de ley se violaría el principio de legalidad al aplicar el fraude fiscal por analogía a supuestos que puedan parecer idénticos pero que en esencia no lo son.

La solución en casos de fraude de ley pasa por un procedimiento donde la administración tributaria aplica la norma relegada²¹⁰ en lugar de la norma utilizada como cobertura, para cobrar lo debido sin aplicar multas o sanciones.

2.1.10 Formas de comisión

Como hemos visto, se acepta sin reparos la comisión de este delito tanto por un comportamiento activo como en comisión por omisión. Esto por la misma dinámica²¹¹ del derecho tributario, que contiene numerosos

²⁰⁸Véase. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 811-812, quien hace una separación entre el deber de contribuir que es algo que todo tenemos y el incumplimiento de una obligación, faltar al deber no es ilegal, lo es falsear la obligación.

²⁰⁹ Se debe distinguir entre lo que es un fraude tributario típico, que consiste en una simulación, engaño, de lo que es la planificación fiscal, ingeniería fiscal, economía de opción y fraude de ley, todas permitidas, en consecuencia, atípicas. Véase. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 543.

²¹⁰ Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 840.

²¹¹ En la actualidad es el contribuyente quien realiza la declaración y se autodetermina lo que corresponde pagar. Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 541.

deberes²¹² impuestos al contribuyente de parte de la administración tributaria, tanto de carácter formal y sustantivo.²¹³

En tanto que, como recién apuntábamos el delito fiscal se configura con comportamientos típicos tanto de acción como de omisión, que hacen que contenga elementos de dominio y de infracción de deber.

Para el caso la figura de evasión de impuestos del art. 249-A, CP, contiene como comportamiento activo²¹⁴ el declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes y, como modalidades de comisión activas se establecen los comportamientos consistentes en: Llevar doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; declarar información falsa o inexacta; declarar costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido; respaldar (...) costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

En cuanto a comportamientos omisivos, propiamente dichos, se resalta que el primer comportamiento que el legislador incorpora al texto legal del art. 249-A es el de “omitir [...] *declarar hechos generadores*”, con la clara intención dejar claro la penalización de comportamientos omisivos.

A lo cual se añade que esta omisión se puede realizar: No llevando libros o registros contables o registro contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; destruyendo u ocultando documentos

²¹² Cfr. Klaus Tiedemann, Manual de derecho penal, 265.

²¹³ La conducta constitutiva del delito requiere una relación jurídica previa, entre el sujeto activo del delito y la administración tributaria de la que surge una obligación, en forma de deuda tributaria, Cfr. Martínez- Buján, derecho penal económico y de la empresa, 632.

²¹⁴ Se cuestiona si tras de estos aparentes comportamientos activos, lo que subyace es la obligación primigenia que manda realizar un comportamiento positivo, en beneficio del titular del bien jurídico de cuya indemnidad el sujeto pasivo se ha vuelto garante, es decir declarar correctamente y pagar lo que corresponda. En tal sentido, da igual si se hace por una acción o por una omisión. Véase Sánchez Vera, Delito de Infracción de Deber, 60,246.

necesarios para la determinación de obligaciones tributaria²¹⁵ y no presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas.

No obstante que la incorporación por el legislador de la omisión en la configuración del delito fiscal satisface el principio de legalidad, lo que genera cierta polémica es el tema de saber en qué consiste esa omisión²¹⁶, si es típico la mera omisión del deber declarar y pagar o requiere otra sustancialidad, como el fraude, el eludir²¹⁷ la obligación, ocultar, no revelar hechos que le obliguen a declarar y pagar²¹⁸.

Cuando se exige que la omisión además de la falta de pago implique fraude u ocultación, se está equiparando²¹⁹ con el comportamiento activo, es decir que la comisión por omisión equivalga a la comisión por acción, solo de esta forma la omisión adquiere la connotación típica del delito fiscal.

2.2 Tipicidad subjetiva

En este apartado analizaremos la tipicidad subjetiva el delito de evasión de impuestos, la cual se puede definir como la voluntad consciente, dolosa o con determinados elementos subjetivos adicionales o no en el caso de los

²¹⁵Aunque el verbo destruir se presenta fenomenológicamente como un comportamiento activo, se debe interpretar como una conducta encaminada a no revelar a la administración tributaria información útil para establecer la verdadera situación tributaria.

²¹⁶Véase, De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 541, quien al respecto afirma que la modalidad de acción es evidente, sin embargo, la omisión resulta más compleja a pesar de no ser nueva su regulación, se tiene que discernir si basta la ausencia de la declaración o se requiere además que la omisión sea fraudulenta. En similares términos, Cobo del Rosal, derecho penal español, 635, cuando afirma que, a pesar de estar legislada, lo que ha generado debate es la concreción de la omisión.

²¹⁷Díaz Morgado, delitos tributarios, 533.

²¹⁸Véase. Juan Carlos Fitor Miró, *Delito fiscal: Un análisis criminológico*, (Valencia: Tirant lo Blanch,2018),26.

²¹⁹ Para ampliar sobre este punto. Véase. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 841.

comportamientos imprudentes, del sujeto, de querer realizar el comportamiento establecido por el tipo penal²²⁰

El delito fiscal por la especial configuración para la cual se vale el legislador de normas extrapenales, en cuya disposición se encuentran los elementos normativos, a los cuales hay que acudir para efectos de adecuar unos hechos al tipo penal. Lo anterior hace que el aspecto subjetivo cobre mucho interés, por lo que interesa profundizar sobre el tipo de dolo requerido para el delito, si requiere un ánimo especial o basta el dolo general, si es posible su comisión imprudente; así también es importante distinguir entre los tipos de error, que en el delito fiscal, es una tarea compleja, como se dirá en los párrafos siguientes.

2.2.1 Dolo

Es una característica común que el delito fiscal es considerado un delito eminentemente doloso²²¹, que encierra su desvalor en el término defraudar, cuando el sujeto activo conoce la existencia de la obligación y realiza acciones u omisiones tendientes a eludir su satisfacción.

Para Tiedemann el *“autor tiene que conocer sus obligaciones tributarias y la concreta pretensión del Estado como objeto material de la defraudación para obrar con dolo.”*²²²

²²⁰ Véase. Serrano Piedecabras, manual de teoría jurídica del delito, 58.

²²¹ Véase Queralt Jiménez, Derecho penal español parte especial, 827; Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 843; De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 550; Díaz Morgado, delitos tributarios, 538; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1450. Para Muñoz Conde, en atención al verbo defraudar solo son punibles las acciones u omisiones dolosas, quedando excluidas las acciones o comportamientos imprudentes para los cuales no hay una previsión específica. Véase Muñoz Conde, derecho penal parte especial; en similares términos: Blanco Lozano, tratado de derecho penal español, 43; Galán Muñoz, Manual de derecho penal económico, 254.

²²² Klaus Tiedemann, Manual de derecho penal, 274. En similares términos: Díaz Morgado, delitos tributarios, 538. El dolo es un elemento constitutivo del injusto por lo que será necesario

Existen aún opiniones encontradas acerca de si basta el dolo del autor o además requiere de un elemento subjetivo especial como el ánimo de lucro²²³ o el ánimo defraudatorio que se asimila al engaño en el sentido de equipararlo a los delitos patrimoniales que requieren un añadido al dolo del sujeto, sin el cual sería atípico el comportamiento, ya que no contendría el nivel de injusto requerido para el delito.

En el art. 249-A, se describe una conducta dolosa en tanto su comportamiento activo como omisivo, porque tanto el omitir declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos inexistentes, deben ser queridos por el sujeto, que conoce que tiene una obligación, pero actúa motivado por un interés defraudatorio, de obtener un beneficio mediante una simulación u ocultación de la verdad, es decir con el propósito de evadir impuestos.

La regulación actual del delito de evasión de impuestos, que se basa en el comportamiento defraudatorio, se asimila con la definición de defraudación contenida en el art. 250 del CT que dice: *“Constituye defraudación toda simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de fraude que induce a error al Fisco, del que resulta provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este código.”*

conocer la existencia de la deuda y la posibilidad de satisfacerla y aun así infringir el deber. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 884.

²²³Cfr. Cobo del Rosal, derecho penal español, parte especial, 637. Para quien además del dolo debe concurrir en el autor el ánimo de lucro, de obtener un beneficio patrimonial. En contra Martínez-Bujan, quien considera que el delito no requiere un elemento subjetivo del injusto, ya que este queda subsumido en el dolo del sujeto. Cfr. Martínez-Bujan, derecho penal económico y de la empresa, 648; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1452.

En similares términos dentro las infracciones administrativas se establece la evasión intencional²²⁴ en art.254 del CT en los términos siguientes: “*El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción²²⁵, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier otro hecho (...)*”.

A modo de conclusión se puede afirmar que son estos comportamientos dolosos con un plus de injusto, en cuanto al monto evadido y medios fraudulentos, los que el legislador reguló como infracciones penales constitutivas de delitos de defraudación al fisco.

2.2.2 Dolo eventual

Partiendo de la consideración del delito de evasión de impuestos como un delito doloso, es necesario establecer que tipo dolo es el requerido por el tipo penal. En este punto, la mayoría de los autores consideran que el tipo se consuma hasta con el dolo eventual²²⁶, es decir que basta que el autor conozca de su obligación y que con su comportamiento va a causar un perjuicio al Fisco aunque desconozca la magnitud o entidad del daño.²²⁷

²²⁴ Parece ser que el CT hace una distinción entre defraudación y evasión intencional y la evasión no intencional que equivaldría a la culposa o imprudente, a diferencia del CP que establece un tipo nuclear de defraudación al Fisco, sin contenido autónomo, bajo el cual la evasión es una modalidad concreta de comisión fraudulenta. Art. 249 y 249-A CP.

²²⁵ Según la Rae, la palabra aserción se define como: “*acción y efecto de afirmar o dar por cierto algo*” o “*proposición en la que se afirma o da por cierto algo.*” definición disponible en: <https://dle.rae.es/aserci%C3%B3n?m=form>. En este caso el código tributario la utiliza como sinónimo de acción que tiene como propósito afirmar hechos que no son verdaderos.

²²⁶ Véase Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 648; Díaz Morgado, delitos tributarios y contra la seguridad social, 538; Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda Pública, 884. En similares términos: De la Mata Barranco, para quien se sanciona el dolo directo hasta el eventual, siendo el mismo concepto de defraudación incompatible con un actuar negligente. Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda Pública, 550.

²²⁷ Como parte del dolo eventual ha sido analizada la llamada “ignorancia deliberada”, aquellos casos donde el sujeto se coloca intencionalmente en una situación que le impide conocer los extremos penalmente relevantes de su comportamiento. En el delito fiscal esta ha sido admitida, pero sin relevar la carga de la prueba ni como presunción de dolo. Véase al respecto Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1451.

2.2.3 Error en el delito Fiscal

Al ser el delito fiscal un tipo que requiere dolo para su comisión adquiere relevancia el tratamiento que se le da al error, es decir que el desconocimiento de la obligación tributaria y la concreta pretensión estatal²²⁸ o, desconocer que el comportamiento realizado está prohibido por el ordenamiento jurídico, volvería atípico su comportamiento, quedando exento de responsabilidad penal.

2.2.4 Error de tipo y error de prohibición

En el delito fiscal un punto de tensión lo constituye determinar cuando estamos ante un error de tipo²²⁹ y cuando ante un error de prohibición²³⁰, en vista de que un elemento típico del delito es conocer la obligación de pagar, la cual deviene de un deber sustentado en una relación jurídico tributaria previa, que implica conocer lo que está prohibido por el ordenamiento tributario respectivo.

Al respecto Muñoz Conde afirma que: *“El conocimiento de los deberes tributarios es, por tanto, presupuesto tanto del dolo del tipo como del conocimiento de la antijuridicidad. El error sobre los mismos es, pues, al mismo tiempo que error de tipo, error de prohibición.”*²³¹ En este caso

²²⁸ Véase. Tiedemann, manual de derecho penal económico, 274.

²²⁹ Se produce error de tipo cuando se desconoce uno o más de los elementos normativos que configuran el tipo penal. Véase Cobo del Rosal, derecho penal español, parte especial, 637. Para Tiedemann se está en un error de tipo cuando el autor desconoce sus obligaciones tributarias y la concreta pretensión del Estado. Véase Tiedemann, manual de derecho penal económico, 274. En similares términos Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 648.

²³⁰ El error de prohibición es la ignorancia sobre el significado antijurídico del comportamiento, véase. Cobo del Rosal, derecho penal español, parte especial, 637; Si el autor desconoce que está prohibida su conducta, se produce un error de prohibición. Véase Ferre Olivé, responsabilidad del asesor fiscal en la era del *compliance*, 610.

²³¹ Francisco José Muñoz Conde, “El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, (1986):387. El mismo en: derecho penal parte especial, 968-969.

tendría las mismas consecuencias jurídicas, pues se absolvería por atipicidad.

Por otra parte, esta distinción tiene sus connotaciones prácticas a la hora de establecer la responsabilidad penal, pues, según la entidad del error podría implicar la atipicidad del comportamiento o una reducción de la pena. Muñoz Conde, lo establece de forma gráfica al decir: *“o se acepta que es error de tipo y entonces hay que absolver penalmente por falta de dolo, o se acepta que es error de prohibición y entonces hay que absolver solo en casos de inevitabilidad del mismo, o imponer la pena del delito doloso, pero atenuada(...)en caso de que sea evitable.”*²³²

La solución que se considera más acorde con el ordenamiento jurídico y los principios de mínima intervención del derecho penal es subsumir el error de prohibición en el error de tipo²³³ por medio de la cual deja de ser delito, sin perjuicio de que pueda sancionar como infracción administrativa, aunque es de acotar que al aceptar el tipo hasta un dolo eventual el error ha perdido cierta relevancia en su aplicación.

Aunado a lo anterior se subraya que al ser un delito con elementos normativos que para su cabal comprensión se requiere conocimientos técnicos que podrían inducir a error, pareciera adquirir relevancia, sin embargo, se debe tener en cuenta que generalmente la defraudación se da

²³² Muñoz Conde, el error en el delito de defraudación tributaria, 388. Similar solución se encuentra en el CP salvadoreño al establecer la ausencia de responsabilidad penal en el caso de error sobre el hecho (de tipo) cuando es invencible y se trata como culposo cuando es vencible, que en el delito de evasión de impuestos es equivalente, en vista de no haber un tipo culposo. En cuanto al error invencible sobre la ilicitud del hecho. El error de prohibición exime de responsabilidad y cuando es vencible procede una atenuación de la pena ente la tercera parte del mínimo y la tercera parte del máximo de pena establecido para el delito. Arts. 28 y 69 CP.

²³³Véase. Ferré Olive, responsabilidad del asesor fiscal, 610.

en el ámbito de la empresa donde se cuenta con el asesoramiento de especialistas en la materia, por lo que se ve limitada su aceptación.²³⁴

2.2.5 El error en la cuantía

Se discute si el error sobre el monto típico que requiere el delito fiscal sería una causal de atipicidad del comportamiento por ausencia de dolo. A favor de esta concepción se dice que al ser la cuantía un elemento del tipo, el error que se produce en su estimación es de tal entidad que volvería atípico el comportamiento.²³⁵

En contra de este tratamiento se afirma que el error en la cuantía no es susceptible de apreciarlo como una causa de atipicidad, ya que basta que el sujeto se plantee la posibilidad de que su comportamiento cause un perjuicio que puede ser delictivo.²³⁶

2.3 Consumación

Al ser el delito fiscal un delito de resultado se considera consumado cuando se produce el efectivo perjuicio patrimonial²³⁷ a la hacienda pública. Y es que en términos generales la consumación del delito fiscal ocurre cuando

²³⁴Véase Díaz Morgado, delitos tributarios y contra la seguridad social, 538. Un punto importante lo constituye cuando el asesor hace incurrir en error al obligado tributario por un mal asesoramiento, para profundizar al respecto: Ferré Olive, responsabilidad del asesor fiscal, 610.

²³⁵Galán Muñoz, manual de derecho penal económico, 254.

²³⁶ En cuanto al monto basta el dolo eventual, no se puede alegar que por error se llegó hasta el *quantum* delictivo, sino que se quería evadir menos. Consúltese al respecto. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 550.

²³⁷Véase. Cobo del Rosal, derecho penal económico y de la empresa, 635; Tiedemann, menciona que el delito fiscal se consuma con el aseguramiento de una ventaja mediante la liquidación del impuesto. Véase Tiedemann, manual de derecho penal económico, 274; en el mismo sentido De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 547.

Aunque cabe hacer la aclaración que se según la descripción típica del art. 249 A- se tendrá por consumado el delito cuando se omite declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes con **el propósito de evadir impuestos**. Lo anterior da entender que el tipo no requiere un perjuicio patrimonial efectivo, sino que basta que la acción u omisión vaya dirigida a producir el resultado, aunque finalmente no ocurra.

se ejecutan mediante hechos externos todos los actos ejecutivamente necesarios para la producción del resultado.²³⁸

En este orden de ideas, tienen especial relevancia las modalidades delictivas constitutivas del tipo, los plazos y forma establecida para su declaración o liquidación y pago de los impuestos.²³⁹

Como ya se dijo más arriba, atendiendo fines de utilidad el legislador establece un periodo²⁴⁰ dentro del cual se deben declarar los tributos, a pesar de que estos por su naturaleza se repitan de forma continua. Este fraccionamiento permite establecer los plazos que tiene el contribuyente para declarar y pagar los impuestos, así como los plazos que tiene la administración tributaria para instar su pago cuando se trata de liquidaciones oficiosas.²⁴¹

En tal sentido se tiene que el delito fiscal se consuma: 1. cuando transcurrido el último día hábil del plazo de declaración voluntaria²⁴² se

²³⁸Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1480.

²³⁹consúltese al respecto Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 816.

²⁴⁰Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1483.

²⁴¹ Véase. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1484, quienes hacen una distinción entre los tributos que el contribuyente declara mediante autoliquidación y aquellos en que la administración tributaria liquida a partir de información proporcionada por el contribuyente o ante la falta de declaración voluntaria.

²⁴² En Impuestos como le ISR el delito se consuma, hasta vencido el plazo para el pago voluntario del tributo, aunque antes se haya presentado una declaración falsa, en el caso de impuestos como el IVA, que se declaran en periodos menores de un año, aunque en cada periodo se alcance el monto típico, el delito se consuma transcurrido el año natural y el plazo establecido para su declaración. Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 547.

Lo anterior corresponde a la legislación española, en El Salvador el IVA se declara mensual y las cuotas no son acumulables, vale decir que, si en un mes se alcanza la cuantía típica, se entenderá consumado el delito transcurrido el periodo establecido para su declaración y pago. Salvo cuando el contribuyente está obligado a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, que para establecer el monto evadido se hará con base a doce periodos tributarios. En este caso se tendría por consumado el ilícito penal hasta el último día hábil establecido para la declaración del último mes que comprende el periodo. Véase art.249-A, inc.fn. CP. Art. 84 CT, 93, 94 LIVA y 48 LISR.

omita tal declaración; 2. cuando a pesar de haber declarado, esta contenga falsedades que causen un perjuicio patrimonial a la hacienda pública, transcurrido el plazo de declaración voluntaria; 3. cuando la administración tributaria en un procedimiento liquidación oficiosa conceda un plazo para regularizar la situación tributaria y el contribuyente lo incumpliere, se tendrá por consumado el hecho a partir del día siguiente al vencimiento de este plazo.

2.4 Tentativa

En cuanto a la tentativa esta es posible conceptualmente, sin embargo, por la misma dinámica comisiva del delito fiscal es difícil de apreciarla, es decir separar los actos preparatorios ajenos al derecho penal en principio de los actos de ejecución.²⁴³

Por otra parte, estos actos preparatorios pueden ser penalizados como comportamientos punibles independientes²⁴⁴, tal es el caso de las falsedades o del delito contable.

Lo anterior hace que la tentativa sea difícil de probar, pues hasta antes transcurrido el plazo de declaración todos los actos que ejecute el contribuyente con vocación defraudatoria quedarán impunes, pues los tribunales solo pueden conocer de ellos hasta consumado los hechos²⁴⁵ mediante la declaración falaz o la omisión de declarar los hechos

Queralt Jiménez, menciona que el delito fiscal se consuma hasta el último día hábil del periodo voluntario establecido para declarar. Cfr. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 818; en similares términos: Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1480.

²⁴³ Véase Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1486.

²⁴⁴ Véase Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 813.

²⁴⁵ Las defraudaciones que llegan a los tribunales son siempre consumadas en vista de que siempre existe hasta el último día hábil para pagar, tras lo cual existiría la tentativa. Cfr. al respecto De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 549.

generadores de la misma, de la cual puede desistir hasta último momento volviendo atípico los actos previos.²⁴⁶

2.5 Concursos

La posibilidad de concurso del delito fiscal con otro delito no es una cuestión pacífica en la dogmática del derecho penal, sobre todo en relación con la tributación de rentas provenientes de actividades ilícitas,²⁴⁷ es decir se discute si las ganancias delictivas pueden ser objeto de tributación o si por el contrario sería legitimar capitales apócrifos.

En tal sentido si se afirma que el delito fiscal puede concurrir con el delito precedente generador de las ganancias ilícitas, no existiría impedimento para considerar hecho generador esa obtención de riqueza. Si se apoya la segunda tesis el producto del delito no sería un hecho generador de riqueza apta para tributar por lo que no existiría delito fiscal que perseguir.

Otra cuestión no menos relevante es si la cuota tributaria puede ser un delito precedente del delito de blanqueo de capitales o si por el contrario por provenir de actividades lícitas no integraría la conducta generadora. Lo anterior no parece ser problema para el legislador que ha incluido el delito

²⁴⁶Queralt Jiménez, al respecto dice que: “*Mientras el momento no llega, lo que haga el autor, quizás maliciosamente encaminado a hacerse opaco, en todo en parte, para el Fisco, no tiene entidad material suficiente para ser incriminado, puesto que, precisamente, hasta el momento decisivo, no sabremos si se producirá la conducta lesiva o no.*” Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 835.

²⁴⁷ A este respecto se parte de la idea que las rentas ilícitas no deben ser objeto de tributación o de delito fiscal en el caso de superar el mínimo establecido. Oriol y Gómez citando la sentencia STS 20 /2001 de 28 de marzo afirman que la jurisprudencia española se decanta por una concepción mixta, es decir que cuando dentro de los montos sujetos a declaración hay cantidades de origen lícito y otras de origen ilícito, las primeras invertidas en negocios, entonces procede el delito fiscal juntamente con la conducta delictiva previa; cuando la utilidad proviene directamente del delito, entonces la condena por ese tipo penal consume todo el desvalor siempre que hubiere habido comiso y no prescripción. Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1564; en similares términos Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 828, quien afirma que el delito fiscal no puede concurrir con delitos generadores de rentas ilícitas.

de evasión de impuestos como actividad precedente del blanqueo de capitales.²⁴⁸

Al respecto se comparte la tesis de Oriol y Gómez, cuando de forma atinada señalan que lo ilícito no es la actividad comercial precedente sino la cuota defraudada, por lo que es posible su blanqueo si se realizan con ella sus conductas constitutivas, aunque exista una regularización tributaria sobrevinida que retire la ilegalidad de la cuota tributaria, en vista de que la tipicidad ocurre en el momento de los hechos.²⁴⁹

En cuanto a la concurrencia con el delito de estafa que históricamente por su descripción típica guarda familiaridad con el delito fiscal. No obstante, para diferenciar estos tipos penales, se aplica el criterio de que ante la inexistencia de la relación jurídica tributaria se tipifica como estafa, aunque la jurisprudencia ha modificado su criterio y en la actualidad, la existencia de dicha relación no es requisito para el delito, porque esta puede ser simulado.²⁵⁰

En este punto se entiende que en caso de coexistir ambas figuras la estafa cede ante la especialidad del delito fiscal.²⁵¹

²⁴⁸Véase al respecto Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1544. De acuerdo con el art. 6 de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos, aprobada mediante D.L. 498 de 10 de dic. de 1998, publicada en D.O. N° 240 T 341 de 23 de dic. De 1998. El delito de Evasión de Impuestos se considera actividad delictiva precedente del delito de Lavado de dinero y activos.

²⁴⁹Véase Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1544; en otro sentido Mauri y Bañeres consideran que el dinero proveniente del delito fiscal no es ilícito, ya que la actividad de la que proviene es una actividad lícita laboral o comercial Véase Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, por lo que no existe la actividad ilícita para atribuir el blanqueo de capital, 835.

²⁵⁰Véase al respecto Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1557.

²⁵¹Véase Queralt Jiménez, derecho penal económico parte especial, 827. Interesante en este punto es lo que manifiesta Tiedemann, quien al respecto afirma que la delimitación entre la estafa y el delito fiscal, tiene una gran trascendencia incluso para fines de extradición, ya que el delito fiscal no aparece incluido dentro de los convenios, al contrario de la estafa, o los países no la conceden bajo el fundamento que los Estados no protegen intereses fiscales extranjeros. Tiedemann, manual de derecho penal económico, 278.

Por otra parte, es viable la concurrencia del delito fiscal con el delito de alzamiento de bienes²⁵² cuando este sucede con posterioridad al fraude fiscal, pues se ocultan los bienes en la fase recaudatoria de los impuestos, dificultando la efectiva satisfacción de los intereses fiscales.

Con los delitos que son medios o instrumentos para cometer el fraude fiscal, como el delito contable²⁵³, de igual forma sería absorbidos por el injusto del delito fiscal entre el delito fiscal y el contable más que un concurso ideal existe un concurso de leyes, siendo que al sancionar este se quiere evitar el delito fiscal y al consumarse este, se entiende consumido aquel.²⁵⁴

En cuanto a las falsedades se dice que es posible el concurso con el delito de falsedad material no así con la falsedad ideológica que entra en el mismo injusto de la defraudación siendo un instrumento de facilitación.²⁵⁵ Aunque en la normativa de estos delitos, en el caso salvadoreño, se establezca que las falsedades se juzgarán por separado (art.249 inc.2°CP.), en la práctica no se separan los procedimientos o se prejuzga la falsedad, siendo consumidas por el injusto de la modalidad delito de defraudación al fisco que se trate.

²⁵²Con respecto al alzamiento de bienes se entiende que la defraudación fiscal ocurre en la fase de liquidación y el alzamiento de bienes en la fase de recaudación con lo que se dificulta o imposibilita a la hacienda pública cobrar el crédito. Cfr. Martínez-Bujan, derecho penal económico y de la empresa, 659; apoyan esta tesis entre otros Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1576.

²⁵³Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 832; Queralt Jiménez considera que el delito contable es absorbido por el delito fiscal por el principio de unidad de la ley. Véase Queralt Jiménez, derecho penal económico parte especial, 827; en similares términos Díaz Morgado, Delitos tributarios y contra la seguridad social, 548.

²⁵⁴ Véase. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1555. Cabe advertir que en El Salvador no existe un tipo autónomo de delito contable, sino que está incorporado como modalidad delictiva. Remítase a los números 1 y 2 del art.249-A CP.

²⁵⁵ Véase al respecto De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 566; Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 832. En similares términos Oriol y Gómez, consideran, que habría un concurso medial del delito de falsedad ideológica, que sirve como medio para la realización del delito fiscal, Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1553.

Lo que si es viable es el concurso del delito fiscal con otras modalidades tipificadas como autónomas de defraudación²⁵⁶ o con el concurso real del delito en caso de evadir diferentes impuestos en diferentes periodos fiscales.²⁵⁷

Los que se avienen a la aplicación del delito fiscal continuado, sostienen que este se produce cuando se aprecia un plan preconcebido o aprovechamiento de idéntica ocasión; existe una pluralidad de acciones u omisiones homogéneas violadoras del mismo precepto penal, lo cual ocurre con frecuencia en los comportamientos efectuados por los defraudadores.

258

Aunque de establecer la continuidad del delito fiscal, tendrían efectos sustanciales en la prescripción, pues el *diez ad quo* se cuenta desde el día siguiente al último acto tendiente a lograr el mismo fin, por lo que infracciones que individualmente estarían prescritas dejarían de estarlo.²⁵⁹

En El Salvador según la regulación actual nada impediría que se aplique el delito continuado cuando se evada el mismo impuesto en distintos periodos

²⁵⁶ Véase. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 827-828. Por ejemplo, el delito de evasión de impuestos en concurso con los delitos de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art.250 CP) o de reintegros, devoluciones, compensaciones o Acreditamientos indebidos (art.251 CP).

²⁵⁷ En algunos países por disposición expresa del legislador (art.305 CPE) y por la misma dinámica de declaración, no se permite la modalidad continuada en el delito fiscal, ya que no se pueden acumular tributos de declaración periódica, cuotas superiores, menos inferiores, ni impuestos diferentes o que corresponda su percepción a diferentes haciendas. Véase Martínez-Bujan, derecho penal económico y de la empresa, 657; en similares términos, De la Mata Barranco, refiere que la concepción legal actual imposibilita apreciar la modalidad continuada del delito en casos como en el que en un año natural se sobrepasa en varios periodos la cuota típica, Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 565.

²⁵⁸ Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1569-1573.

²⁵⁹ Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1573.

pues son expresiones reveladoras del mismo propósito criminal²⁶⁰, el cual es evadir impuestos.

2.6 Excusa absolutoria

Dentro de la libertad de configuración normativa el legislador ha incluido para los delitos contra la hacienda pública, la institución denominada excusa absolutoria²⁶¹, mediante la cual se exonera de pena a aquel que satisfaga al Fisco, los impuestos evadidos y sus accesorios, y así lo establece en el art.252 del código penal vigente *“En los delitos de este capítulo(de defraudación al Fisco) no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios”*.

a) Naturaleza. Mucho se ha discutido en la doctrina y jurisprudencia, sobre el término de excusa absolutoria, cuál es su definición, su naturaleza jurídica, su fundamento y sus efectos penales.

²⁶⁰ Véase art. 42 CP, en apoyo a la tesis de la posibilidad de apreciar el delito continuado se tiene que no está prohibida su aplicación por no existir disposición expresa en el tipo penal de evasión de impuestos del art. 249-A CP. La modalidad de delito continuado es relevante a la hora de establecer las penas, que sería más favorable al imputado que las estipuladas para el concurso real. Cfr. Art. 71 y 72 CP.

Por otra parte, la apreciación del delito continuado impediría la impunidad de aquellos casos que no han sido enjuiciados por el transcurso del tiempo, aunque se siga repitiendo el comportamiento evasor. Véase Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1634.

²⁶¹ En El Salvador con respecto a los delitos fiscales la excusa absolutoria aparece por primera vez en las reformas penales en materia fiscal al código penal de 1974, realizadas en 1993, en el art.347 bis inc. final, se establecía: *“En los casos a que se refiere el presente artículo la acción penal solo se podrá ejercer, después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la República para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios. Si ya se hubiere iniciado el proceso penal y se satisficieran los mismos, la Fiscalía General de la República desistirá de su acción y el juez dará por concluido el proceso.”*

En adelante ha sido una constante al aparecer en las posteriores reformas al código penal de 1995, que al reformular el art. 347 Bis Inc. quedaba como sigue *“Por una sola vez, si el evasor satisface el monto de los impuestos evadidos y sus respectivos accesorios, antes de la sentencia de primera instancia, no incurrirá en pena alguna.”* En el código penal de 1998 se regula de forma autónoma bajo el epígrafe de “excusa absolutoria” en Art.252, cuya regulación se mantiene hasta la fecha.

Al respecto la Cámara tercera de lo Penal de la primera sección del Centro San Salvador, ha dicho que las excusas absolutorias son “*una serie de causas que por motivos de política criminal y a pesar de la comisión de un hecho antijurídico y culpable, impiden la imposición de la pena, por lo que, al restituir el daño ocasionado con ese hecho, el ente acusador no promueve la acción penal o habiéndola iniciado requiere un sobreseimiento definitivo.*”²⁶²

De la definición anterior se colige que, las excusas absolutorias son una serie causas que inhiben la acción penal y la imposición de pena, ahora falta establecer si el pago de los impuestos evadidos con sus accesorios constituye técnicamente una excusa absoluta.

En tal sentido, la doctrina mayoritaria entiende que las excusas absolutorias son causas preexistentes²⁶³ a la comisión del delito y que una vez

²⁶² Cámara tercera de lo Penal de la primera sección del centro San Salvador, Apelación 017-2020 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020). Por su parte Tiedemann, define a la excusa absoluta, como una particularidad del derecho penal tributario, que da lugar a la dispensa de pena por la auto denuncia del contribuyente. Klaus Tiedemann, manual de derecho penal, 266.

²⁶³ Un ejemplo de estas serían la calidad de agricultor en los delitos de depredación de bosques y de quema de rastrojos, de los arts. 258 y 262-A, CP., en los cuales se establece “*Se exceptúan de cualquier pena los agricultores que realicen labores agrícolas estrictamente culturales*” y, el delito de encubrimiento del art.308 del CP, que establece que no se aplicara pena cuando al encubridor lo una un vínculo familiar o de “*análoga relación de afectividad*” con la persona a quien encubre.

Estas causas que excluyen la pena son en sentido técnico, verdaderas excusas absolutorias, pues son preexistentes a la ejecución del delito y su concurrencia evita que surja la punibilidad. Cfr. Patricia Faraldo Cabana, *Causas de levantamiento de la pena*, (Valencia: Tirano lo Blanch, 2000), 45.

En similares términos Sánchez-Ostiz, afirma que la excusa absoluta constituye un supuesto preexistente al delito mismo. Véase. Pablo Sánchez-Ostiz, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, (Cizur Menor Navarra: Aranzadi, 2002), 156; el mismo en: *Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la auto denuncia tras el fraude fiscal*, en Dogmática penal de derecho penal económico y política criminal tomo I, homenaje a Klaus Tiedemann, Coord. José Urquiza Olaechea, Manuel Abanto Vasquez y Nelson Salazar Sánchez, (Perú: Gaceta Jurídica, 2015), 208; Martínez- Bujan, derecho penal económico y de la empresa, 661.

Por otra parte Oriol y Gómez, consideran que estamos ante una excusa absoluta, ya que se trata de una conducta típica, antijurídica y culpable, como consecuencia de una conducta posterior al delito. Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la Hacienda pública, 1522.

descubiertas exoneran de pena al autor. En cambio, cuando se regulariza la situación tributaria mediante pago, estamos ante una conducta posterior al hecho mismo, no a una causa preexistente. En tal sentido no se trataría en, *strictu sensu*, de una excusa absolutoria.

Señalado lo anterior, pasamos a mencionar las diferentes posturas existentes sobre la acción de regularización tributaria y la incardinación de esta dentro de las categorías del delito.

Así tenemos que algún autor, la considera una causa de exclusión de la tipicidad misma del delito, ya que el delito deja de existir si se regulariza la situación tributaria²⁶⁴. Otro autor sostiene que se parece a una causa de exclusión de la antijuridicidad²⁶⁵, al menos en uno de sus elementos, el daño, el cual, al ser reparado a satisfacción de la víctima, dejaría de ser antijurídico. También se le da connotación de ser la parte negativa²⁶⁶ del delito al desvanecer la acción y el resultado.

Estas últimas caracterizaciones de la regulación tributaria, como un comportamiento que elimina la acción y el resultado, son partidarias de que

²⁶⁴ Véase Muñoz Conde, derecho penal parte especial,671.

²⁶⁵ Véase. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 820.

²⁶⁶ Lo anterior lo establece la legislación española, en la L.O. 7/2012, al dictar los motivos de su adopción dice "*que la regularización constituye el reverso del delito, que anula tanto el desvalor de la acción al declarar los hechos y aceptarlos, como el desvalor de resultado al satisfacer la deuda tributaria*"; en similares términos se ha pronunciado la Fiscalía General del Estado, al advertir que la regularización tributaria es la parte negativa del delito. Véase Fiscalía General del Estado, «Circular 2/2009, Sobre la interpretación del termino regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art.305 y 3 del art.307 del C.P.» (Madrid, 2009),14.

Para ampliar sobre este tema consúltese. Díaz Morgado, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 538; Muñoz Conde, derecho penal parte especial,671, y; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública,1525.

Por otra parte, Galán Muñoz, es crítico de esta concepción legal, ya que según su opinión se incardinó como una causa de atipicidad con la intención de evitar un proceso por blanqueo de capital, sin embargo, considera que esta regulación no elimina el injusto del comportamiento defraudador, que queda consumado desde que se produjo el perjuicio patrimonial. Cfr. Galán Muñoz, manual de derecho penal económico, 255-256.

esta figura forma parte de la punibilidad interpretada en su sentido amplio²⁶⁷ y en su configuración como la parte negativa del delito, es decir en aquellas causas que eliminan el derecho del Estado a punir.

Vista la punibilidad en su sentido amplio y en palabras de Faraldo Cabana es entendida como: *“el último elemento del delito situado después del injusto y de la culpabilidad, de carácter accesorio o accidental e integrado por las causas de levantamiento y las causas de exclusión de la pena, que conformarían la vertiente negativa de dicha categoría, estando constituida la vertiente positiva por las condiciones objetivas de punibilidad.”*²⁶⁸

Quedan, pues, subsistentes la antijuridicidad y culpabilidad, ya que con la regulación solo se elimina la punibilidad. Por otra parte, los autores que entienden a la punibilidad en su sentido estricto la limitan a las condiciones objetivas de punibilidad y de exclusión de la pena, que, aunque residuales, están vinculadas al delito²⁶⁹. En tal sentido las causas de levantamiento de la pena, por ser ajenas al delito quedan fuera de la punibilidad.

Para estos últimos la regularización tributaria, al estar incluida entre las causas de levantamiento de la pena, no pertenece a la categoría de la punibilidad, sino deberían incluirse en otra categoría²⁷⁰ ajena a la punibilidad.

²⁶⁷En tal sentido Martínez-Bujan, afirma que la punibilidad se exonera retroactivamente en virtud de la regularización tributaria. Cfr. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 661. Su aplicación resulta una vez consumado el delito, suponiendo una exoneración de la punibilidad ya surgida. Cfr. Fiscalía General del Estado, Circular 2/2009, Sobre la interpretación del termino regularizar, 13.

²⁶⁸ Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 153.

²⁶⁹Cfr. Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 153.

²⁷⁰Desde este punto de vista la causa de levantamiento de la pena podría incluirse dentro de otra categoría denominada “otros presupuestos ajenos al delito” Cfr. Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 38, 178.

En vista de que la verdadera naturaleza es ser una “Causa personal de levantamiento de la pena”²⁷¹ que deviene en virtud de un comportamiento post ejecutivo de signo positivo.²⁷²

En palabras de SÁNCHEZ-OSTIZ, se adecua a “*Una previsión legislativa que condiciona negativamente la correspondiente sanción al delito*”²⁷³, es decir que el Estado renuncia al ejercicio de su potestad punitiva²⁷⁴ desiste de imponer la pena correspondiente por entender que el sujeto ha vuelto a la legalidad. También se ha sostenido que la regularización realizada por el evasor es el equivalente retributivo de la pena.²⁷⁵

b) Fundamento. Ya la naturaleza de esta figura que analizamos dejaba entrever, ciertos aspectos extrapenales y de naturaleza tributaria, al estar para la mayoría de los autores, fuera de las categorías del delito y obedecer a fines resarcitorios del daño causado a la hacienda pública.

En tanto, nadie discute la represión por medio de pena de prisión del delito fiscal, sin embargo, surgen dudas sobre el cumplimiento efectivo de la pena de prisión por los defraudadores, esto da impulso a que aparezcan en escena las excusas absolutorias o regularización tributaria.²⁷⁶

²⁷¹Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa,663.

²⁷²Para Faraldo Cabana. Este comportamiento post-delictivo positivo, no debe entenderse como posterior a la consumación formal del delito, sino a la ejecución de los hechos delictivos.Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena,26.

²⁷³Véase Sánchez-Ostiz, una aportación al estudio de la punibilidad, 672.

²⁷⁴Cfr. Camara tercera de lo Penal, Apelacion 017-2020.

²⁷⁵Esta concepción retributiva pertenece a Federico Montero, quien ha dicho que “*en el delito de defraudación tributaria (...) la regularización tributaria desempeña el papel de alternativa institucionalmente reconocida a ese deber de soportar la punición; es decir la punición no pertenece a la dimensión de la norma de comportamiento, sino a la norma de sanción.*” Federico Montero, «La regularización como equivalente funcional de la pena retributiva», *InDret* 2 (2020):339.

²⁷⁶Véase. Sánchez Ostiz, la exención de responsabilidad penal por regularizaacion,25. La inclusión de esta figura tiene la finalidad de promover la autodenuncia y pago voluntario y, su previsión se inserta en razones de utilidad, política criminal y prevención. Cfr. la Fiscalía General del Estado, Circular 2/2009, Sobre la interpretación del termino regularizar,13. Es un perdon estatal, del legislador, que aunque no lo diga literalmente, influyen factores socio-politicos y criminógenos. Cfr.Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 822.

Por lo que el legislador con esta figura deja una puerta abierta a que el defraudador vuelva de forma voluntaria a la legalidad reafirmando la vigencia de la norma jurídica inicialmente violada.

En efecto la regularización tributaria, sostienen algunos, se alcanzan los mismos fines de prevención general positiva asignados a la pena, es decir que, en la conformidad del derecho penal con la sociedad, que ve con buenos ojos el comportamiento positivo del autor que repara el daño causado y regresa a la legalidad reconociendo la vigencia de la norma violada.²⁷⁷

Esta vuelta a legalidad por parte del deudor-defraudador, por el cumplimiento extemporáneo de sus obligaciones tributarias, tiene tal relevancia para el legislador que se siente sin motivos para sancionar penalmente.²⁷⁸

Como se puede ver la regulación tributaria o excusa absolutoria en nuestro contexto, no tiene un contenido jurídico penal relevante, sino más bien obedece a razones extrapenales de política fiscal²⁷⁹ que por su misma naturaleza no son sostenibles en el tiempo, sino que cambian según la dinámica de las sociedades.

Sin embargo, otros autores, manifiestan que se puede advertir en la institución de la excusa absolutoria, la coexistencia de factores

²⁷⁷Véase Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena,26. A este respecto la Fiscalía General del Estado, circular 2/2009, Sobre la interpretación del termino regularizar,12, ha sostenido que la exoneración de la responsabilidad penal radica en la: "*ausencia de razones de prevención general y especial para castigar al defraudador cuando cumpliendo con los requisitos legalmente previstos realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el derecho penal y exponente de un auténtico retorno a la legalidad.*"

²⁷⁸Véase. Sánchez-Ostiz, una aportación al estudio de la punibilidad, 672.

²⁷⁹Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena,115.

estrictamente jurídicos penales de fines de la pena, que incluso hacen ver que la regularización tributaria es el equivalente funcional de la pena.²⁸⁰

Por otra parte y como crítica a la regularización tributaria Sánchez-Ostiz afirma que se sostiene que *“no se cumple la prevención general y especial pues concederle a todo defraudador , una vez cometido el delito la oportunidad de pagar y liberarse de pena, de ‘comprar su libertad’, manda un mal mensaje a la sociedad y, al defraudador que ve una manera de librarse de sus obligaciones por lo que no se inhibiría de cometer ese delito.”*²⁸¹

En consecuencia, la pena se convierte en algo simbólico ya que pierde el efecto intimidatorio, al quedar abierta la puerta para salir sin pena alguna, a pesar de haber defraudado, lo que se puede ver como un trato preferencial²⁸² para los delincuentes fiscales; otro aspecto, que revela la inclusión de la excusa absolutoria en los delitos fiscales es que puede servir

²⁸⁰ Montero, explica esta equivalencia de la regularización tributaria con la pena, al sostener que cuando el defraudador reconoce y declara los hechos mediante la confesión de los mismos, cumple con la expectativa normativa es decir comunica su sometimiento al derecho y: *“mediante el pago refuerza la credibilidad de su toma de posición, pues se desprende de los que simbolizan el exceso de libertad que el mismo se ha arrogado, de forma antijurídica, mediante la defraudación.”*

Por lo que estos comportamientos son vistos desde el Estado como equivalentes a la imposición de una pena. Cfr. Montero, La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva, 340. En similares términos se expresa Faraldo Cabana, cuando afirma que el levantamiento de la pena encuentra su fundamento en el sistema penal, al otorgársele como un beneficio o efecto de un comportamiento post-delictivo positivo de reparación que se ajusta a los fines perseguidos por la pena. Cfr. Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 115.

²⁸¹ Sánchez-Ostiz, la exención de la responsabilidad penal por regularización tributaria, 106-107; Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 137-138

²⁸² Esta posibilidad la reconoce Faraldo Cabana al afirmar que existe el riesgo *“que el potencial delincuente y los ciudadanos entiendan que esos delitos no lo son tanto, ya que sus consecuencias jurídicas no son equiparables a las otras conductas delictivas desde el momento en que la pena no siempre es la consecuencia inmediata de la transgresión de la norma”* Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 139.

de mero instrumento para salvaguardar²⁸³ los intereses recaudatorios y de reparación del perjuicio causado a la Administración Tributaria.

Lo antes señalado es más significativo en el caso de El Salvador donde el legislador ha incorporado esta figura sin ningún tipo de límite temporal o procesal, lo que conlleva a que se someta a los contribuyentes a la jurisdicción penal solo con el único fin de coaccionar el pago por medio de la amenaza de pena.

Esta forma de proceder, ha llevado a sostener que si se considera que los delitos fiscales contienen escasa lesividad, lo procedente es despenalizar²⁸⁴ es decir sustraer esas conductas del derecho penal.

c) Requisitos. Según el art.252 CP, la excusa absolutoria, no posee ninguna causa de bloqueo²⁸⁵, para lo cual establece “(...) *No se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento, satisficiera debidamente al Fisco*”. Por lo que el único requisito que se exige es el pago de “*los impuestos evadidos con sus accesorios*” lo cual debe ser de forma total²⁸⁶, para que se le aplique la absolución de pena.

²⁸³Véase. Sánchez-Ostiz, la exención de la responsabilidad penal por regularización tributaria, 30.; Klaus Tiedemann, manual de derecho penal, 226.

²⁸⁴ Cfr. Faraldo Cabana, causas de levantamiento de la pena, 139. En contra de esta prevalencia se pronuncia la Fiscalía General del Estado, al decir que prima el derecho penal por que “*al otorgar la prioridad a (...) esta opción se evita la instrumentalización de la norma penal que supone ponerla al servicio exclusivo de la política fiscal lo recaudatorio, lo que no haría sino degradar su necesidad en un ámbito de la conducta, en el que la presencia del derecho ya no se discute.*” Fiscalía General del Estado, Circular 2/2009, Sobre la interpretación del termino regularizar,12.

²⁸⁵Las causas de bloqueo son aquellos obstáculos que interpone el legislador para impedir que el obligado tributario pueda acceder a regularizar, cuando no ha mediado su espontaneidad en querer ponerse al día con la administración tributaria. Cfr. Fiscalía General del Estado, Circular 2/2009, Sobre la interpretación del término regularizar,9.

²⁸⁶ Al respecto ha dicho la Cámara tercera de la penal, apelación ref. 017-2020, que se requiere para excusarse y ser sobreseído del delito de evasión de impuestos: “*el pago efectivo de los impuestos evadidos, incluyendo multa e intereses mediante su ingreso efectivo a satisfacción del Fisco, no bastando con el mero reconocimiento de la evasión, con la presentación de la correspondiente liquidación, con el compromiso de pago a futuro ni con los pagos efectuados de manera parcial.*”

En otros países se estipulan ciertos límites a efecto de que, el contribuyente que regulariza su situación tributaria lo haga de forma espontánea. Entre estas tenemos que no opera la excusa absolutoria o regularización tributaria, si se le ha notificado el inicio diligencias administrativas de inspección o fiscalización; si se ha iniciado la investigación por el Ministerio Público o la intimación judicial²⁸⁷. También se requiere como conductas positivas la confesión de los hechos y la entera satisfacción de la deuda tributaria.

Ahora bien, la regulación penal de la excusa absolutoria en El Salvador en los delitos de defraudación al Fisco difiere en parte de la regularización administrativa de la situación tributaria.

La regularización administrativa de la situación tributaria, se realiza mediante el mecanismo de las denominadas “declaraciones modificatorias”²⁸⁸, (extemporáneas). Según el art, 99 CT, si se presentan *“con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se consideraran como no presentadas (...) salvo cuando se presenten dentro de un procedimiento de fiscalización voluntariamente (...) o a requerimiento de la Administración Tributaria.”*

²⁸⁷ Como ejemplo en derecho comparado. Véase LGTE, art. 252 Regularización voluntaria. *“La Administración Tributaria, no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, salvo que conste que el obligado tributario, no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria: antes de que se le hubiere notificado el inicio de actuaciones de comprobación e investigación tendentes a la determinación objeto de regularización o, en el caso que tales actuaciones no se hubieren producido, antes que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración (...) interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.”* Disposición que se integra con lo previsto en el art.305.4 del CPE.

²⁸⁸ Las declaraciones modificatorias, aparecen reguladas en el art. 101 CT., que textualmente dice que: *“En cuanto a los plazos de presentación, las declaraciones se considerarán definitivas, pero pueden ser modificadas en cualquier tiempo y circunstancia para aumentar el impuesto (...).”* Rel. Arts. 95,102,103, 106 CT.

Esta previsión tiene como propósito evitar que el obligado tributario pretenda regularizar su situación cuando sabe que es inminente la detección por la administración tributaria y de esa forma evitar la imposición de multas. Por lo que se evidencia que la regulación en el ámbito administrativo y penal de la regularización tributaria por modificación o por excusa absolutoria exigen diferentes requisitos, siendo más gravoso en este caso la regulación administrativa al establecer un límite temporal además del pago.

d) Alcance. Finalmente, se verifica el alcance de la excusa absolutoria en los delitos fiscales, en cuanto a si esta alcanza a los partícipes y si exonera de pena por los delitos instrumentales.

Al respecto, se manejan dos teorías siendo la más admitida la que postula que el levantamiento de la pena por regulación tributaria, alcanza a los partícipes, lo que unos fundamentan, en que al regularizar se elimina²⁸⁹ la punibilidad y por lo tanto la participación en ese comportamiento previo no es merecedor de pena; otros basan esta exoneración en el principio de accesoriedad limitada²⁹⁰ de la participación y en que se sumen a la autodenuncia²⁹¹ y a reparar el daño.

²⁸⁹ La regularización tributaria, tiene como efecto subjetivo que excluye la punibilidad del delito concreto, por lo que ni el autor ni los partícipes pueden ser castigados. Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 825. En similares términos Sánchez-Ostiz, dice que estamos en un factor objetivo formal de la punibilidad, que logra la impunidad, para todos los que tomaron parte en el hecho, gracias a la conducta post-ejecutiva del sujeto, extensible a los partícipes. Véase Sánchez –Ostiz, una aportación al estudio de la punibilidad, 678.

²⁹⁰ Queralt Jiménez, manifiesta al respecto, que, por aplicación analógica del principio de la accesoriedad limitada, quedan libres los participantes, si el obligado tributario ha regularizado en tiempo y en forma y, añade: “*Los tipos dependientes de la participación son causas de extensión de la punibilidad, de no existir solo respondería el autor.*” Cfr. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 821, 826. En similares términos. Galán Muñoz, manual de derecho penal económico, 256.

²⁹¹ Véase. Martínez-Buján, derecho penal económico y de la empresa, 633.

Los que niegan que la regularización tributaria alcance a los partícipes, lo atribuyen a que se trata de una causa personal de levantamiento de la pena, que solo beneficia al que realiza el acto positivo.²⁹²

En cuanto al alcance de la exoneración de pena para los delitos instrumentales²⁹³, la postura más aceptada es la que afirma, que la regularización tributaria elimina la punibilidad de aquellos comportamientos típicos que sirvieron de medio para ejecutar el delito.

Dicho lo anterior de la lectura del art.252, CP. Se extrae que nada dice al respecto del alcance de la excusa absolutoria, hacia los partícipes y delitos instrumentales, al establecer únicamente que *“no se pondrá pena alguna al imputado (...) si satisficiera los impuestos evadidos y sus accesorios.”*

Por lo que solo se beneficiaría de la exoneración de pena el imputado que paga la deuda tributaria, sin embargo, somos de la idea que la misma tiene que alcanzar a los partícipes o coimputados pues están vinculados al mismo hecho que deja de ser merecedor de pena, por la satisfacción de la cuota defraudada, de tal manera que, el beneficio obtenido por el que se acoge a la excusa es aplicable a los demás partícipes de acuerdo al principio de accesoriedad.

²⁹²Para Faraldo Cabana, la regularización tributaria, solo alcanza al que realizó el comportamiento pos delictivo ejecutivo positivo, el cual no puede proyectarse sobre aquellos que no han colaborado. Véase Faraldo Cabana, las causas de levantamiento de la pena,215.

²⁹³ Véase. Martínez-Bujan, derecho penal económico y de la empresa, 633; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1529.

CAPITULO III

DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS EN EL SALVADOR.

Sumario. 3.1 Facultades de la administración tributaria para determinar la situación tributaria de los contribuyentes. 3.2 Procedimiento de fiscalización. 3.3 La confluencia de los ordenamientos jurídicos con competencia en materia de infracciones tributarias. 3.4 Prejudicialidad no devolutiva. 3.6 Prejudicialidad administrativa en el delito fiscal. 3.7 Prejudicialidad penal en delito fiscal. 3.7.1 Efectos de la prejudicialidad penal por delito fiscal. 3.8 El sistema de concurrencia de procedimientos en el delito fiscal. 3.9 El sistema de unificación de vías procesales en el delito fiscal. 3.10 La garantía del *nebis in ídem*, ante la duplicidad de procedimientos o de sanciones. 3.11 Incidencia en la persecución del delito de evasión de impuestos ante los diferentes plazos de prescripción administrativa y penal. 3.11.1 Interrupción o suspensión del plazo de caducidad. 3.12 Requisitos de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal por delito fiscal, especial referencia al sistema salvadoreño. 3.12.1 La denuncia. 3.13 El expediente administrativo por delito fiscal. 3.14 Valor probatorio del informe de auditoría y sus anexos en el proceso penal. 3.15 Valor de los peritajes en el proceso por delito fiscal.

Resumen

En este capítulo se hace una reseña de las facultades que posee la administración tributaria, y se describen en concreto los procedimientos de fiscalización tributaria y de liquidación oficiosa del tributo; también se realiza un estudio de la prejudicialidad en general y con enfoque en los sistemas

prejudicialidad administrativa, penal y el sistema de concurrencia de procedimientos, donde confluyen las facultades de la administración tributaria y de la jurisdicción penal y, los efectos que esta dinámica produce en ambos ordenamientos jurídicos con relación a la forma de proceder por el delito de evasión de impuestos. De igual manera se realiza un análisis de la naturaleza y fundamento jurídico de la denuncia, el valor del expediente administrativo y los informes o peritajes de los funcionarios de la administración tributaria en el proceso penal.

3.1 Facultades de la administración tributaria para determinar la situación tributaria de los contribuyentes

La administración tributaria está dotada de una serie de facultades, con el propósito de salvaguardar sus intereses. Estas facultades se aglutinan bajo los términos de facultades de investigación, fiscalización, inspección y control²⁹⁴, las cuales son ejercidas en diferentes etapas del ciclo tributario.

Estas potestades o facultades que el legislador le ha otorgado a la Administración Tributaria para el cumplimiento de sus fines están teleológicamente subordinadas a las normas materiales, por esa razón, tienen un carácter instrumental para posibilitar el cumplimiento del derecho tributario sustantivo o material.²⁹⁵

En tal sentido estas potestades tienen como finalidad tutelar el derecho material de la administración tributaria a una percepción íntegra del tributo que le corresponde. Lo cual se ejecuta por medio de diferentes procedimientos de fiscalización²⁹⁶ y liquidación oficiosa del tributo.

²⁹⁴ Véase art. 173 y siguientes del CT.

²⁹⁵ Sala de lo contencioso administrativo, sentencia, Referencia 116-P-2003 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2003).

²⁹⁶ Es importante mencionar que el legislador da igual significado y llama indistintamente Fiscalizar como una potestad de la administración tributaria y a la vez como procedimiento

3.2 Procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización se puede definir como *“el conjunto de actuaciones que la administración tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho”*.²⁹⁷

De acuerdo con el art. 174 inc. 7° del CT, el procedimiento de fiscalización inicia, con la notificación²⁹⁸ que se realiza al contribuyente de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente²⁹⁹, la cual se denomina auto de designación de auditor. Acto que debe cumplir con los requisitos de identificación del sujeto pasivo, periodo tributario e impuesto a fiscalizar y así como los nombres del o de los auditores que realizarán la fiscalización.

tendente a establecer la verdadera situación tributaria del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Por lo que se confunde la potestad con el procedimiento.

Para aclarar esta situación la SCA, ha establecido que lo más atinado es llamar a la potestad de fiscalización, como de determinación oficiosa del tributo, compuesta por las fases de fiscalización (equiparable a investigación e inspección) y la fase de liquidación oficiosa vinculada a la contradicción y liquidación del tributo respectivo. Véase Sala de lo Contencioso administrativo, sentencia, 116-P-2003.

²⁹⁷ Art.174 inc.6° CT.

²⁹⁸ La notificación se realizará de acuerdo con las formalidades y modalidades que permite el ordenamiento tributario, donde se establece que la notificación puede hacerse, personalmente, por esquila, por edicto, siendo los medios específicos para notificar actos concernientes al ejercicio de la función fiscalizadora, de determinación de impuestos o de imposición de multas y sanciones. Dentro de la cual se debe dar preferencia a la notificación en persona del sujeto pasivo o su representante. Véase art.165 y sigs. CT., arts. 28-30, 109 y sigs. RACT.

²⁹⁹ El funcionario competente a que se refiere dicha disposición es al Subdirector general de impuestos internos, lo cual se encuentra regulado en art. 7-C de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, que prescribe que son atribuciones de este órgano persona, ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

Al respecto el Tribunal de los Impuestos Internos y de aduanas ha dicho que *“Este funcionario tiene exclusivamente la competencia sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes (...) sin embargo, como no lo puede comprobar todo físicamente, esta potestad la puede delegar en cualquiera de los funcionarios o técnicos que conformar la Dirección.”* Véase art. 8 LODGII, Cfr., Tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas, Referencia DC 5897-INC10602012(EI Salvador: Ministerio de Hacienda,2006.

Notificado el contribuyente del inicio de la fiscalización, se abre un periodo de investigación e inspección en el cual los auditores designados, requieren al fiscalizado que presente los informes o documentación³⁰⁰ necesaria para realizar la auditoría, lo cual es cotejado con información que posee la misma administración tributaria y mediante requerimientos realizados a terceros, útil para la determinación de la situación tributaria del contribuyente.

En este punto tiene plena incidencia el deber de información que recae sobre el obligado tributario, el cual invoca la AT para ejercer sus facultades. Dentro de este deber se distingue la información por “suministro” que atiende a un deber general de determinados sujetos de suministrar información por la realización de actividades económicas y, la información por “captación” que supone la contestación a requerimientos individualizados de la inspección tributaria.³⁰¹

En el ejercicio de estas facultades de investigación y fiscalización prescribe el art. 73 CT, que la administración tributaria puede requerir a los sujetos pasivos, los comprobantes fiscales, libros contables, balances , registros, sistemas informáticos, archivos; además de verificar por medio de sus delegados los inventarios, requerir informes, citar al sujeto pasivo para que responda preguntas, requerirle informes, declaraciones, aclaraciones, con el propósito de configurar la infracción tributaria e individualizar al infractor.

Por otra parte, se dice que la fiscalización o inspección como se denomina en España cumple una doble labor, la primera consiste en verificar la situación tributaria de los sujetos pasivos comprobando las declaraciones y autoliquidaciones presentadas e investigando los hechos no declarados y;

³⁰⁰Cfr. Yolanda Martínez Muñoz, «La aplicación de los tributos», en Manual de Derecho Financiero y Tributario, 4a ed., (España: Tirant lo Blanch, 2018), 296.

³⁰¹ Cfr. Yolanda Martínez Muñoz, «La aplicación de los tributos», en Manual de Derecho Financiero y Tributario, 4a ed., (España: Tirant lo Blanch, 2018)296.

la segunda labor consiste en adecuar a derecho aquellas situaciones tributarias que se hayan reputado irregulares mediante la práctica de las liquidaciones correspondientes.³⁰²

De lo anterior se colige que en el procedimiento de inspección se distinguen como nota relevante las actuaciones de determinación, las cuales se proyectan sobre actos, elementos, valoraciones, declaradas por los obligados tributarios; y las actuaciones de investigación, que se despliegan para descubrir la existencia de hechos con trascendencia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los sujetos obligados.³⁰³

La fase de fiscalización concluye con la emisión del informe de auditoría³⁰⁴, que va dirigido a la administración tributaria, y posee un carácter preliminar, ya que puede ser desvirtuado en las fases subsiguientes.

Luego de esta fase se prosigue con la fase de liquidación oficiosa³⁰⁵. La liquidación es un acto resolutorio mediante el cual “*el órgano competente realiza las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda*

³⁰² Jorge Martín Lopez, «El procedimiento de Inspección», en *Manual de Derecho Financiero y Tributario, 4a ed.*, (España: Tirant lo Blanch, 2018)321.

³⁰³ Jorge López, el procedimiento de inspección, 321.

³⁰⁴ La auditoría fiscal dentro del procedimiento de fiscalización es una técnica de la que se vale la AT y se encamina a brindar un informe respecto a los estados contables y por ende de la situación económica financiera de la empresa en relación con las obligaciones tributarias. Cfr. TAIIA, Ref. DC 5897-INC10602012.

³⁰⁵ La fase de liquidación oficiosa, en este caso se debe entender como subsiguiente a la fase de fiscalización tendiente a la determinación de la situación tributaria, en la cual se discute y contradice el informe de auditoría que es el producto que se obtiene de la fase de fiscalización. Sin embargo, de la lectura del art. 183 CT. se colige que se puede realizar de forma autónoma, sin necesidad de fiscalización previa, en casos puntuales que, parafraseando dicho artículo, la liquidación oficiosa procederá cuando: se omita declarar; cuando presentada la declaración ofrezca dudas de su veracidad y exactitud a la AT; así como los casos en que el contribuyente no llevare o llevare con atraso o de forma incorrecta la contabilidad o siéndole requerida no la presentare.

En esta modalidad se omite la comunicación al contribuyente la designación de auditor que realizará la investigación y verificación tributaria, siendo lo que se le notifica el auto de audiencia y apertura a pruebas, que da inicio al procedimiento de liquidación oficiosa.

*tributaria o la cantidad que resulte a devolver de acuerdo con la norma tributaria.*³⁰⁶

Sobre este procedimiento el TAIIA ha dicho que: *“La Liquidación tributaria-ya sea efectuada por el sujeto pasivo o de oficio por la administración- es esencialmente una labor de interpretación, dados los hechos en la realidad, debe verificarse si los mismos se acoplan al presupuesto hipotético plasmado en la norma.”*³⁰⁷

Fase que inicia precisamente con la notificación del informe de auditoría al contribuyente. Dentro de la cual se abre la etapa de audiencia y, la de apertura de pruebas, ambas previstas en el art. 188 CT. La administración tributaria entrega al sujeto pasivo el informe de auditoría junto con sus anexos, a fin de que éste pueda conocer los argumentos que sostienen los hallazgos considerados como constitutivos de infracciones a la normativa tributaria, afín de que oportunamente tenga la posibilidad de ser oído y presentar las pruebas pertinentes.

Para tal propósito se le concede un plazo perentorio de 5 días de audiencia para ser oído sobre los hechos puestos a su conocimiento en los cuales podrá manifestar si está de acuerdo o no con lo vertido en el informe de auditoría, concluido dicho plazo se abre otro plazo de 10 días para presentar las pruebas. En esta etapa puede hacer uso de todos los medios de prueba permitidos con excepción de la prueba testimonial.³⁰⁸

³⁰⁶Yolanda Martínez Muñoz, La aplicación de los tributos,301.

³⁰⁷Tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas, Ref. DC 5897-INC10602012.En similares términos. Véase Código tributario modelo para Latinoamérica, 2.^a ed. (Washington D.C: OEA, 1967),94. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf.

³⁰⁸En los procedimientos tributarios por disposición expresa del art.200 CT no se puede hacer uso de la prueba testimonial, que por otra parte es muy utilizada en otros procedimientos administrativos o en el proceso penal, lo cual constituye una limitante a la libertad probatoria,

Los argumentos y pruebas vertidas en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas serán analizados y valorados y, en consecuencia, se podrá desvirtuar en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos encontrados; modificar el informe ajustándolo en cuanto a las cantidades, o confirmarlo.³⁰⁹

Finalmente concluye esta fase con la emisión del informe de liquidación oficiosa del impuesto, por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas o por el funcionario competente o delegado para la emisión de tal acto.

Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos mediante la cual se liquida el impuesto, podrá impugnarla interponiendo recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, dentro de los 15 días hábiles contados a partir de la notificación de la liquidación del tributo.³¹⁰

Recibido el escrito de interposición del recurso, el Tribunal solicita el expediente a la DGII, para valorar si cumple con los requisitos para su admisibilidad. De ser admitido el recurso, el tribunal pedirá informe a la DGII, remitiéndole el incidente y el expediente a efecto de que conteste sobre los puntos reclamados por el contribuyente y justifique su actuación. (art. 4 LOFTAIIA).

Vencido el termino concedido a la DGII para emitir el informe (15 días hábiles) el Tribunal abre un periodo de pruebas (5 días hábiles), con el solo

sobre todo en casos donde se invierte la carga de la prueba y corresponde al sujeto pasivo probar los hechos, art. 203 CT. Por lo que generalmente su defensa se basara en la aportación de prueba documental y contable. Arts. 205,209 CT.

³⁰⁹ Para ampliar al respecto véase art.126 RACT

³¹⁰ Véase art. 2 de la Ley de organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos y de aduanas.

propósito de que el apelante solicite la producción de la prueba que ha ofrecido.

Luego de reproducidas las pruebas, el tribunal, manda oír los alegatos finales del apelante, sin perjuicio de que el tribunal pueda realizar todos los medios de prueba que considere pertinentes y decidir por todas las cuestiones que plantee el expediente aun sin ser pedidas por el contribuyente, arts. 4 y 5 LOFTAIIA, quedando listo el expediente para emitir la resolución respectiva.

La resolución que emite el tribunal sobre el recurso de apelación, una vez notificado al apelante tiene fuerza de definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de reclamar la ilegalidad del acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.³¹¹

Vale decir entonces que este acto tiene la idoneidad de agotar la vía administrativa, pero no la prejudicialidad administrativa, ya que esta le corresponde al juez de la jurisdicción contencioso administrativo. Cuya revisión de la legalidad del acto impugnado constituye la consagración del derecho del contribuyente a la tutela jurisdiccional.³¹²

Por lo que tendrá el carácter de cosa juzgada administrativa si dicha resolución no es impugnada el termino de 60 días contados a partir del siguiente al de la notificación del acto que agota la vía administrativa.³¹³

³¹¹Cfr. art.188 CT, firmeza de las resoluciones, Art.7 LOFTAIIA. El RACT, en el capítulo III, denominado agotamiento de la vía administrativa, art.129 establece, " *Se tendrán por definitivas en sede administrativa las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multa, emitidas oficiosamente por la Administración Tributaria, cuando: a) No se interponga recurso de apelación...b) se declare inadmisibile...y, c) se dicte el fallo que resuelve el recurso de apelación.*"

³¹² Véase. Código tributario modelo para américa latina, art.177.

³¹³Véase. Art. 25 a) plazo para deducir pretensiones, Art. 10 a) de la ley de la jurisdicción contencioso administrativo, que establece que en dicha jurisdicción puede deducirse las pretensiones, en las que se pretenda la declaración de ilegalidad y en consecuencia anulación del acto impugnado. Rel.art.17 legitimación activa.

La sentencia que se emita, devenida en firme en dicha jurisdicción³¹⁴ tiene entre otros el efecto de provocar la prejudicialidad administrativa en materia tributaria.

Lo anterior reviste vital importancia porque en el caso de que, concluidos los procedimientos de fiscalización y liquidación y la etapa impugnativa, la AT haya establecido la existencia de indicios de delito fiscal. Quedarían aún pendientes de ser enjuiciados por el juez natural, es decir, el juez de lo contencioso administrativo, quien, de estimar la demanda, declarará que el acto no es conforme a derecho y procederá a anularlo parcial o totalmente.³¹⁵

La comunicación de esta resolución una vez adquiera firmeza, es la que produce la cosa juzgada y concluye la prejudicialidad administrativa. Requisito que se debe agotar previo a que la administración tributaria de aviso a la fiscalía general de la república si considera la existencia de indicios del delito.

Lo cual tiene estrecha relación con temas como el valor que debe tener en el proceso penal los hechos probados en la jurisdicción de lo contencioso administrativo³¹⁶, la garantía del nebis in ídem o la prohibición de las dos

³¹⁴ Con la entrada en vigencia de la nueva LJCA, se diversifican los órganos competentes, se crean los juzgados y las cámaras de lo contencioso administrativo. Por lo que las demandas relativas a la aplicación de los tributos serán de conocimiento de los juzgados de lo contencioso, si su contenido económico no sobre pasa los \$ 500.000, si sobrepasa esa cantidad, será competente la cámara para conocer en proceso común. En ambas circunstancias se puede acudir en impugnación mediante recurso de revocatoria, aclaración (ante el mismo órgano que emitió la resolución) apelación ante el órgano superior en grado. En este estadio una vez adquiera firmeza esta resolución tendrá en el efecto de cosa juzgada. Véase arts.12-14, 61, 106-112 LJCA.

Lo cual sin duda prolonga la duración de los procesos contenciosos en materia tributaria, en aquellos casos que sea requisito previo que no existan juicios pendientes para acceder a la jurisdicción penal en casos de delitos contra la Hacienda Pública. Art.251-A CP.

³¹⁵Véase. Jorge López. "Revisión de actos tributarios", en Manual de Derecho Financiero y Tributario, 4a ed., (España: Tirant lo Blanch, 2018)421.

³¹⁶ En principio y según lo prescrito en el art. 2 LJCA, la resolución que se emita en un proceso contencioso no produce efectos fuera del proceso en que se dicte y no es vinculante a otras

verdades y de la cosa juzgada. Estos aspectos se desarrollarán en los apartados siguientes.

3.3 La confluencia de los ordenamientos jurídicos con competencia en materia de infracciones tributarias

Reconociendo que no se puede obviar, que, entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, existe una diferencia básicamente de gradación, por lo que en ocasiones la intervención del derecho penal quedará supeditada a la intervención previa del órgano administrativo que lleve a determinar si el hecho constituye delito o una mera infracción administrativa.³¹⁷

En otras ocasiones es el derecho administrativo sancionador, el que por la entidad de la lesión a determinado bien jurídico, se abstiene de seguir conociendo un hecho para dar paso a la jurisdicción penal.

Lo anterior es más que evidente en el ámbito del derecho tributario en donde confluyen tanto los derechos y facultades de la administración tributaria, con la tutela jurisdiccional penal de la hacienda pública. Lo que provoca una colisión de ordenamientos normativos, trayendo consigo la injerencia de un ámbito sobre el otro, que hace difícil la aplicación práctica de los mismos.

jurisdicciones. De igual forma prosigue el art. 2 “*La Jurisdicción Contencioso Administrativa podrá conocer de las cuestiones prejudiciales e incidentales no sujetas al Derecho Administrativo, pero relacionadas con el objeto del proceso contencioso administrativo, con excepción de las cuestiones de índole penal.*”

Sin embargo, por la misma configuración del delito de evasión de impuestos, como una norma con elementos normativos o ley penal en blanco, que necesariamente lo remite al ordenamiento tributario. En tal sentido no se puede desconocer, la relevancia que tiene la determinación de la cuota tributaria, los plazos de caducidad y prescripción, los medios probatorios, tipos impuestos y periodos de declaración. Temas que son más propios del derecho tributario e incluso la jurisdicción contenciosa es la más capacitada para enjuiciar estos aspectos.

³¹⁷ Dino Carlos Caro Coria y Luis Miguel Reina Alfaro, *Derecho penal económico. Parte general. Tomo I*, (Lima: Jurista Editores, 2016)168-169.

En palabras de Isabel Espejo, el problema es la relación entre dos órdenes competenciales, el de la administración tributaria, incluido su control por la jurisdicción contenciosa administrativa y el de la jurisdicción penal.³¹⁸

En definitiva, se trata, pues, de armonizar la regulación jurídica del delito fiscal en cuyo seno confluyen dos autoridades del Estado, la administrativa y la judicial, que actúan con sus respectivas potestades y atribuciones en relación con unos mismos hechos.³¹⁹

Por lo que dependerá de la configuración legislativa, dar preminencia a la administración tributaria en la fiscalización, investigación, liquidación del tributo y su cobro administrativo aun en casos de posible delito fiscal, o por el contrario se decante por privilegiar la opción penal, por considerar que se tutela de mejor manera los intereses de la hacienda pública, o establezca un sistema de confluencia de ambos procedimientos o preferir la unificación de jurisdicciones.

En tal sentido la doctrina menciona cuatro formas de cómo se puede vincular la liquidación tributaria y el proceso penal: 1. La prejudicialidad tributaria o administrativa, 2. La prejudicialidad penal, 3. Separación de vías y, 4. Unificación de jurisdicciones.³²⁰ Sobre estos métodos trataremos en seguida.

3.4. La prejudicialidad. Concepto

La prejudicialidad, se produce cuando la valoración de un elemento normativo del tipo penal generalmente corresponde a un operador del

³¹⁸ Véase. Isabel Espejo Poyato, «Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal la fijación de la cuota tributaria, tesis Doctoral» (Universidad Autónoma de Madrid, 2012)139.

³¹⁹ Rosa Litago Lledó, «Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y proceso penal por delito fiscal», *Cronica Tributaria* n.º 65 (2017),57.

³²⁰ Alfredo González, el paralelismo de vías procesales,44.

sistema penal, pero existen supuestos donde esa valoración corresponde a otro ente, entonces se habla de cuestión prejudicial, es decir que la realiza una autoridad distinta a la penal.³²¹

Sobre la prejudicialidad en términos generales, la Cámara 2° de lo penal de la ciudad de San Salvador se ha pronunciado en el sentido de que esta figura procesal “*constituye un supuesto especial de conexión entre materias jurídicas diversas y cuando la resolución de una de ellas tiene notoria influencia sobre las otras.*”³²²

Por su parte la Sala de lo Penal, ha señalado que las cuestiones prejudiciales “*constituyen objetos procesales de carácter accesorio que importan la necesidad de un juicio previo al juzgamiento del objeto principal que se debate en el proceso penal, dichas cuestiones se relacionan con uno o varios de los elementos constitutivos de delito y pueden ser resueltos por el mismo juez penal o por otro órgano jurisdiccional dependiendo si la prejudicialidad pertenece o no al orden penal*”³²³

En España Iglesias Capellas, refiere que el tratamiento del tema procesal de la prejudicialidad o posible concurrencia de diferentes normas de ramas del derecho y órganos relacionados entre sí han sido dos: 1. Dar preferencia al pronunciamiento penal, en cuyo caso se acude a la figura de la litispendencia y a la prejudicialidad no devolutiva y, 2. brindar preferencia al pronunciamiento del juez de lo contencioso administrativo,

³²¹Jorge Bravo Figueroa, “La prejudicialidad administrativa y la limitación del ejercicio de la acción penal en los delitos de Defraudación Tributaria en el distrito Fiscal de Lima, 2017-2018”(tesis de maestría Universidad Nacional Federico Villareal, 2020)9-10.

³²²Cámara segunda de lo penal San Salvador, Resolución Inc. de Apelación, referencia: 427-2018 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

³²³ Sala de lo penal, Casación, referencia C-49-98, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia,2019).

prejudicialidad devolutiva.³²⁴ en seguida se tratará sobre los tipos de prejudicialidad.

3.4. Prejudicialidad no devolutiva

Esta figura encuentra su fundamento en el principio de economía procesal y su expresión constitucional en el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas, en tal sentido se le atribuye al juez la competencia funcional de conocer y resolver determinados asuntos vinculados con el objeto del proceso que se conoce, empero, a los solos efectos de decidir sobre las materias de su competencia y sin que dicho procedimiento prejudicial, vincule al juez del orden jurisdiccional competente para conocer por razón de la materia para realizar el procedimiento definitivo.³²⁵

Es decir que “el tribunal *que enjuicia la cuestión principal también resuelve las cuestiones prejudiciales que surjan en el pleito, aunque estas pertenezcan a un orden jurisdiccional distinto o bien objetivamente y/o territorialmente sean competencia de otro órgano judicial.*”³²⁶

Se dice a favor de la prejudicialidad no devolutiva, que es más garantista, pues permite al mismo juez, conocer y resolver de acuerdo a la unidad y sumisión a la ley, ya que no depende de la valoración que se haga en otro proceso, dejando al margen la influencia que puede ejercer la resolución de otro tribunal.³²⁷

³²⁴ Cfr. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal,166.

³²⁵ Iglesias Capellas. Lo efectos del proceso penal,140. Esto aparece regulado en el art. 47 inc.3° CPP salvadoreño, relacionado a la extensión de la competencia. “*los demás incidentes que se suscitan en el curso del procedimiento, aunque no pertenezcan al orden penal, serán resueltos por el juez penal que conoce el asunto principal.*” Sala de lo penal, Casación, referencia C-49-98.

³²⁶ Nuria Reynal Querol, *La prejudicialidad en el proceso civil*,(Barcelona: J.M.Bosch Editor, 2006),85.

³²⁷ Reynal Querol, *La prejudicialidad en el proceso civil*,109.

3.5. Prejudicialidad devolutiva

La prejudicialidad devolutiva implica la existencia de cuestiones que pueden ser resueltas por un órgano o una jurisdicción distinta de aquella en la que se ha planteado, esta prejudicialidad es facultativa, pero hay casos conocidos como de prejudicialidad devolutiva absoluta, cuyo conocimiento forzosamente debe referirse a otra jurisdicción u órgano diferente a aquel que tramita el proceso, en tal sentido se suspende el proceso y se remite la decisión de la cuestión prejudicial al órgano competente, para quien tiene carácter de principal, lo que en el órgano o jurisdicción que remite se conoce como incidental.³²⁸

No obstante que históricamente se da preferencia a la prejudicialidad penal, por ser considerada que es la instancia donde mejor se tutelan los derechos y garantías de las partes, existen casos donde el juez penal debe suspender el procedimiento si la cuestión prejudicial que se plantea es determinante para establecer la culpabilidad o inocencia del imputado.³²⁹

En nuestra legislación penal: *“las únicas cuestiones prejudiciales que constituyen verdaderos obstáculos para el ejercicio de la acción penal son las referentes al estado familiar de las personas y el derecho de propiedad en el caso de usurpación, art.47 inc. 4° C. Pr. Pn (...) cuyo efecto jurídico es la suspensión del procedimiento penal, hasta que se resuelva la cuestión prejudicial por un tribunal extrapenal.”*³³⁰

³²⁸ Cfr. Reynal Querol, la prejudicialidad en el proceso civil,86. Para la autora, son dos requisitos para que una prejudicialidad sea devolutiva: 1 la relevancia del problema prejudicial a la hora de resolver la cuestión principal del litigio. 2.la existencia del procedimiento donde el tema prejudicial se examina de forma independiente.Ibid.158-159.

³²⁹ Cfr. Iglesias Capellas. Los efectos del proceso penal, 144.

³³⁰ Sala de lo penal, Casación, referencia C-49-98. Reynal Querol, ha mencionado al respecto, que los efectos de la prejudicialidad, es la necesidad de esperar mientras el órgano competente resuelve la cuestión principal, e implica que un proceso debe estar ya iniciado y, se paraliza

Los que postulan por la prejudicialidad devolutiva, se basan en la distribución de asuntos y competencias a los diferentes poderes del Estado o a los distintos tribunales, lo cual está inspirado en principios distintos. Además, que se evita el riesgo de emitir sentencias contradictorias.³³¹

3.6. Prejudicialidad administrativa en el delito fiscal

En las incipientes regulaciones del delito fiscal, el legislador, optó por dar preferencia a la prejudicialidad administrativa, en el sentido de establecer requisitos para acceder a la jurisdicción penal, siendo estos generalmente: La reserva para la administración del derecho para instar la iniciación del proceso penal y; la determinación y liquidación de la cuota tributaria como facultades indelegables de la administración tributaria.³³²

En España (1977) se establecía que los delitos fiscales solo son perseguibles a instancia de la administración tributaria, sin necesidad de

por la imposibilidad que el tema plantea, el cual se reanuda hasta que se resuelva la cuestión prejudicial. Cfr. Reynal Querol, *La prejudicialidad en el proceso civil*, 97.

³³¹ Reynal Querol, *La prejudicialidad en el proceso civil*, 110; Prosigue la autora, que no es tan absoluto la prohibición de las sentencias contradictorias, ya que constitucionalmente se admite que las resoluciones puedan diferir, toda vez que son enjuiciadas desde diferentes perspectivas. Lo que si no es permitido es que se declare que unos mismos hechos existen en una resolución y en otra no. *Ibid.* 116, 117.

³³² Daniel Fernández Bermejo, «Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva», *ADPCP LXX* (2017): 234; Oriol y Gómez, *el delito contra la hacienda pública*, 1410; Isabel Espejo, *la administración tributaria y la jurisdicción penal*, 137. Todos con referencia a la regulación española del delito fiscal, operada mediante la ley 50 /1977 art.37.

En similares términos se regulaba en Argentina, por medio de la ley 28658 de 22/04/1976. Véase al respecto Alfredo Daniel Gonzalez, «El paralelismo de vías procesales en las denuncias por evasión tributaria y previsional (leyes nacionales N°11683 y N°27430, Título IX)» tesis de especialización en tributación (Universidad de Buenos Aires, 2018), 8. Quien añade que primero debe dilucidarse el aspecto tributario de la cuestión litigiosa y luego que la determinación administrativa quede firme y pase en autoridad de cosa juzgada, en ese momento se dan los elementos que configuran al tipo del delito fiscal, hasta ese punto es procedente efectuar la denuncia. *Ibid.* 50.

querella ni acto de conciliación previo, por lo que el delito tenía una connotación de semipúblico o semi privado.³³³

En El Salvador, según mencionábamos en el capítulo uno de esta investigación, se encuentran antecedentes del delito fiscal a partir del CP de 1826 producto de la influencia del derecho español, no obstante, en esa legislación no contemplaba la prejudicialidad administrativa como requisito para proceder, al igual que el CP de 1974, que es contemporáneo a las regulaciones modernas del delito fiscal, por lo que constituye una excepción a la regulación dominante en ese periodo.³³⁴

Por medio de la reforma al CP de 1974, realizada en el año 1993 se introduce en dicho cuerpo normativo, por primera vez la prejudicialidad administrativa en el delito fiscal. Se dice por primera vez, en el sentido de, como se explicará más adelante, esta se suprime en 1995, por la prejudicialidad penal, tras otra reforma a los delitos contra la hacienda pública, la cual vuelve a instaurarse con el decreto de un nuevo código penal que entró en vigencia en 1998.

Estableciéndose la prejudicialidad administrativa en los términos siguientes: 1. Que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos; 2. Que no existan recursos en relación con las mismas, y, 3. Para el ejercicio de la acción penal es necesario además haber realizado requerimiento por la FGR para que se paguen los impuestos evadidos y sus accesorios, es decir la regularización tributaria en sede administrativa e, incluso se podía regularizar, una vez iniciado el proceso penal, lo cual provocaba el efecto de desistimiento de la

³³³ Cfr. Ayala Gómez, antecedentes legislativos,51.

³³⁴ Véase. Arts.550-552 del CP de 1826 y art. 352 Evasión de impuestos, del CP de 1974.

acción penal, esta figura a partir del código penal de 1998 se denomina excusa absolutoria.³³⁵

Este sistema de prejudicialidad Administrativa como se deduce de lo antes expuesto, “*privilegia la resolución tributaria de la cuestión en conflicto, siendo la decisión acerca de la existencia y cuantificación de la deuda tributaria vinculante para el juez penal.*”³³⁶

Se dice a favor de la prejudicialidad administrativa que favorece el principio de especialidad, debido a que la existencia y magnitud de las obligaciones tributarias defraudadas resultan ser requisito del delito fiscal a investigar. En este supuesto el Juez penal ya encontraría resueltas las cuestiones técnicas tributarias, solo le quedaría subsumir esos hechos en el tipo penal.³³⁷

Otro autor considera que la prejudicialidad administrativa es necesaria en tanto que esta fija el *quantum* del delito y da oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa en sede administrativa, lo cual se vería afectado si el contribuyente no conociera las imputaciones vertidas en su contra, en cambio la resolución puede ser impugnada en sede administrativa y causar estado en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.³³⁸

³³⁵ Véase art. 347 Bis Inc. 3° y 4°. De las reformas al código penal de 1974, realizadas en 1993 y, arts. 249, 250, 251 presupuesto para proceder y art. 252. Excusa absolutoria, que exonera de pena al que paga los impuestos evadidos y sus accesorios, que se puede dar en cualquier etapa del proceso.

³³⁶ Alfredo González, El paralelismo de vías procesales, 47.

³³⁷ Alfredo González, El paralelismo de vías procesales, 47. Matiza al respecto el autor al decir que la determinación de la cuota no es una cuestión prejudicial administrativa absoluta y puede ser modificada en base a una diferente interpretación de la norma tributaria u obedeciendo a hechos que se revelan en el proceso penal, desestimando presunciones, analogías, que son atendidas en el procedimiento tributario y vedadas en el proceso penal. Ibid. 20.

³³⁸ Jorge Figueroa, La prejudicialidad administrativa, 26.

Se critica, que por la prejudicialidad tributaria, los jueces de lo penal, se ven impedidos de determinar de oficio los hechos relevantes desde el punto de vista técnico, para apreciar si se cometió o no un delito tributario. Aunado a lo anterior, el establecer la previa instancia y exigencia de firmeza de la resolución administrativa, resulta incompatible con los plazos de prescripción de delito fiscal.³³⁹

También se señala a la prejudicialidad administrativa de alargar el proceso principal, que se encuentra paralizado, hasta que se resuelvan las cuestiones prejudiciales, así mismo se ve afectada la sana crítica del juzgador ya que debe acatar lo resuelto con carácter previo, sin posibilidad de alterar las declaraciones, además de notar de que cada materia tiene sus propios principios y reglas de prueba de los hechos.³⁴⁰

En tal sentido se decía que la prejudicialidad administrativa era la causa de volver ineficaz la aplicación del delito fiscal, volviéndolo un tipo de carácter simbólico, ya que fueron escasas las denuncias presentadas y todavía menos los procesos penales iniciados.³⁴¹

Se señalaba además esta regulación como uno de los factores de la escasa vigencia del precepto³⁴² y por lo tanto de su fracaso, ya que impedía llevar ante los tribunales a los delincuentes fiscales. Quedando el proceso *“reducido a una mera caricatura, pues da por incontrovertible la resolución*

³³⁹ Véase Ayala Gómez, antecedentes legislativos,52.

³⁴⁰ Alfredo González, El paralelismo de vías procesales,10,45.

³⁴¹ Véase Alfredo González, el paralelismo de vías procesales,48 quien añade que *“se decía esta ley (la ley 20658) no fue aplicada porque requería la determinación del impuesto quedase firme y pasada en autoridad de cosa juzgada (...) lo que podía ser tan extenso que provocaba la extinción penal por prescripción.”* Ibíd. 9; En similares términos, Oriol y Gómez, El delito contra la hacienda pública, 1410.” *La exigencia de firmeza de las actuaciones o de agotar la vía administrativa fue la causa principal de que prácticamente no se sancionasen hechos merecedores de sanción penal,”* Véase. Fernández Bermejo, algunas cuestiones no desdeñables de los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal, 234.

³⁴² Ayala Gómez antecedentes legislativos,51.

*administrativa, lo que reduce la acusación y defensa a meros instrumentos de la administración y a los tribunales a simples máquinas de dictar sentencias.*³⁴³

En El Salvador la prejudicialidad administrativa, en su primera etapa, tuvo escasa vigencia, solamente dos años, y para su derogación en 1995, el legislador utilizó similares argumentos a los mencionados *supra*. Instaurando la prejudicialidad penal, por la cual se eliminan los requisitos de procesabilidad y la facultad de la AT de realizar la tasación de los impuestos.³⁴⁴

En defensa de esta legislación Isabel Espejo, de forma muy atinada, manifiesta que su vigencia fue demasiado breve, como para considerarla fracasada, sin darle tiempo para verificar su funcionamiento, por tanto *“quedó por ver como engarzaba ese régimen estrictamente administrativo de fijación de la cuota con el resultado de los ulteriores procesos judiciales.”*³⁴⁵

3.7. Prejudicialidad penal en delito fiscal

Suprimida la prejudicialidad administrativa, se da paso a la prejudicialidad penal no devolutiva, por la cual se libera al delito de la esfera

³⁴³ Véase. Ayala Gómez, antecedentes legislativos,51. Citando a José María Rodríguez Devesa, en derecho penal español, 6ta. Edición,948. En otro estudio este autor se refiere al delito fiscal como “delito de papel”, entre otros motivos porque a pesar de estar concebido como un delito perseguible de oficio no cabe iniciar un proceso penal para determinar si el delito se ha cometido y quienes son los culpables, sin antes recibir la noticia de que alguien ha eludido impuestos. Cfr. José María Rodríguez Devesa, «El “terrorismo” fiscal», *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 34 (1981):8 .

³⁴⁴ Véase art. 347 Bis, incorporado al CP de 1974, mediante reformas realizadas en 1995. En el considerando I, se dice que la reforma de 1993 es decir, la que incorporó la prejudicialidad administrativa, *“no ha producido los efectos que fueron previstos (...)”* y en el considerando II que *“se vuelve necesario introducir modificaciones a que el mismo se refiere, facilitando en la misma requisitos y condiciones de procesabilidad.”*

³⁴⁵ Cfr. Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 137.

administrativa³⁴⁶, pasando de ser un delito semipúblico o de instancia de parte, a un delito perseguible de oficio, y a provocar la suspensión del procedimiento administrativo y la abstención de sancionar a la espera de las resultas del proceso penal³⁴⁷, en los términos que se explican enseguida.

La prejudicialidad penal tiene por finalidad en palabras de Caro Coria, evitar que *“la administración se arrogue la competencia sobre un caso de posible relevancia penal, de modo que persiga y sancione libremente sin poner el hecho en conocimiento del ministerio público o del poder judicial y sin abstenerse de seguir conociendo el caso.”*³⁴⁸

Lo cual siguiendo al autor antes citado podría conducir a que hechos con relevancia penal queden sancionados como simples infracciones administrativas, aplicada mediante procedimientos expeditos y cuya sanción no refleje toda la desvalorización jurídico social del hecho.³⁴⁹

Se debate que cuestiones prejudiciales pueden aparecer en un procedimiento penal por un delito fiscal, a esta cuestión se puede responder, que lo que en un proceso penal puede constituir el objeto y ser resuelto con efecto de cosa juzgada, consiste en declarar si unos hechos

³⁴⁶ Cfr. Iglesias Capelas, los efectos del proceso penal por delito fiscal, 126.

³⁴⁷ Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 140. Refiriéndose a la reforma efectuada en España, al art.77.6 de la LGT, por medio de la ley 10/1985. En similares términos Oriol y Gómez, manifiestan que por esta reforma se suprimió la condición objetiva de procesabilidad, configurándose el delito fiscal, como público. Véase. Oriol y Gómez. El delito contra la hacienda pública.1410. Otro sucedía en Argentina, cuando mediante la ley 23771 de 1990, se eliminó el requisito de la determinación previa del impuesto, para denunciar y, se imponía la prejudicialidad penal, por la que no se permitía sanción alguna hasta que estuviere firme la sentencia penal. Cfr. Daniel González, el paralelismo de vías procesales.

³⁴⁸ Dino Carlos Caro Coria y Luis Miguel Reina Alfaro, *Derecho penal económico. Parte general. Tomo I*, (Lima: Jurista Editores, 2016)200.

³⁴⁹ Véase Caro y Reina, derecho penal económico,200.

son penalmente ilícitos y si sobre los mismos existe un sujeto responsable³⁵⁰, así como la cuantía del monto defraudado.

Este sistema se destaca por la inmediatez del proceso penal y la libertad de actuación de este fuero que no se encuentra limitado por decisiones de ningún otro órgano del Estado y por el contrario su sentencia resulta vinculante para la Administración Tributaria.³⁵¹

Además de ser el proceso penal el ámbito donde de mejor manera puede ejercerse los derechos y garantías constitucionales.³⁵² Reynal Querol, agrega que esta percepción se debe en parte a razones históricas ya que se ha considerado que la jurisdicción penal, requiere una mayor rigurosidad para declarar probado un hecho, lo que por consiguiente brinda mayor fiabilidad.³⁵³

Por otra parte, se corre el riesgo de que *“el acusado se vea sometido a un procedimiento penal innecesario, con el perjuicio que ello comporta sin haber podido esgrimir esa causa prejudicial para evitar el procedimiento penal.”*³⁵⁴.

Ante el riesgo de la comunicación al ministerio público de casos sin sustento, faltos de investigación de parte de la administración tributaria, Collado Yurrita se pronuncia a favor de la prejudicialidad administrativa ante

³⁵⁰ Reynal Querol, La prejudicialidad en el proceso civil,130.

³⁵¹ Cfr. Alfredo González. El paralelismo de vías procesales, 45.

³⁵² Alfredo González. El paralelismo de vías procesales,45-46.

³⁵³ Reynal Querol, La prejudicialidad en el proceso civil, 142-143. Añade la autora que dentro de los antecedentes de esta figura, en Francia se mencionaba el aforismo *“ Le criminel tient le civil en l'état »*, para indicar que lo penal mantiene en suspenso a lo civil. Ibid.139.

³⁵⁴ Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la hacienda pública, 147. Citando a Manuel Ballbé Mallol y Carlos Padrog Reig, *“La prejudicialidad administrativa en el proceso penal”*, (Madrid: Civitas,2004),184. Alfredo González, el paralelismo de vías procesales, 45, menciona que se critica el modelo de la prejudicialidad penal no devolutivo, en el sentido de que impediría el derecho de defensa del contribuyente, en tanto no se habilita instancia recursiva, mientras se tramita el proceso penal.

supuestos de delito fiscal “Se evitaría el traslado al ámbito jurisdiccional de supuestos que una vez por el juez se aprecian que no gozaban de la entidad precisa para ello, pero que sí han ocasionado notables trastornos para el sujeto imputado.”³⁵⁵

En palabras de Villegas, quien de forma crítica advierte, que el cambio de la prejudicialidad administrativa por la penal en los delitos fiscales significa “establecer una prioridad al juzgamiento en favor de la justicia penal y el desplazamiento de los órganos administrativos especializados en materia tributaria, que quedarán supeditados al resultado del proceso penal.”³⁵⁶

3.3 3.7.1. Efectos de la prejudicialidad penal por delito fiscal

a) Suspensión de las actuaciones administrativas. En materia penal tributaria y producto de la presentación de la denuncia por delito contra la hacienda pública, surge el efecto procesal de la suspensión de las actuaciones administrativas de fiscalización y sancionatorias. Es decir, se produce la litispendencia procesal, por lo cual el procedimiento administrativo queda pendiente a la espera de lo que se resuelva en el proceso penal.³⁵⁷

³⁵⁵ María del Pilar Collado Yurrita, «Procesos por delitos fiscales:La problemática actual», (tesis de doctora, Universidad Autónoma de Madrid, 1992)245.

La Audiencia Provincial de Madrid, se ha pronunciado al respecto advirtiendo que este modelo se puede prestar a que la administración tributaria tome a la ligereza su rol y de forma concreta señala que :“(…) La suspensión del procedimiento administrativo en expectativa de la incoación de otro penal, no puede basarse en meros indicios derivados del primero, so pena de fomentar la desidia de la Administración tributaria, que pudiera sentir la tentación de precipitar la dación del tanto de culpa, lo que produciría, para los órganos inspectores, un doble beneficio: cerrar el caso investigado y permitir que la liquidación se cerrara por el propio órgano jurisdiccional penal, bajo la presión que entraña la amenaza de imposición de una pena y sin posibilidad de un control especializado.” Véase. Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia, ref.659/2004, (España: Consejo General del Poder Judicial,2004).

³⁵⁶ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*,451.

³⁵⁷ Cfr. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la hacienda pública, 124.El autor se refiere al sistema español, en el cual una vez determinada la cuota defraudada

b) En la determinación de la cuota. En la prejudicialidad penal compete al Juez la potestad de liquidar la cuota tributaria en los casos de delito contra la hacienda pública.³⁵⁸ No obstante la determinación de la cuota es una labor compleja para el juez, por lo que termina acudiendo al auxilio de expertos normalmente pertenecientes a la administración tributaria.³⁵⁹

Iglesias Capellas, menciona que en la prejudicialidad penal “(...) *el juez penal aplicará (...) las normas tributarias, tanto para decidir si absuelve al acusado de una defraudación tributaria, como para decidir el importe de la responsabilidad civil sin necesidad de acudir a la administración tributaria o a la jurisdicción contencioso administrativo, que es el órgano competente por razón de la materia.*”³⁶⁰

El delito fiscal se caracteriza, a diferencia de los otros delitos de contenido patrimonial, en que el daño al cometerlo coincide con el presupuesto objetivo del comportamiento tipificado como delito.³⁶¹

En tal sentido su magnitud económica sirve como referencia para establecer lo que constituye delito de una infracción tributaria; interponer la denuncia; conocer el monto de la fianza; regularizar la situación tributaria o excusa absolutoria por el sujeto pasivo; calcular la multa que se impone junto con la pena privativa de libertad; agravar la pena; fijar la responsabilidad civil a cargo del condenado por el delito de defraudación al fisco.³⁶²

por el juez remite para su ejecución a la AT. En El Salvador la ejecución de la sentencia corresponde al Juez de lo penal aun en los casos de delito contra la hacienda pública.

³⁵⁸ Ribes Ribes, actuación de la administración tributaria en supuestos de delito fiscal, 231.

³⁵⁹ Véase. Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales, 245.

³⁶⁰ Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, 160.

³⁶¹ Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, 160.

³⁶² Cfr. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, 157; Héctor Villegas, curso de finanzas, derecho financiero, 452.

Para algún autor este sistema de prejudicialidad penal representa un elevado costo para la administración tributaria el tener que diferir la determinación y cobro de la deuda tributaria hasta que se resuelva la cuestión penal, aunque no resulte necesario.³⁶³ Y es que el fisco queda inhibido de exigir el cobro de la deuda tributaria y, en su caso aplicar las sanciones correspondientes, hasta que quede firme la cuestión penal.³⁶⁴

c) El carácter de cosa juzgada. La cosa juzgada se define como el efecto derivado de la sentencia penal, en virtud de la cual una misma persona no puede ser enjuiciada por los mismos hechos dos veces independiente de cuál sea el sentido del fallo.³⁶⁵ La sanción de la autoridad judicial excluye la imposición de sanción administrativa, de no estimar delito, la administración tributaria continua con el expediente sancionador, sujetándose a los hechos probados por los tribunales.³⁶⁶

En la regulación de los delitos contra la hacienda pública vigente en El Salvador, la sentencia penal solo inhibe a la administración tributaria de sancionar cuando la misma ha sido de condena, por otra parte, si la resolución determina que el monto defraudado es inferior al requerido por

³⁶³ Alfredo González. El paralelismo de vías procesales,46. Sobre la necesidad de esperar las resultas del proceso penal para el cobro de la deuda convertida en responsabilidad civil, Herrero de Egaña, hace una importante aclaración, al decir que la cuota siempre es deuda tributaria y en tal sentido nace antes del delito, que solo es responsabilidad civil por que se paraliza el procedimiento de liquidación, por lo que no habría obstáculo para que la administración tributaria proceda a su determinación y cobro, amparada en el principio de autotutela, aunque advierte que siempre está sometida a control judicial. Cfr. Juan Manuel Herrero de Egaña Espinoza de los Monteros, "Delito fiscal: La compeljidad del papel asumido por la administracion tributaria", (Ponencia s/f, n/l 2015). <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2015/02/Juan-M.-Herrero-de-Egaña.pdf>

³⁶⁴ Alfredo González. El paralelismo de vías procesales,45.

³⁶⁵ Véase. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal,163. En similares términos Sala de lo Constitucional, sentencia: 18-2008

³⁶⁶ Isabel Espejo, Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal,139. En este caso por los efectos de cosa juzgada formal y material que produce la resolución judicial firme sobre la potestad sancionatoria de la administración tributaria, se le inhibe imponer sanción. Cfr. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la hacienda pública,164.

el tipo penal o se declara inexistencia del delito.³⁶⁷ En estos supuestos la administración tributaria retoma sus funciones y reinicia el procedimiento, con el propósito de determinar la obligación sustantiva, por lo que el sujeto pasivo es sometido a un doble procedimiento.³⁶⁸

3.8. El sistema de concurrencia de procedimientos en el delito fiscal

Visto los problemas procesales y sustantivos que se producen en la adopción ya sea de la prejudicialidad administrativa³⁶⁹ o de la prejudicialidad penal en la aplicación del delito fiscal, los Estados van adoptando mecanismos para conciliar ambas figuras y procurar la satisfacción tanto de los intereses que persigue la administración tributaria, como la jurisdicción penal.

Por lo que se propone un modelo de concurrencia de actuaciones simultaneas entre el procedimiento penal, que persigue imponer pena, y, el procedimiento tributario, liquidar y recaudar la deuda tributaria, aunado a una delimitación de los procedimientos tributarios de inspección, fiscalización, liquidación, cobro y de sanción, en tal sentido solo se suspendería el procedimiento sancionatorio, en tanto los otros pueden seguir curso normal.³⁷⁰

En este punto resulta descriptivo lo dicho por Casado Ollero, al afirmar que: *“Si bien todos los poderes públicos tienen un mandato contra el fraude fiscal(...) cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendado, sin que resulte*

³⁶⁷ Isabel Espejo, Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal, 140.

³⁶⁸ Véase art. 251-A Incs. 4, 5 y 6, CP vigente.

³⁶⁹ Se mencionaba que la existencia de un periodo largo hasta que resolución quede firme, lo que implica dificultad en la persecución del delito fiscal, aunado a que el juez se ve limitado en la apreciación de los hechos pues estos ya han sido establecidos por la administración tributaria, etc. Véase. Daniel González, el paralelismo de vías procesales, 40.

³⁷⁰ Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 147.

admisible que la administración tributaria se dedique a la investigación y persecución del delito fiscal, mientras la jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.”³⁷¹

En Argentina con la aprobación de la ley n° 27430 de reforma tributaria, se produce una habilitación del paralelismo procesal en la vía administrativa y penal, al establecer que: *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.”³⁷²*

Este sistema según Rives Rives: *“parte de dos premisas incuestionables (...) el interés general de la Hacienda Pública en el cumplimiento de las obligaciones tributarias impagadas y la necesidad de salvaguardar las garantías constitucionales que asisten a los obligados tributarios.”³⁷³*

En tal sentido, mediante la simultaneidad de procedimiento, se permite la tramitación del procedimiento de inspección tributario pese a la apreciación de indicios de delito.³⁷⁴

³⁷¹Gabriel Casado Ollero, “Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal”, en AA.VV. “estudio en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana”, (Madrid: IEF, 2008),1725. Citado por Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal, 155.

³⁷²Véase. Art.20 de la Ley 27430 de reforma tributaria (argentina: Poder Legislativo Nacional,2017). En el artículo citado se le prohíbe a la autoridad administrativa imponer sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal.

³⁷³ Rives Rives, actuación de la administración tributaria en supuestos de delito fiscal,233. Referido al art. 250.1 LGT de España. En tal sentido se permite por medio del real decreto ley 7/2012 a la administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria, pese a la existencia del proceso penal, se elimina la litispendencia. Véase. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1415.

³⁷⁴Rives Rives, actuación de la administración tributaria en supuestos de delito fiscal,233.

Se da una separación, de tal manera que las etapas o fases del procedimiento de fiscalización tienen diferente propósito, por lo que no son incompatibles entre sí, ya que lo que se prohíbe es la doble sanción, no el doble procedimiento es decir pueden coexistir el proceso penal con los procedimientos comprobación, liquidación y cobro.³⁷⁵ Por lo anterior, se permite, en el caso de delito fiscal, liquidar y cobrar de forma separada tanto el tributo que no es parte vinculada al ilícito como la parte que si lo es, sin esperar el pronunciamiento del juez penal.³⁷⁶

En el modelo español se permite realizar dos liquidaciones una vinculada al delito y la otra no vinculada al delito, la primera no es definitiva, aunque no es impugnabile en vía administrativa, no se paraliza el proceso de cobro, salvo decisión judicial, lo único que se paraliza es el procedimiento sancionatorio.³⁷⁷

Por este mecanismo no se exige a la AT de denunciar, sino que lo que hace es retardar la misma hasta que haya finalizado el procedimiento de comprobación o inspección y practicada la correspondiente liquidación.³⁷⁸

Para Muñoz Conde con la implementación de este sistema se está otorgando un poder predominante a la Administración Tributaria, que ataca

³⁷⁵Rives Rives, actuación de la administración tributaria en supuestos de delito fiscal,234.

³⁷⁶Véase Martínez-Buján, derecho penal español, 667. Agrega el autor, que existe la litispendencia judicial, en el sentido de que se respeta lo que finalmente resuelva el juez, no obstante, está claro que la Administración Tributaria va recobrando autonomía. *Ibíd.* Estaríamos ante un modelo de preferencia penal limitado, que permite a la administración tributaria el ejercicio sus facultades de liquidación y cobro. Cfr. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal,145.

³⁷⁷ Ver arts. 250,251 Ley 34/2015 GTE; con relación al art.305.5 CPE. Esta ley contempla excepciones, en cuyos casos no se puede realizar la liquidación, siendo estos: cuando esta pueda ocasionar la prescripción del delito; no pueda determinarse con exactitud el monto de la liquidación y su atribución a un obligado concreto y, cuando pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación, art.251 LGT.

³⁷⁸ Ribes Ribes, actuación de la administración tributaria,235.

directamente a la jurisdicción penal en cuanto a su independencia y es dudosamente constitucional.³⁷⁹

En el sistema anterior, de diferimiento del cobro que se produce por la espera de la resulta del proceso penal podía provocar situaciones absurdas, tales como, que el defraudador prefiera que se le denuncie por delito fiscal en lugar de que se le practiquen liquidaciones administrativas, ya que el proceso duraría muchos años y de momento no tenía que pagar nada y la pena de prisión era mínima por lo que no supone un ingreso efectivo a prisión.³⁸⁰

Se critica de este sistema, que deja abierta la posibilidad, que en caso de que la determinación administrativa fuere impugnada en el fuero administrativo o en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, mientras se tramita el proceso penal en paralelo, de que las sentencias que se emitan no sean coincidentes.³⁸¹

Por otra parte, también se dice que esta bifurcación de procedimientos pone en entre dicho la seguridad jurídica de los contribuyentes, en tanto se ven sometidos a doble procedimiento, desatendiendo el legislador la premisa que en algunos casos se debe dar prioridad a un órgano sobre otro para encontrar la verdad siendo competente para resolver sobre todas las consecuencias.

³⁷⁹ Cfr. Muñoz Conde, derecho penal parte especial,969.

³⁸⁰ José María Pelaez Martos, *Medidas contra el fraude fiscal en inspeccion, recaudación y planificación internacional abusiva*, (Madrid: Wolters Kluwer, 2018)134.

³⁸¹ Véase. Alfredo González, el paralelismo de las vías procesales, 11, refiriéndose al modelo argentino, el cual para evitar esta situación ha previsto que los fueros administrativos y contencioso se abstengan de sancionar hasta espera la resolución penal. Por su parte en España lo que se ha estipulado es que no se puede impugnar en sede administrativa la resolución de liquidación vinculada al delito que se traslada al fuero penal.

Al respecto son esclarecedoras las palabras de Menéndez Moreno al decir que “ *obcecado el legislador por la celeridad recaudatoria*” ha olvidado que “ *no se puede someter al ciudadano (..) que no tiene culpa alguna de la dilación recaudatoria, que pueda suponer el esclarecimiento de esa “verdad jurídica” a esa especie de bis in ídem que es la actuación conjunta y descoordinada de dos poderes distintos del Estado sobre su comportamiento fiscal presunta y provisionalmente calificado como anómalo.*”³⁸²

3.4 3.9. El sistema de unificación de vías procesales en el delito fiscal

Este sistema implica la asignación de competencias y jurisdicción absoluta al mismo órgano decisor sobre ambas materias tributaria y penal. Por este mecanismo de integración se propende a agrupar en un solo órgano la determinación de la cuota, el delito, las sanciones y las multas, y, este sería la jurisdicción penal, en la cual la administración tributaria ejercería sus acciones reclamando la prisión la deuda y sus accesorios.³⁸³

Por este sistema se invoca a la jurisdicción penal en aquellos casos graves, en cuya vía se discutirá la existencia de la deuda y del delito, quedando fuera de la AT, lo que evitaría la autoincriminación del contribuyente al no tener que aportar información que le es requerida en el procedimiento administrativo, so pena de aplicar sanciones.³⁸⁴

A favor se puede decir que se optimizan los tiempos procesales al llevar aparejado la sanción penal y la determinación tributaria cuya resolución es

³⁸² A. Menéndez Moreno, “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”, revista Quincena Fiscal n°14 (2014) :18. Citado por. José Andrés Sánchez Pedroche, «La reforma parcial de la ley general tributaria operada por la ley 34/2015», *Centro de Estudios Financieros*, (2015) 53-54.

³⁸³ Alfredo González, el paralelismo de vías procesales, 61,64.

³⁸⁴ Alfredo González, el paralelismo de las vías procesales,65.

vinculante para la administración tributaria, lo que conlleva a una recaudación oportuna y la sanción penal evitando sentencias contradictorias.³⁸⁵

En conclusión, se puede decir que este sistema se encuentra todavía como una propuesta para superar las contradicciones existentes en los sistemas antes estudiados.

3.5 3.10. La garantía del *nebis in ídem*, ante la duplicidad de procedimientos o de sanciones

Este principio tiene su fundamento en el art.11 Cn., por medio del cual se determina a nivel sustantivo que una misma conducta contraria a derecho no puede recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho y; a nivel procesal impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos jurídicos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que pueda derivarse la imposición de una sanción penal o administrativa.³⁸⁶

Para que este principio se haga efectivo cuando entran en competencia distintos fueros, para el caso de la administración tributaria y el de jurisdicción penal, la sala de constitucional ha dicho al respecto que:

“En el caso de que aparezcan situaciones que presumiblemente puedan considerarse delitos, la Administración debe poner en conocimiento de la Fiscalía General de la República, tal noticia criminis, sin que pueda actuar hasta que no exista un pronunciamiento por parte del ente fiscal-por ejemplo, archivo-o de los tribunales –sobreseimiento o sentencia, por

³⁸⁵ Alfredo González, el paralelismo de las vías procesales,72.

³⁸⁶ Véase. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal,122.

*ejemplo. Lo cual supone la suspensión del procedimiento administrativo, en aras de salvaguardar la cosa juzgada material.*³⁸⁷

La sanción penal excluye la administrativa, pero no al revés es decir que la sanción administrativa no impide la penal. Además, no hay concurso entre la infracción y el delito. Se considera que se viola esta disposición cuando se condena por el monto evadido, al cual se suma el monto correspondiente a la multa administrativa por una o más infracciones que a la vez constituyen el presupuesto para configurar el delito fiscal.³⁸⁸

En consecuencia, con lo anterior en materia tributaria *“(..) los delitos y las infracciones tributarias son acciones que dañan el mismo bien jurídico: el erario, pero se diferencian por la intensidad del daño, por ello la comisión de un delito tributario subsume la infracción administrativa.*³⁸⁹

La Sala de lo Constitucional ha establecido que cuando en un proceso penal se dicte una sentencia absolutoria o un sobreseimiento definitivo que adquiera la calidad de cosa juzgada, debido a la inexistencia comprobada

³⁸⁷ Sala de lo Constitucional, Inconstitucionalidad, referencia: 18-2008, (El Salvador: CSJ, 2013).

³⁸⁸ Por ej. véase el caso planteado en la sentencia 84-3B-2018, emitida por el Tribunal de Sentencia de Santa Tecla el 05/04/2018. Siendo los hechos determinados según informe de auditoría: evasión intencional del impuesto por presentar declaración de ISR de forma incompleta al no declarar rentas gravadas, art.92 LISR, art.254 inc. 1° y 2 letra 2 del CT, infracción sancionada con multa del 50 % del impuesto evadido. Por lo que se reclamaba en concepto de “responsabilidad civil” el pago de \$147,957.35 por impuesto evadido; \$ 73 978.67 por multa y \$ 62,651.31, por intereses. Al hacer la adecuación de estos hechos se subsumen en el art. 249-A numeral 3 *“omitir hechos generadores”* y *“declarar costos y gastos inexistentes”* con *“el propósito de evadir impuestos”*, en la modalidad de *“declarando información falsa o inexacta”*.

En tal sentido aplicar la pena de prisión, más la pena de multa, constituye a nuestro criterio una doble sanción violatoria de los principios de *nebis in ídem* y de legalidad derivado del derecho a la seguridad jurídica, pues además el tipo penal de evasión de impuestos no contempla la pena de multa.

³⁸⁹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, *La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial* (Gautemala: ICEFI, 2008)17.

del hecho, tales pronunciamientos inhiben a la administración de iniciar o proseguir cualquier expediente.³⁹⁰

La doble sanción solo se justifica cuando se fundamenta en diferentes intereses o bienes jurídicos protegidos por el ilícito administrativo, habiendo en estos casos un concurso ideal.³⁹¹ Además tendría cabida cuando en el proceso penal se probaron los hechos constitutivos de infracción tributaria³⁹², pero no de delito fiscal.

En El Salvador según la regulación del delito fiscal, se tiene que, si la sentencia es condenatoria, inhibe la sustanciación del expediente administrativo. Lo conflictivo resulta cuando el monto es menor al requerido para la existencia del delito y cuando se declara la inexistencia de responsabilidad penal, en ambos casos la administración tributaria retoma sus funciones fiscalizadoras y sancionatorias, para determinar la responsabilidad del contribuyente en dicha sede a fin de liquidar el impuesto.³⁹³

³⁹⁰ Sala de lo Constitucional, inconstitucionalidad, Ref. 18-2008.

³⁹¹Caro Coria, derecho penal económico parte general,212. Se dice que no violenta este principio cuando en la aplicación de una sanción en sede administrativa no se alteran los hechos probados en el proceso penal. Cfr. Alfredo González, el paralelismo de vías procesales,28.

³⁹²Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social,802.

³⁹³ Véase. Martín Alexander Martínez Osorio, «El principio de nebis in idem en el Derecho Penal y en Derecho Administrativo Sancionador salvadoreño», *Ventana Jurídica* 1, n.º enero-junio (2013).131. Añade el autor que en el caso exoneración de responsabilidad penal, no se respeta la cosa juzgada, pues se faculta a la administración tributaria para imponer sanción sobre esos mismos hechos. Ibid.132.

3.6 3.11. Incidencia en la persecución del delito de evasión de impuestos ante los diferentes plazos de prescripción administrativa y penal

Antes de adentrarnos en el tema, se vuelve necesario mencionar que en la legislación tributaria³⁹⁴ salvadoreña, el concepto de prescripción tiene un significado que difiere del generalmente admitido para dicho termino tanto en su sentido legal³⁹⁵ como doctrinal, ya que el concepto se limita solo a uno de los procedimientos,³⁹⁶ que realiza la administración tributaria dentro del cumulo de sus facultades, como lo es la recaudación, es decir el ejercicio de las acciones para exigir la satisfacción de la obligación sustantiva principal y sus accesorios una vez autoliquidados o liquidados de oficio.

En tal sentido los otros componentes que conforman facultades de la administración tributaria no son incluidas en la prescripción. Hablamos de

³⁹⁴ El art. 68 del CT., se refiere al modo de extinguir las obligaciones tributarias. Tenemos que en literal "d" que estas se extinguen por prescripción. Y en su art. 82 se establece que "*las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción*" es decir "por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos (...)". El art.2 n°11 de RACT, define la prescripción como: "el vencimiento del plazo o termino, que una vez materializado imposibilita a la administración para reclamar al deudor moroso la obligación principal y sus accesorios (...)".

³⁹⁵Cfr. el art. 66.a de la LGTE que concibe a la prescripción como "*El derecho de la Administración Tributaria, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*" Que abarca según la letra b el "*derecho (...) para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas*" y además "*el derecho a comprobar e investigar*". Véase art, 66 Bis LGT.

³⁹⁶ Se tiene que las facultades de la AT se materializan mediante procedimientos de **gestión**, dirigido a la verificación del cumplimiento de obligaciones formales, **inspección**, dirigida a comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, practicando las liquidaciones pertinentes para establecer la verdadera situación del obligado tributario y, **recaudación**, que consiste en el ejercicio de la función conducente al cobro de las deudas tributarias. Véanse al respecto los arts. 83.1, 117,141,160 de la LGTE.

Por su parte en el art. 173 del CT salvadoreño se establecen las facultades de la AT, de investigación y fiscalización, dentro de las cuales encontramos procedimientos que se pueden catalogar dentro de una fase respectiva del ciclo tributario.

las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control. Estas facultades se extinguen por caducidad.³⁹⁷

Dicho lo anterior cuando se mencione el termino caducidad, debe entenderse que nos referimos a la preclusión de la facultad que tiene la administración tributaria para investigar y liquidar de oficio el tributo. Y con el termino prescripción, aludimos a la extinción del derecho que posee la administración tributaria para exigir el pago de la obligación sustantiva y sus accesorios.

La caducidad de las facultades de la fiscalización constituye un tema de mucha trascendencia jurídica, en vista de los efectos que conlleva su declaración tanto en la esfera administrativa como en la penal, ya que de esto va a depender que la administración tributaria pueda ejercer sus derechos y facultades para investigar, determinar y liquidar los tributos o incluso comunicar al Ministerio Público aquellos hechos con apariencia delictiva a efecto del ejercicio de la acción penal.

Lo anterior teniendo en cuenta, sobre todo, las diferencias que existen en los plazos de caducidad en el orden administrativo y prescripción en la jurisdicción penal, ya que generalmente los plazos son más cortos en el ámbito administrativo. En tal sentido, su declaración tiene una enorme incidencia en la persecución penal del penal de los ilícitos tributarios.

En el art.84 del CT establece que la obligación sustantiva prescribe a los diez años y que : *“El cómputo del plazo de prescripción comenzará a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuesto autoliquidado por el*

³⁹⁷ El art. 173 del CT, es claro al establecer que la caducidad es *“El vencimiento del plazo o termino, que el Código Tributario otorga a la Administración Tributaria, para ejercer su facultad fiscalizadora y sancionatoria.”* Véase en sintonía con lo anterior el art. 2 n° 10 del RACT.

contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago cuando se trate de liquidación oficiosa (dos meses contados a partir del plazo establecido para el pago, art.74 inc.2 CT.) o imposición de multas aisladas, determinadas por la Administración Tributaria”.

En el art.175 letras a y b del CT se expresa que las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control **caducarán**: *“En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas dentro los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas y para liquidar del oficio el tributo que corresponda (...). Y en cinco años para la fiscalización, liquidación del tributo (...) en los casos que no se haya presentado liquidación”; igual plazo otorga para “requerir la presentación de liquidaciones de tributos.”*

Por otra parte se advierte que el CT no establece un plazo general límite para los procedimientos, sino que, lo regula de acuerdo a cada procedimiento y solo con respecto a las diferentes etapas del mismos, lo cual es cuanto menos atentatorio a la seguridad jurídica y a la celeridad con que se deben tramitar los procedimientos.³⁹⁸A diferencia de otros ordenamientos jurídicos como el español que establece un plazo general en el que se deben realizar los procedimientos, así como las consecuencias de su vencimiento.³⁹⁹

³⁹⁸ Cfr. arts.173-A CT, decomiso de mercadería, Arts.183-186, liquidación oficiosa del tributo, entre otros.

³⁹⁹ Cfr. por ejemplo el art.104 de la LGTE, que establece plazos de resolución de los procedimientos (6 meses, el cual puede aumentarse de acuerdo a la complejidad del procedimiento) de aplicación tributaria y sus efectos. Cuyo incumplimiento tiene efectos tales como los del numeral 4 de dicho art., el cual establece: *“En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.”*

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos: a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán

El computo, *diez a quo*, del plazo de la prescripción inicia, el día que se haya cometido la infracción punible⁴⁰⁰, que no será otro que el día siguiente al último establecido para declarar⁴⁰¹ los hechos generadores y su correspondiente autoliquidación o, a partir del plazo establecido para el pago de la obligación resultante de las liquidaciones de oficio⁴⁰² del tributo.

De acuerdo con el artículo 32 n° 1 del CPP salvadoreño, la acción penal prescribirá después de haber transcurrido un plazo igual al máximo previsto en los delitos sancionados con pena de prisión.

En el caso del delito de evasión de impuestos, cuya pena se fija de conformidad al monto defraudado que va de 4 a 6 años cuando el ISR evadido fuere de ₡300,000 a ₡500,000 colones y si excede esta última cantidad tendrá una pena de 6 a 8 años. En el caso de impuestos que se declaren de forma mensual (IVA) de ₡100,000 a ₡300,000 colones de 4 a 6 años y cuando supera esta cifra la de prisión va de 6 a 8 años. Por tanto, el delito de evasión prescribe a los 6 años en la modalidad básica y 8 años en el tipo agravado.

entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento. En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

⁴⁰⁰ Véase. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 820; Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1623.

⁴⁰¹ En ambos casos los plazos de caducidad comenzarán a contar a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria que, en el caso del IVA, (que se declara de forma mensual) la declaración y liquidación se debe presentar en los primeros diez hábiles del mes siguiente al periodo tributario. Véase arts. 93 y 94 LIVA. En el caso del ISR El ejercicio fiscal inicia 1 de enero al 31 de diciembre, "*debe liquidarse por medio de declaración jurada (...) que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición que se trate.*" Véase Art. 48 LISR.

Según lo anterior el período de prescripción en caso de ISR empezará a contar el primer día del quinto mes (mayo) siguiente al ejercicio que se declara o se debió declarar. Esto como norma general, sin perjuicio de otros plazos establecido para casos puntuales como la liquidación de conjuntos no domiciliados, los anticipos o pagos a cuenta, etc.

⁴⁰² Las liquidaciones de oficio deberán pagarse dentro del plazo de dos meses en que adquiera firmeza la resolución liquidatoria del impuesto. Véase art. 81 LIVA. En el caso del ISR, "*debe liquidarse por medio de declaración jurada (...) que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición que se trate.*"

Sobre la incidencia de los diferentes plazos de prescripción en el proceso penal Queralt Jiménez, refiere que hay tres posturas: La penal o máxima, que dice que no hay comunidad; la restrictiva que postula que si el plazo de la administración tributaria es menor debe tener incidencia y, la mixta, a la que se adhiere el autor, que en algunos casos si en otros no, así tenemos que para los casos iniciados por la hacienda pública, se rige por el plazo administrativo aunque el penal sea más amplio y para los casos iniciados por el Ministerio Público o por el Juez, se rige por lo penal.⁴⁰³

Sin embargo, a pesar de esta separación de efectos, lo cierto es que sí repercute en la persecución penal, y esto se afirma porque generalmente es la administración tributaria la que denuncia o da aviso⁴⁰⁴ al Ministerio Fiscal de la existencia de delitos de defraudación al fisco aun en caso de los países que tienen un sistema de persecución del delito fiscal público no supeditado a la denuncia de la AT. A diferencia del sistema salvadoreño que por mandato de ley establece que la AT es la única facultada para denunciar⁴⁰⁵, aun cuando la acción penal sea de tipo pública.

⁴⁰³Cfr. Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 831-832; De la Mata Barranco, se adhiere a la primera postura, al decir que si bien en España, el derecho de la Administración Tributaria prescribe a los 4 años y a los 5 y 10 años para el Ministerio Fiscal, no hay problema legal en ejercitar la acción penal aun en los casos que a la administración tributaria le haya prescrito el derecho de reclamo administrativamente, ya que la una no condiciona a la otra. Cfr. De la Mata Barranco, delitos contra la hacienda pública, 549.

Martínez-Bujan, es de la opinión que el menor plazo establecido (legislación española) para la prescripción administrativa no es óbice para impedir la persecución penal, por lo que no se puede considerar una condición objetiva de perseguibilidad, ni una atipicidad sobrevenida. Cfr. Martínez Buján, derecho penal económico y de la empresa, 670-671.

En similares términos Mauri y Bañeres, consideran que la prescripción de la facultad de inspección no influye en la capacidad de acción del Ministerio Público, en aquellos supuestos delictivos. Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública y seguridad social, 820.

En otro sentido Oriol y Gómez, refieren que se llegó a considerar que, al tratarse de un delito en blanco, se condiciona la persecución de un delito que administrativamente ha prescrito, en vista de que ya no hay validez del monto económico base del delito, lo que sería una excusa absoluta sobrevenida, sin embargo, sostienen que esta tesis no tuvo acogida en la jurisprudencia. Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1617-1618.

⁴⁰⁴ Véase el art. 23 inc. 2º CT.

⁴⁰⁵ El modo de proceder en los delitos de defraudación al Fisco es mediante informe emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, previo el procedimiento administrativo

A partir del art. 17 del CPP, se regula la forma de ejercer la acción penal por la Fiscalía General de la República. En el caso de los delitos de defraudación al Fisco según su configuración actual son delitos perseguibles de oficio, es decir de acción pública, art. 18 CP. Sin embargo, esta no se puede ejercer sin salvar un requisito de procesabilidad, Art.30 CPP, lo cual consiste en esperar el aviso de parte de la Administración Tributaria, art. 251-A CP, a lo que se añade en algunos casos el agotamiento de la vía administrativa.

En este sentido siendo requisito previo el aviso de la AT para el ejercicio de la acción penal, surgen cuestiones tales como que pasa en aquellos casos en los que ha existido delito de evasión de impuestos, pero la administración tributaria no lo detectó, habiéndole caducado la facultad de fiscalización, pero que de acuerdo con los plazos de prescripción del delito es susceptible de someterse a proceso judicial.

En este supuesto operaría una prescripción tacita del delito fiscal, porque al estar impedida la administración tributaria de sus facultades de determinación y liquidación, ya no puede investigar y por tanto no hay manera de avisar a la FGR, y si así lo hiciera el acto sería nulo por haber sido realizado fuera del plazo de caducidad, es decir ya no podía entrar a conocer la situación tributaria del contribuyente que se encontraba exento de responsabilidad por caducidad. En palabras de Choclán Montalvo: *“La administración no puede comprobar ejercicios- fiscales- cuando ha prescrito el derecho de la administración a comprobar la situación tributaria del contribuyente.”*⁴⁰⁶

correspondiente, el cual en algunos casos se suspende y en otros debe concluir en todas sus etapas incluidos los medios de impugnación lo cual provoca un retardo considerable en la puesta en conocimiento de los hechos al ente persecutor del delito. Véase arts. 249-A y 251 CP.

⁴⁰⁶ Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal.

Por lo que el ministerio público, aunque formalmente no le ha prescrito la posibilidad de persecución del delito, no puede superar el requisito de procesabilidad como lo es la denuncia previa de la AT. En consecuencia, cuando no hay aviso de la administración tributaria dentro el plazo de caducidad administrativa, opera una prescripción tacita o velada del delito fiscal en los plazos de 3 y 5 años que regula el código tributario en detrimento del plazo de prescripción del delito evasión de impuestos que oscila entre 6 y 8 años.

3.11.1. Interrupción o suspensión del plazo de caducidad

La interrupción⁴⁰⁷ de la prescripción, conlleva efectos negativos para el obligado tributario, en virtud de que se pierde el tiempo transcurrido hasta su declaración, el cual reinicia una vez desaparecido el motivo que la produce. De ahí que muchos apelan porque no deba ser cualquier acto el produzca tal efecto sino aquellos que implican una actuación relevante, como la admisión⁴⁰⁸ de la denuncia.

Esto para evitar que se utilice la denuncia como un mecanismo para evitar la prescripción o caducidad, sobre todo cuando se presenta sin fundamento suficiente, es decir, sin al menos apreciar de manera liminar la existencia

⁴⁰⁷ La interrupción de la prescripción implica que el plazo se vuelva contar desde cero, una vez desaparecida la causa que la decreta.

⁴⁰⁸ En tal sentido Oriol y Gómez, al hablar del delito fiscal en España, mencionan que se interrumpía la prescripción con la presentación de la denuncia, ahora se suspende si es admitida y se interrumpe con un acto de autoridad judicial, también se exige la determinación del sujeto imputado y el tributo omitido Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1629;

En similares términos Mauri y Bañeres, afirma que la interrupción de la prescripción se produce el día que el procedimiento se dirija contra el imputado en la denuncia o querrela, sin embargo la jurisprudencia le ha quitado ese valor y solo se suspende y se interrumpe con la resolución motivada en la que se atribuya su presunta participación en un hecho que puede ser delito, con lo que se quitó a la administración tributaria la capacidad de decidir el momento de interrupción de la prescripción. Véase Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 820. Cfr. art. 68 LGT.

del delito y la individualización del imputado.⁴⁰⁹ Por esta forma de proceder, “se estaría dando por buena la práctica de incoar el procedimiento a los solos efectos de interrumpir la prescripción para en un momento posterior indagar prospectivamente la posible responsabilidad penal del investigado.”⁴¹⁰

En tal orden de ideas en el ámbito administrativo tenemos que, para la obligación sustantiva de pago, que prescribe a los diez años, este plazo se interrumpe “con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuado al sujeto pasivo responsable solidario, por la Administración Tributaria”⁴¹¹.

En tanto que el plazo caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, se suspende⁴¹² en los casos en que “sean enviados a la Fiscalía General de la República, para que investigue la existencia de delitos de defraudación al fisco (...) el cual se suspende desde la fecha que la administración Tributaria presente la denuncia (...).”⁴¹³. Como se observa sin ningún requisito que indique la aparente vocación delictiva de los hallazgos encontrados, sino que basta el mero trámite de registro de la denuncia.

Teniendo en cuenta que la caducidad administrativa se suspende por la remisión del aviso al ministerio público. Este se reanuda de nuevo: 1 cuando se desestime la denuncia; 2. Cuando el monto defraudado es

⁴⁰⁹Choclan Montalvo, la aplicación del delito fiscal, 352, al respecto dice “que la incoación de un procedimiento no es mero trámite, sino una decisión judicial de valoración ad limine de la relevancia penal de los hechos y de su atribución.” *Ibid.*

⁴¹⁰ Véase. Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal, 352.

⁴¹¹ Véase arts. 83 Inc.3° y 84 CT.

⁴¹² La suspensión de la prescripción provoca que deje de transcurrir el plazo de prescripción, el cual reinicia desde el punto en que se produjo la suspensión.

⁴¹³ Véase art. 175 Inc. Fn. CT.

inferior a el monto exigido por el delito fiscal o, cuando la conducta del procesado no es constitutiva de delito. Art. 251 Inc. 3° CP.

En estos casos la administración tributaria puede proseguir con las facultades de investigación⁴¹⁴. tendientes a determinar la obligación sustantiva, se entiende por consecuencia que cuando existe sentencia condenatoria, la administración no puede reactivar sus facultades, por el respeto a la cosa juzgada.

3.7 3.12. Requisitos de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal por delito fiscal, especial referencia al sistema salvadoreño

Los requisitos de procesabilidad, constituyen obstáculos al ejercicio de la acción penal, la cual para ejercerla de forma correcta se debe verificar si ha cumplido con dicha formalidad, en el caso del delito de evasión de impuestos, contiene como requisito de procesabilidad la denuncia la cual es un requisito de carácter general, y otro obstáculo lo constituye la prejudicialidad administrativa, a la cual ya nos referimos *supra*, por lo que en los párrafos siguientes se hará especial referencia a la denuncia la cual está reservada a la administración tributaria, que es el único ente que puede dar aviso al ministerio público para el ejercicio de la acción penal.⁴¹⁵

⁴¹⁴ “Luego de retomadas las funciones la Administración Tributaria, puede volver a investigar, nada lo impide, pero cabe plantearse hasta qué punto, y por el principio de proporcionalidad, hasta qué punto, es lo más proporcional (con el ejercicio de *ius puniendi*) continuar una actuación años después que se vio paralizada porque la administración tributaria erróneamente imputó un delito.” Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 158.

⁴¹⁵ Véase. Art.251-A CP; 23 CT; art.30 CPP.

3.12.1. La denuncia

Según nuestro código procesal penal la denuncia⁴¹⁶ constituye uno de los actos iniciales de investigación, es decir un mecanismo por medio del cual se hace llegar una noticia criminal a la Fiscalía General de la República, institución encargada de la investigación de los hechos delictivos y en consecuencia el ejercicio de la acción penal; sin embargo esta denuncia como acto procesal requiere cumplir en ocasiones ciertos requisitos formales para su validez, aspecto que en el caso del delito de evasión de impuestos, es de gran trascendencia, como se dirá en los párrafos siguientes.

Según lo expuesto en el tema de la prejudicialidad en el delito fiscal, dentro de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la acción penal está el de la, prejudicialidad administrativa, que consiste a grandes rasgos en que la administración tributaria fiscaliza y liquida los tributos, sobre los cuales no debe existir recurso impugnativo pendiente, es decir, que adquiera la calidad de cosa juzgada administrativa.

Es en este momento cuando la AT debe comunicar de la existencia de delito de defraudación al fisco. Sin embargo, esta regulación por lo dilatado que puede resultar para la jurisdicción penal, esperar a que se resuelva el procedimiento administrativo, se ha liberado de exigir tal requisito para la interposición de la denuncia atendiendo a la prejudicialidad penal.

En otras legislaciones los delitos fiscales son públicos y por la tanto la denuncia de la administración tributaria no es requisito para el ejercicio de la acción penal, ni esta interfiere en el desarrollo de los procedimientos tributarios. Según lo anterior el delito fiscal en algunas legislaciones es un

⁴¹⁶ Consúltese al respecto los arts. 260- 269 CPP.

delito público⁴¹⁷, en otros semipúblico y en otros de tipo privado⁴¹⁸, en la medida que se pueda ejercer la acción penal de forma oficiosa, o se tenga que esperar la recepción de la denuncia atendiendo como requisito de procedibilidad o su ejercicio compete únicamente al afectado o víctima; en definitiva, se trata de la forma como puede llegar la *notitia criminis* a la jurisdicción penal.⁴¹⁹

a) Naturaleza. Sobre la naturaleza de la denuncia, en algunas legislaciones está constituida como condición objetiva de procedibilidad, en tal sentido no se puede ejercer la acción penal sino es por la previa denuncia del ente facultado por la ley para realizar tal acto.

Por lo que a diferencia de la prejudicialidad que implica conocimiento sobre el objeto del proceso, los requisitos de procedibilidad tienen naturaleza adjetiva, son controles, requisitos u obstáculos impuestos al ejercicio de la acción penal.

En tal sentido se ha dicho que las condiciones objetivas de procesabilidad son “aquellas *especiales condiciones que importan un impedimento formal*

⁴¹⁷ Como por ejemplo en Guatemala, donde la denuncia por la Superintendencia de Administración Tributaria es solo una forma de iniciar una investigación. Cfr. Decreto 17-73 de Código Penal (Guatemala: Congreso General de la República, 1973), art. 358 A. y Decreto 6-91, Código Tributario (Guatemala: Congreso General de la República, 1991), art.70.

⁴¹⁸Se puede citar el caso de Chile, donde la denuncia del Servicio de Impuestos Internos es facultativa, por lo que queda a discreción de dicha autoridad si somete el caso a la jurisdicción penal. Tal como lo dispone art.105 de su Código Tributario “*Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio*”. Véase. Código Tributario (Chile: Junta de Gobierno, 1974).

En similares términos en Uruguay, siendo que la denuncia es discrecional y solo se puede ejercer la acción penal a instancia de la Administración Tributaria, mediando informe fundamentado. Cfr. Decreto-Ley n° 14306 de Código tributario (Uruguay:1974), art.105 inc.1°.

⁴¹⁹ Las formas más usuales suelen ser: dentro de un procedimiento de fiscalización o inspección como consecuencia de las actuaciones de investigación que realizan los delegados de la administración tributaria; por denuncia de terceros ajenos a la administración tributaria y; de oficio por el ministerio público, ya sea que en el curso de una investigación de otros delitos encuentre indicios de delito fiscal o por hechos revelados en los medios de comunicación o avisos de forma anónima. Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1636.

al libre ejercicio de la acción penal, sin cuya concurrencia no es posible ejercerla. (...) condiciones –que- no guardan una relación con los elementos del tipo penal y como ejemplo pueden citarse: la instancia particular en los delitos cuya persecución depende de ella (...); la acusación de la víctima en los delitos de acción privada(..) y otros.”⁴²⁰

Siendo el efecto jurídico que no se puede iniciar un proceso sin cumplir ese requisito o la suspensión del proceso hasta remover el obstáculo formal⁴²¹, en el caso que se haya iniciado.

Al respecto la cámara segunda de lo penal de la primera sección centro de San Salvador, ha establecido que:

“si el ejercicio de la acción penal, depende de la cuestión prejudicial, de una condición objetiva procesabilidad o de un requisito para proceder en la sistemática procesal se entiende que tales cuestiones ya están incluidas en aquellos procedimientos preprocesares, o en situaciones de carácter normativo que es necesario agotar para poder cumplir con el ejercicio de la acción penal, caso contrario el procesamiento se vería afectado según la modalidad de obstáculo que se tenga que resolver.”⁴²²

De lo anterior se colige que estaríamos no ante un delito perseguible de oficio sino ante un delito de instancia de parte o si se quiere semipúblico⁴²³, porque la investigación y el ejercicio de la acción penal surge a partir del aviso interpuesto por la administración tributaria.

⁴²⁰ Sala de lo penal, casación C-49-98.

⁴²¹ Sala de lo penal, casación C-49-98.

⁴²² Cámara segunda de lo penal, sentencia, referencia, 421-2017.

⁴²³ Para ampliar sobre esta categoría de delitos véase. Reynal Querol, la prejudicialidad en el proceso civil, 148.

b) La denuncia como deber general o especial. Se dice que, cuando la denuncia no es preceptiva, se incardina como un deber de carácter general, que tienen los ciudadanos o funcionarios vinculados a la administración pública, cuando en el ejercicio de sus funciones detectan o tengan noticia de un delito, estando obligados a ponerlo en conocimiento de la autoridad competente para su investigación.

Al respecto se discute si la denuncia que interpone la administración tributaria lo hace atendiendo un deber general⁴²⁴ o se debe a un deber calificado que surge de la estrecha relación que posee con el bien jurídico afectado.

Para responder a esta cuestión se debe acudir al ordenamiento jurídico que regula los procedimientos tributarios, en el caso que la denuncia constituya un requisito para el ejercicio de la acción penal y la administración tributaria sea el único medio por medio del cual se inicia un proceso penal,⁴²⁵ en este supuesto estamos ante un mandato imperativo impuesto por el legislador.

En tal sentido no estamos ante un deber general, por lo que la denuncia además de ser obligatoria⁴²⁶, debe reunir ciertos requisitos, es decir debe

⁴²⁴ Como por ejemplo el establecido en el art.265 CPP, relativo a la obligación de denunciar los delitos de acción pública, en cuyo numeral 1 establece que “Los *funcionarios, empleados públicos, agentes de autoridad o autoridades públicas, que conozcan en el ejercicio de sus funciones o en ocasión de ella.*” De ahí se deriva la obligación de los funcionarios o delegados de hacienda de poner en conocimiento de la FGR de los hechos constitutivos de delito de defraudación al fisco.

⁴²⁵ Al respecto es pertinente transcribir el Art.23 inc.2° del CT.” *(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 esta inicie la investigación del delito y ejerza la acción penal respectiva.*”

⁴²⁶ Siempre que se den los presupuestos establecidos, en tal sentido no es un mandato imperativo, sino que la administración tributaria, le asiste cierto margen de discrecionalidad, para valorar su procedencia de acuerdo con la forma que mejor se puede tutelar el bien jurídico. Véase. German Aller. Caducidad de instar en el delito de defraudación tributaria,18.

estar fundamentada, a efecto de no someter a la jurisdicción penal casos de poca relevancia o mínima afectación. Como tampoco le está permitido a la administración tributaria no denunciar aquellos casos con suficientes argumentos para que prospere una acusación penal.⁴²⁷

Por lo que en este punto seguimos German Aller, quien sostiene que la comunicación que hace la administración tributaria es más que una denuncia es una capacidad de instar, y lo explica en los términos siguientes:

“La denuncia de la administración tributaria, es una instancia del ofendido, dado que propiamente no es una denuncia, en tal sentido será un deber del funcionario público instar en la medida que haya una conducta que ataque relevantemente al bien jurídico sujeto a tutela y que la autoridad tributaria no tenga mejor solución por la vía administrativa, pues también entran en consideración los principios penales de subsidiariedad, ultima ratio y minimalismo.”⁴²⁸

Esta particular regulación deposita en la administración tributaria el control sobre los hechos tributarios con trascendencia penal que pone en conocimiento del ministerio público. Lo cual constituye una especie de monopolio en la persecución de estos delitos.

⁴²⁷A este respecto se advierte un conflicto para determinar cuándo el caso tiene la suficiente entidad para trascender la esfera administrativa, en palabras de Queralt Jiménez: *“la gran incógnita aquí es fijar cuando el funcionario tributario entiende que hay delito.”* Queralt Jiménez, derecho penal español parte especial, 829.

⁴²⁸German Aller, «Caducidad de instar en el delito de defraudación tributaria», *Revista de la Facultad de Derecho* n.º 32 enero-junio (2012): 17. Al respecto el actor da una especie de definición de instancia: *“requisito indispensable para proseguir de oficio una causa sujeta a que el ofendido demuestre interés concreto en que se lleve a cabo la acción.”* Es decir, implica la voluntad de que el hecho sea castigado, a diferencia de la denuncia la cual es una mera comunicación de una *notitia criminis* Ibid. 17-18.

Esta regulación puede ser una limitante al ejercicio de la acción penal, aunque no se desconoce que es la administración tributaria, por razones obvias, la que se encuentra en posesión de la mayor información fiscal sobre los contribuyentes, por lo que es la que finalmente termina denunciando.⁴²⁹ En tal sentido es poco común aun en las legislaciones en las cuales se pueden iniciar investigaciones de oficio, la apertura de expedientes por estos delitos.

Así lo explica Sánchez Ostiz, al decir “(...) *La tecnificación del sistema tributario de gestión hace que difícilmente- aunque no es imposible- se tenga conocimiento de delitos contra la Hacienda Pública, sino es por la actuación de los servicios de inspección. Sobre estos cae el deber de impulsar la persecución de delitos...*”⁴³⁰

En este sentido el ministerio público se ve inhibido de recibir *notitia criminis* de particulares o ejercer la investigación de forma oficiosa en los delitos contra la hacienda pública, y es la AT quien canaliza las denuncias de terceros que tengan conocimiento de hechos o situaciones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias penales.⁴³¹

c) La denuncia por delitos contra la hacienda pública en El Salvador. Con las reformas al código penal de 1998, aprobadas en el 2004, que tenían como propósito eliminar los requisitos de procesabilidad y la necesidad de agotar la vía administrativa; obstáculos que según el legislador favorecían

⁴²⁹Véase. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 809.

⁴³⁰Sánchez Ostiz, la exoneración de la responsabilidad penal, 209. Por otra parte, Mauri y Bañeres. advierten que se ha producido un aumento de procesos penales iniciados de forma oficiosa. Cfr. Mauri y Bañeres, delitos contra la hacienda pública, 809.

⁴³¹ Véase art. 36 CT, que establece el procedimiento para la recepción de denuncias, aclarando que no se tendrá 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 la misma.*”

la defraudación de impuestos al ser una limitante para el ejercicio de la acción penal.⁴³²

Se legisló un sistema de prejudicialidad mixta, en el cual en unos casos prevalece la prejudicialidad administrativa y en otros la prejudicialidad penal. En ambos casos la administración tributaria mantiene la autonomía sobre la denuncia, por lo que no se pueden iniciar investigaciones sin su consentimiento, a pesar de estar configurados estos delitos como de acción pública.⁴³³

Este sistema se caracteriza por su peculiaridad⁴³⁴, además de ser compleja su comprensión, pues no se entienden los criterios o la lógica utilizada para separar unos supuestos de otros, además porque delega facultades investigativas a la Administración Tributaria para que pueda seguir investigando a pesar de los indicios delictivos, con lo cual se produce una extensión de sus competencias invadiendo esferas que son propias del derecho penal.

En tal sentido la administración tributaria tendrá dentro del procedimiento fiscalización que, discernir no solo si la conducta tiene apariencia delictiva, sino que además debe determinar si amerita que suspenda el procedimiento administrativo para dar entrada a la jurisdicción penal o por el contrario prefiere seguir con el procedimiento, es decir agotar la vía

⁴³² Véase D.L. 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, T. 365, de 22 de noviembre de 2004, de reformas al código penal, considerando III. *“Que, asimismo, el agotamiento de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal en ciertos delitos contra la Hacienda Pública vuelve inocuas las pretensiones del Estado de combatir las conductas delictivas relacionadas con la defraudación de impuestos internos, lo cual induce al incumplimiento de obligaciones tributarias”* y;

Considerando IV. *“Que por las razones expuestas es necesario reformar el Código Penal, con el objetivo de dotar al Estado de las herramientas legales que permitan aplicar medidas sancionatorias disuasivas que desestimulen la evasión de impuestos internos.”*

⁴³³ En este caso los delitos contra la hacienda pública constituyen una excepción al ejercicio de la acción penal pública que corresponde a la FGR, art.17 CPP.

⁴³⁴ Núñez, Ascençao y Riesco, *El delito fiscal en America Latina*, 93.

administrativa, aunque se trate de hechos tributarios que encajan en la descripción del delito.

Para ello el legislador salvadoreño ha previsto modalidades del delito de evasión de impuestos, que requieren el agotamiento de la vía administrativa según el art.251-A.CP: “declarando *información (...) inexacta*”, Art.249-A n° 3; “*excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello*” Art.249-A n° 4); “*declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido*” Art. 249-A n°7.

Las otras modalidades del delito de evasión de impuestos, que no requieren el agotamiento de la vía administrativa, según el art.251-A.CP: “*No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias*” Art.249-A n° 1; “*Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación*”, Art.249-A n° 2; “*Declarando información falsa(...)*”⁴³⁵Art.249-A n° 3; “*Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias*”, Art.249 A. n° 5; “*No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas*”,249-A n° 6; “*Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.*” 249-A n° 8.

De lo anterior se colige que, de las ocho modalidades de ejecución del delito de evasión de impuestos, en tres se requiere agotar la vía administrativa y en cinco no es requisito. Por otra parte, no se advierte el criterio que utilizó el legislador para esta clasificación, ya que no parece ser la gravedad o la

⁴³⁵ Como ejemplo de lo complejo de este modelo de prejudicialidad, en este numeral si la información es inexacta se tiene agotar la vía administrativa, pero si es falsa, implica prejudicialidad penal por la que se suspende el procedimiento administrativo de fiscalización, como se observa un mismo numeral implica dos procedimientos diferentes por lo que AT tributaria deberá determinar cuándo una declaración es falsa o inexacta, siendo común que se decante por la primera opción para enviar los casos a la jurisdicción penal.

mayor lesividad⁴³⁶ del comportamiento, sino más bien una selección antojadiza.

d) Requisitos de la denuncia en caso de prejudicialidad penal. En este caso tal como lo prevé el art. 251-A, CP, que el “aviso” a si se nombra tal acto en esa disposición jurídica, pero según lo dicho anteriormente se trata de una denuncia cualificada, en tal sentido, debe cumplir con los requisitos que se encuentran tanto en la normativa penal, procesal penal y tributaria, por lo que dicho aviso se debe de acompañar de todos aquellos documentos que sirvieron de base para llegar a las conclusiones vertidas en el informe de auditoría, que da sustento al mismo.

Este aviso debe ser avalado por el director y subdirector, en su calidad de representantes de la DGII. Lo cual persigue dotar de legitimidad al informe y evitar denuncias infundadas. Y debe comprender *“todos los hechos detectados durante el o los periodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización.”*⁴³⁷

Además, dicho informe deberá contener una descripción de los hallazgos encontrados que a la vez constituyen indicios de delito y que se subsumen en las modalidades del Art.249-A que no requieren agotamiento de la vía

⁴³⁶ Como por ejemplo las modalidades n° 4 y 7 del 249-A, se perciben como más lesivas al bien jurídico, pues en el primer caso implica no declarar hechos generadores, que constituyen la base tributaria o el supuesto de hecho del que nace la obligación; en el segundo supuesto el sujeto obligado busca reducir al máximo el monto a pagar, constituye de los medios más utilizados para evadir impuestos y el núcleo de la conducta típica del delito. A diferencia de los numerales 1 y 2, que no se pueden considerar delitos de evasión de impuestos en sentido estricto, sino delito de naturaleza contable, con carácter instrumental para cometer el delito.

⁴³⁷ El auto de designación constituye la expresión de las facultades de la administración tributaria y en el expresa el objeto y extensión del procedimiento a realizar por lo que sirve de control de la actividad de los auditores delegados, en tal sentido el informe refleja la metodología utilizada y las conclusiones arribadas, con al menos los elementos que se señalar en los arts.124-126., RACT.

administrativa, y, contener la determinación administrativa del monto evadido⁴³⁸, esto como elemento del tipo penal y requisito de procedibilidad.

3.13. El expediente administrativo por delito fiscal

El expediente administrativo relativo al delito fiscal se define como “(..) *El conjunto de actuaciones llevadas a cabo por los órganos de la administración tributaria, tendentes a la comprobación, investigación y verificación de determinados hechos, en los que pudiera aparecer indicios de delito.*”⁴³⁹

Según Choclán Montalvo, el expediente contiene actas y diligencias que constituyen la documentación de las actuaciones practicadas por los auditores de hacienda y reflejan los hechos relevantes para la liquidación tributaria, ya sea para proponer la regularización tributaria o dar aviso de un delito fiscal.⁴⁴⁰

En el derecho comparado tenemos el caso de España, que según el art. 141 y sigs. de la LGT, las actuaciones de inspección se documentan en comunicaciones, diligencias, informes y actas, los cuales tienen la consideración de documentos públicos y harán prueba de los hechos, salvo prueba en contrario. Pero esta valoración se debe circunscribir al ámbito administrativo, no al penal pues sería violatorio de la presunción de inocencia.⁴⁴¹

⁴³⁸ Esta determinación tiene una naturaleza provisional, por lo que puede ser objeto de contradicción y en todo caso sujeto a modificación del juez. Sin embargo, en la práctica constituye la prueba con la que la FGR fundamenta el requerimiento fiscal.

⁴³⁹ Eduardo Gutiérrez Gómez, Luis Lafont Nicuesa y Enrique Remón Peñalver, *La aplicación práctica del delito fiscal: especial referencia a la regularización y a la responsabilidad penal de la persona jurídica*, (Madrid: Wolters Kluwer, 2021)173.

⁴⁴⁰ Véase. Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal,433.

⁴⁴¹ Véase. Gutiérrez, Lafont y Peñalver, la aplicación práctica del delito fiscal, 174.

3.14. Valor probatorio del informe de auditoría y sus anexos en el proceso penal

El informe de auditoría es el producto que resulta una vez concluido el examen de auditoría, para emitir este informe los delegados de hacienda recopilan información obtenida de diversas fuentes, la cual a su vez constituye el respaldo al informe de auditoría, por lo que forma parte del mismo expediente.

Este expediente de la inspección o fiscalización en tanto acto previo de la incoación del procedimiento penal tiene un valor de denuncia.⁴⁴² En cuanto a su contenido este puede ser valorado como prueba documental objeto de valoración judicial, por lo que no constituye una prueba preconcebida o presunción legal de culpabilidad, que se dispense de toda prueba respecto a los hechos denunciados.⁴⁴³

Ahora bien, en particular sobre el informe de auditoría, de igual manera, no constituye prueba documental sino un elemento más de valoración, que debe ser desfilado en el plenario junto con la declaración del funcionario que lo suscribió, por lo que el medio de prueba no es el documento, sino el material reproducido en el juicio oral con sujeción al principio de contradicción. Es más, el juez penal puede y debe pronunciarse sobre los eventuales vicios de nulidad del expediente en cuya conformación hayan incurrido la administración tributaria.⁴⁴⁴

⁴⁴² Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1600; Choclan Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 433.

⁴⁴³Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 433. Agrega el autor que el expediente solo se refiere a los hechos comprobados directamente por el funcionario, no a calificaciones jurídicas, juicios de valor u opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias. Ibid.434.

⁴⁴⁴Véase. Choclan Montalvo la aplicación práctica del delito fiscal, 435-436.

Sin embargo, en la práctica y sobre todo en la etapa de investigación, la fiscalía general de la república, la considera como la prueba fundamental, tal es así que lo dicho por la administración tributaria en el informe de auditoría es el fundamento para presentar el requerimiento fiscal y dar inicio al proceso penal, y hasta para fundamentar la acusación luego de la instrucción y su contradicción en el juicio.

El Tribunal primero de sentencia de San Salvador advertía del peligro que implica para el contribuyente, el valor que le da la fiscalía general de la república al informe remitido por la administración tributaria, el cual se limita a transcribir en el dictamen de acusación, sin realizar labor investigativa, al manifestar que *“ se advierte al respecto que dentro de la relación de los hechos acusados, básicamente se resume o se hace un extracto del aviso que el Ministerio Publico Fiscal recibió de la Dirección de impuestos internos.”*⁴⁴⁵

Sobre este punto proseguía este tribunal *“(…) En vista de que únicamente se apoyó la representación fiscal, en un peritaje que retoma un informe de auditoría y no se hizo una investigación de campo como para determinar, el estado del negocio, su establecimiento... si tiene bodegas, si se trata de mayorista o un vendedor a detalle que es punto medular en torno a la imputación como para poder determinar (...) está obligado a llevar registros.”*⁴⁴⁶

Sobre este documento, se dice que no se trata de una pericia, sino que es realizado como parte de las auditorías a los contribuyentes por la administración tributaria; por lo que se considera como un informe de

⁴⁴⁵Tribunal primero de Sentencia San Salvador, sentencia, referencia: 248-1-2015. (El Salvador: CSJ,2016).

⁴⁴⁶Tribunal primero de sentencia de San Salvador, ref. 248-1-2015.

carácter técnico introducido como prueba documental que se somete a la inmediación mediante los testimonios de los peritos.⁴⁴⁷

Este informe tal como se ha señalado previamente tampoco constituye prueba por sí mismo, en tal sentido debe ser sometido a contradicción en el debate y ser explicado por los técnicos que lo elaboraron mediante su declaración en la vista pública del proceso.⁴⁴⁸

Al respecto es importante mencionar la distinción que realiza Choclán Montalvo, al decir:

Que los técnicos de hacienda que realizan la determinación tributaria intervienen en el proceso penal como testigos para declarar sobre las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento donde se detectaron los indicios de delito. No obstante, puede intervenir como testigo-perito, si es requerido así por el Juez, para que emita una opinión técnica. Interviene como perito, el funcionario que, sin haber participado en la comprobación administrativa, colabora con la emisión de un informe técnico relativo a la existencia de indicios de delito o sea llamado por el juez para desempeñar un servicio pericial.⁴⁴⁹

Por lo que el informe de auditoría se considera que tiene el valor de un informe técnico⁴⁵⁰, se presume la objetividad del mismo por la calidad de las personas que lo elaboran, que, aun siendo funcionarios o empleados de la administración tributaria, se consideran que actúan con imparcialidad, no obstante, debe someterse a contradicción.

⁴⁴⁷ Tribunal primero de sentencia de San Salvador. Sentencia, ref.248-1-2015.

⁴⁴⁸ En el proceso penal, al técnico que realizó el informe se tiene como testigo que declara como funcionario de la administración tributaria, y se le limita a su actuación como tal. Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1586-1587.

⁴⁴⁹ Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 439.

⁴⁵⁰ Bravo Figueroa, la prejudicialidad administrativa, 43.

La Cámara primera de lo penal de San Salvador, al respecto hace una puntual recriminación a una juez de sentencia, que se ha limitado a “*transcribir el dictamen de acusación, el informe de fiscalización y el informe pericial, sin hacer valoración algún respecto.*”⁴⁵¹ Por lo anterior se concluye que en nuestro sistema procesal el informe de auditoría constituye un elemento probatorio, que sirve tanto para fundamentar el ejercicio de la acción penal, como para establecer la responsabilidad penal del contribuyente imputado del delito fiscal.

3.15. Valor de los peritajes en el proceso por delito fiscal

Los peritajes al ser confeccionados por personas calificadas en determinados conocimientos, lo que resulta clave en el acotamiento de los hechos o datos de interés para determinar una realidad económica o tributaria y para ello necesariamente una interpretación jurídica de la norma.⁴⁵²

No obstante el juez no puede darle valor automático a la conclusión de tales peritajes, de hacerlo implicaría dejar de lado su función, la cual consiste precisamente en la fijación de los hechos objeto de enjuiciamiento y la aplicación del derecho, función que es indelegable, caso contrario “*serían los peritos quienes apliquen el derecho*”, por lo que debe excluir aquellos juicios de valor incorporados en sus informes, ya que estos no corresponden al perito y, no deben ser objeto de valoración por el juez.⁴⁵³

Como ejemplo concreto se puede señalar el caso, en el cual el peritaje realizado por una funcionaria de la administración tributaria confirmaba el

⁴⁵¹ Cámara primera de lo penal de la primera sección del centro San Salvador, apelación, referencia:310-SC-2016, (El salvador: CSJ,2016).

⁴⁵²Véase, Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1607, citando la Sentencia del tribunal supremo español 990/2013 de 30 de diciembre.

⁴⁵³ Véase. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1605, citando la Sentencia del Tribunal Supremo español 202/2007 de 20 de marzo.

informe de auditoría realizado por delegados de la misma administración tributaria, para la cual labora; el Juez Primero de Sentencia de Santa Tecla, le ha restado mérito por considerar:

*(...) que no es descabellado el considerar una especie de sospecha en cuanto al peritaje realizado porque (...) no obstante ella ha mencionado que ha realizado el peritaje de manera independiente, pero su dependencia laboral como empleada del Ministerio de Hacienda, de quien se dice la parte ofendida (...) el estar percibiendo un salario u honorarios de parte de dicha institución hace considerar la sospecha a este juez de parcialidad y ello resta valor probatorio a su información.*⁴⁵⁴

A manera de conclusión sobre este punto se sostiene que el informe pericial de los funcionarios de hacienda u otros peritos solo permiten acreditar hechos fiscalmente relevantes, pero no sirven para fijar su significación jurídica tributaria, pues esta debe ser realizada por el juez penal, a quien corresponde la labor de subsumir los hechos con relevancia fiscal en el tipo penal.⁴⁵⁵

⁴⁵⁴ Tribunal Segundo de Sentencia, resolución 84-3B-2018. De otra opinión es Choclán Montalvo, al afirmar que los peritos de hacienda, por el solo vínculo laboral, no pueden ser recusados alegando pérdida de imparcialidad, ya que estos funcionarios se deben a intereses generales y la parte contraria puede proponer prueba pericial alternativa, salvo que hayan sido los mismos que realizaron la fiscalización que motivó la denuncia, de igual forma el dictamen se somete a contradictorio. Ibid. 437-438.

⁴⁵⁵ Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 436.

CAPÍTULO IV

LA AFECTACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA ANTE LA FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS

Sumario.4.1 Introducción.4.2 El derecho de defensa, fundamento constitucional.4.3 Principios y garantías instrumentales al derecho de defensa.4.4 Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización.4.5 Omisiones que se producen ante la falta de agotamiento de la vía administrativa.4.6 Derecho a lo no autoincriminación con relación a un futuro proceso penal por delito de defraudación al Fisco.4.7 La lesión al principio de igualdad ante la selección discrecional de la AT de los casos que remite sin agotar la vía administrativa.4.8 Tutela Judicial efectiva y derecho al juez predeterminado por la ley.4.9 Derecho a la seguridad jurídica.4.10 Resoluciones de la Sala de lo Constitucional sobre la vulneración de derechos ante la falta de agotamiento del procedimiento de fiscalización.4.11 La prejudicialidad devolutiva como mecanismo para tutelar de mejor manera el derecho defensa de los contribuyentes sometidos a proceso penal.

Resumen

En el presente capítulo, se parte de un análisis de los fundamentos constitucionales del derecho de defensa ,y las garantías y principios instrumentales de este derecho, que hacen que su aplicación práctica se materialice en todo proceso o procedimiento; además se hace, una referencia especial a la vulneración que se produce al derecho de defensa, en los casos, que la administración tributaria haciendo uso discrecional de la forma de proceder, por el tipo penal de evasión de impuestos, da aviso a

la Fiscalía General de la República, sin emitir una resolución de fondo sobre la verdadera situación tributaria del contribuyente. Lo cual deja al contribuyente en estado de indefensión, ya que no se le notifica de su nueva situación jurídica, ni se le da la audiencia ni oportunidad de presentar pruebas para desvirtuar lo sostenido por la administración tributaria, a efecto de evitar un proceso penal que implica una mayor afectación a sus derechos individuales en comparación con un procedimiento administrativo.

4.1 Introducción

En el desarrollo de este estudio se ha señalado que la forma como está configurado el modo de proceder en los delitos contra la hacienda pública en El Salvador, constituye una posible vulneración al derecho de defensa de los contribuyentes, en el sentido de que al no agotarse el procedimiento administrativo, como requisito previo a instar la acción penal, priva al contribuyente de ejercer los mecanismos de defensa tanto en sede administrativa como ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Lo anterior se dice porque, la configuración actual de los delitos contra la hacienda pública deposita un poder discrecional en la administración tributaria, para decidir entre lo que se considera delito o infracción tributaria. Por lo que para no abusar de estas potestades deberá someter su actuación a los límites que marca el procedimiento tributario y ser sumamente diligente en su comportamiento y observar todo el sistema de garantías que el ordenamiento jurídico ha previsto a favor del contribuyente.⁴⁵⁶

⁴⁵⁶ Cfr. Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales, 113. Prosigue la autora al advertir que la AT deberá ponderar las circunstancias que rodean la elusión en el sentido si esta se produjo por una discrepancia técnica en la apreciación de la norma fiscal y además debe considerar que la utilización indiscriminada que se haga del instrumento de la denuncia podría generar serios obstáculos en las actuaciones del ministerio fiscal y de los tribunales incrementándoles su carga de procesos. Ob.cit. 130-131.

Del conflicto que se produce entre el respeto a los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento administrativo y el interés de la administración tributaria de privilegiar la prejudicialidad penal de las infracciones tributarias, se tratará en los apartados siguientes.

4.2 El derecho de defensa, fundamento constitucional

El derecho de defensa tiene su fundamento en el art.12 de la Cn., aunque vinculado en mayor medida al proceso penal, el mismo tiene aplicación en el derecho administrativo sancionador, pues ambas categorías son expresiones de una misma potestad que poseen los Estados para sancionar en el ejercicio del *Ius Puniendi*.

Se considera que las infracciones y sanciones penales y las infracciones y sanciones administrativas son esencialmente iguales, siendo configuradas por el legislador, aunque con diferentes matices, persiguen como finalidad común, el castigo y la intimidación.⁴⁵⁷

En tal sentido se puede afirmar que la diferencia entre ambos ordenamientos jurídicos se basa en cuestiones formales no en el distinto contenido de antijuridicidad: *“Así, se dice que estamos ante un ilícito penal si los órganos que sancionan pertenecen a la Administración de Justicia y ante un ilícito administrativo si son los órganos administrativos los encargados de ello. El bien jurídico protegido por ambas ilicitudes, la tributaria y la penal, es idéntico, con independencia de los distintos*

⁴⁵⁷Véase. Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales,160. Señala la autora que la diferencia entre una infracción penal y una administrativa es de carácter puramente formal y será el órgano que las aprecia y aplica el que de la categoría de una u otra, siendo un dato relevante que los regímenes jurídicos aplicables a otra difieren pues las infracciones delictivas son competencia de la jurisdicción penal y las infracciones administrativas son competencia de la administración en uso del poder sancionador conferido.Ob.cit.161.

objetivos político-criminales que, de manera secundaria, persigan ambos ordenes jurídicos."⁴⁵⁸

Esta concurrencia de ordenamientos jurídicos que tienen como finalidad proteger un mismo bien jurídico, es relevante en el delito fiscal, en el que confluyen a su tutela las sanciones penales y las sanciones administrativas, con análoga función de protección.⁴⁵⁹ Por lo que deben de privar en esencia los mismos principios y garantías, con diferentes matices debido a los diferentes órganos que actúan y el cauce procedimental por el que se desarrollan.⁴⁶⁰

No obstante, a pesar de conservar una misma entidad difieren en cuanto a la intensidad en su aplicación, reservándose el derecho penal para los ataques más graves a determinados bienes jurídicos. En tal sentido la intervención punitiva constituye un medio de protección subsidiario cuando se ha demostrado la ineficacia de otros sectores del ordenamiento jurídico para la solución judicial de una controversia.⁴⁶¹

De tal manera que se puede decir que el derecho de defensa se aplica de forma plena en el proceso penal y, con matices, en cualquier otro procedimiento, desde luego, también en el procedimiento sancionador tributario, considerando que la mayoría de las pruebas que servirán para sancionar por infracción tributaria se obtienen en el procedimiento de fiscalización o inspector.⁴⁶²

⁴⁵⁸ Miguel Bajo Fernández, «El tribunal supremo y la prescripción del delito fiscal», *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 8 (2016).78.

⁴⁵⁹ Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal,28.

⁴⁶⁰ Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales,162.

⁴⁶¹ Véase. Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal,28.

⁴⁶² Carlos David Delgado Sancho, «El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario» (Completense de Madrid, 2017).

Esto lo establece en la Convención Americana sobre Derechos Humanos conocida como Pacto de San José, el cual en su art. 8 , sobre el derecho de defensa establece “ *Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad a la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil , laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*”

4.3 Principios y garantías instrumentales al derecho de defensa

El derecho de defensa, precisa para su plena efectividad del respeto de un conjunto de derechos instrumentales que deben tener aplicación en todo procedimiento, como el derecho a ser informado de la acusación, a la aportación y proposición de pruebas, a la asistencia técnica, a no declarar contra sí mismo.⁴⁶³

Para que el derecho de defensa tenga una aplicación plena debe englobar una serie de garantías tal como bien lo dice García Vizcaíno:

*“comprende la posibilidad, brindada a toda persona a ser oída y de probar los extremos en que se basa su derecho, y se manifiesta mediante determinados poderes jurídicos: el que posibilita intervenir en el proceso a fin de conocer los hechos atribuidos y la prueba de cargo; el de declarar libremente con relación con tales hechos, asegurándose el contradictorio; el de ofrecer y producir pruebas pertinentes para demostrar su inocencia o cualesquiera circunstancias benéficas; el de alegar con miras a obtener un pronunciamiento jurisdiccional favorable.”*⁴⁶⁴

⁴⁶³ Véase. Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales,169-184.

⁴⁶⁴ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario Tomo 2*, (Buenos Aires :Editorial Depalma,1997),100-101.

Sobre el derecho de defensa y garantía de audiencia la Sala de lo Constitucional, ha mencionado que son mecanismos que “disciplinan *el cauce secuencial del procedimiento a seguir en la medida que su diseño otorgue oportunidades reales de intervención a las partes, particularmente a quien se muestre como el sujeto procesado por el supuesto cometimiento de una infracción.*”⁴⁶⁵

Y amplía este tribunal al decir que “*el derecho de defensa supone el uso de facultades relativas a la utilización de los medios de prueba pertinente para su defensa y esgrimir argumentos contrarios a la tesis acusadora.*”⁴⁶⁶

4.4 Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización

En el ámbito tributario el derecho de defensa tendría que tener plena aplicación en vista que de manera formal se garantiza el derecho de contradicción de los contribuyentes, que comprende el derecho a ser oído sobre las infracciones que se le atribuyen, para lo cual se le debe conceder audiencia y un plazo para defenderse, brindándole la oportunidad de ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de la mismas; el derecho a que se emita una decisión fundada, a interponer los recursos correspondientes y de acceso al expediente.⁴⁶⁷

En tal sentido el derecho de defensa implica el poder utilizar todos los mecanismos establecidos por el ordenamiento jurídico para la defensa

⁴⁶⁵ Sala de lo Constitucional, sentencia 18-2008.

⁴⁶⁶ Sala de lo Constitucional, sentencia 18-2008.

⁴⁶⁷ Véase art.4 numerales 1-4, relación con arts. 34,35,37, 200, 259 del CT. Aunque con limitantes cuando no se agotan los procedimientos de fiscalización y de liquidación de oficio de tributos.

efectiva de sus intereses. En este orden de ideas, la privación o disminución de los medios significa dejar al contribuyente en estado de indefensión.⁴⁶⁸

En un procedimiento de fiscalización tributaria, el derecho de defensa se concreta en la posibilidad de aportar y proponer pruebas y alegar lo que convenga al derecho del contribuyente inculpado, sin menoscabo a la presunción de inocencia que debe privar en el procedimiento de fiscalización por el que debe ser la administración tributaria a quien le corresponde probar los hechos constitutivos de una infracción.⁴⁶⁹

En los casos que previo a interponer aviso ante el Ministerio público, se requiere que la resolución administrativa sea firme es decir que no existan juicios pendientes, se advierte que se tutelan de una mejor manera los derechos de los contribuyentes pues se le permite ser oídos sobre las infracciones tributarias que se le atribuyen, así como la oportunidad presentar pruebas para desvirtuar los sostenido por la administración tributaria, no así en los casos que se interrumpe el procedimiento, pues se priva al contribuyente de las derechos y garantías establecidos para la defensa de sus intereses.

La garantía de audiencia y defensa es conforme con los mismos principios que informan el código tributario, su reglamento y demás leyes tributarias, por lo que en principio deberían ser aplicados en todos los procedimientos que realiza la Administración Tributaria. A continuación, se analizarán estos

⁴⁶⁸ Siguiendo a Gavaldó, por indefensión se entiende “*cualquier limitación esencial de la capacidad de reacción efectiva ante una imputación.*” Véase Jessika Gavaldá, Tutela Judicial efectiva, 145 citando a Antonio Morillo Méndez, en “*Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la hacienda Pública*”, (Valencia: Ciss Praxis, 2000), 243.

⁴⁶⁹ Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales, 174, 177. Sin embargo, debido a la configuración de las normas tributarias, en las cuales las infracciones se consuman con base a presunciones y a veces con reversión de la carga de la prueba, en tal sentido se trataría entonces de ver si este ámbito se garantiza las posibilidades de proposición y aportación de elementos de prueba imprescindibles para su defensa. Ob. Cit. 178.

principios y garantías y si los mismos son aplicados en los casos que se advierta la apariencia delictiva en un procedimiento de fiscalización.

a) Principio de legalidad. En materia tributaria este principio se refiere al acatamiento por la autoridad administrativa de lo previsto en las leyes, es decir debe actuar de conformidad a lo que la ley prescribe.⁴⁷⁰ La ley es el instrumento que debe regir toda actuación de la administración tributaria. Art.3 CT. que es una derivación del principio de legalidad tributaria que establece en el art. 231 de la Cn.

Con base en el principio de legalidad administrativa “(se) somete los actos concretos de la Administración a la observancia de las disposiciones de carácter general previamente dictadas, y cuando el acto administrativo previo sirve de fundamento a la incoación de un proceso penal, incorporándose su contenido a la causa penal, corresponde al juez penal verificar si en la actuación inspectora se ha respetado el principio de legalidad administrativa.”⁴⁷¹

De lo anterior se colige que el principio de legalidad debe ser verificado por la propia administración y en el caso que se remita denuncia, compete al Ministerio Público controlar la actuación de la administración tributaria⁴⁷² en el sentido de que ésta haya sido respetando los derechos y garantías del inculpado y, si el caso se judicializa compete al juez controlar la actividad de fiscalización y la investigación realizadas tanto por la AT y por la FGR.

⁴⁷⁰ Para ampliar sobre el principio de legalidad en materia tributaria, véase. María Alejandra Salas Febres, *El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria*, en temas actuales de derecho tributario, Ob. cit. 45 y sigs.

⁴⁷¹ Choclán Montalvo la aplicación práctica del delito fiscal. 436.

⁴⁷² Véase. Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales, 146, añade la autora que el ministerio público, debe controlar la observancia de principios constitucionales en el desarrollo del expediente administrativo penal. *Ibíd.*

Por otra parte, la legalidad se infringe cuando la administración tributaria haciendo un mal uso de la potestad que le confiere la ley opta por valorar casos para los cuales la ley contempla que se agote el procedimiento administrativo, como casos de naturaleza penal. Esta discrecionalidad de la denuncia le permite elegir entre las conductas fraudulentas descubiertas, cuales finalmente criminaliza.⁴⁷³

En apoyo de lo anterior la SC ha dicho que el principio de legalidad se vulnera cuando la Administración Tributaria hace una interpretación analógica y extensiva de la norma penal al tratar de encajar conductas que de forma inequívoca no coinciden con la descripción típica del delito. En consecuencia, la AT estaría aplicando indebidamente la forma de proceder, mediante aviso ante la FGR, por supuestas conductas que no están establecidas en los artículos 249-A y 251-A del Código Penal, sin haber agotado el debido proceso de tasación de impuestos mediante la emisión de una resolución definitiva.⁴⁷⁴

A criterio de la Cámara Segunda de lo Penal esta forma de ejercicio de la acción penal proveniente de avisos de la administración tributaria donde no se ha agotado la vía administrativa “(...) *es atentatoria a los derechos y garantías de la justiciable, el haber iniciado de manera ilegal la acción penal y, luego pretender cambiar una condición objetiva de procesabilidad para sostener que no se trataba de una declaración inexacta, sino que falsa.*”⁴⁷⁵

⁴⁷³Cesar Luna y Victoria León, «Criminalización de las Infracciones Tributarias-El Delito Tributario», *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* n.º 34 Junio (1998): 19. A pesar de no haber una norma específica que otorgue la discrecionalidad de la denuncia a la AT, al ser la única instancia facultada para transmitir esa comunicación ante la FGR, en ese sentido conserva la exclusividad para el ejercicio de la acción penal en los delitos fiscales.

⁴⁷⁴Véase. Sala de lo Constitucional, admisión de Amparo, ref.354-2020.

⁴⁷⁵Cámara 2ª de lo Penal de la 1ª sección del centro San Salvador, ref.427-2018. En este caso pone en evidencia lo delicado de la situación que analizamos en vista de que la representación mantuvo en todo el proceso que la información proporcionada por el contribuyente era inexacta, lo que implicaba que se debía agotar la vía administrativa fue hasta advertida esta anomalía

En este punto es importante mencionar que la administración tributaria, puede utilizar el mecanismo de la denuncia anticipada, para provocar un impacto social de enviar un mensaje a los demás contribuyentes de los riesgos de infringir la norma tributaria. Esta política la lleva a interponer avisos sin la debida fundamentación, descuidando sus funciones fiscalización y recaudación, causando un daño irreparable al contribuyente sometido a un proceso penal que no era necesario para el caso concreto.⁴⁷⁶

Al respecto es pertinente citar al Supremo Tribunal Constitucional de España, cuando afirma que: “El *ordenamiento jurídico no habilita a la administración tributaria a elegir entre lo que se considera más conveniente para el interés público subyacente, optando entre imponer una sanción administrativa o recurrir al ámbito penal.*”⁴⁷⁷

b) Principio de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad constituye un principio de naturaleza constitucional y se define como: “(una) *garantía penal, común(...) a todo el ordenamiento sancionador(...) postulando en el ámbito que nos ocupa que la tipificación como delito o infracción quede reservada para aquellos supuestos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito no pueda ser realizado por otros medios, al tiempo que opera como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones, encontrando su campo natural de actuación en la graduación de las sanciones.*”⁴⁷⁸

por la defensa que la representación fiscal adujo que por error había sostenido que era inexacta cuando lo correcto era falsa, sin embargo, la cámara resolvió a favor del imputado.

⁴⁷⁶Luna y León, Criminalización de las Infracciones Tributarias, 18.

⁴⁷⁷Supremo Tribunal Constitucional, Sentencia, Ref.: 57/2010, (España: Poder Judicial,2010).

⁴⁷⁸ Carlos David Delgado Sancho, “El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario” (tesis de doctor, Universidad Complutense de Madrid,2017), 141.Citando a Álvaro Rodríguez Bereijo. “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”. Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, nº 4/1997.

Por este principio se estima que el acudir al ámbito penal debe ser considerado como última instancia, solo para aquellos casos más graves en los cuales exista evidencia robusta del carácter delictivo del contribuyente, caso contrario deberá agotarse el procedimiento administrativo, brindándole oportunidad de ejercer sus derechos de audiencia y defensa tanto en la sede administrativa como en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.⁴⁷⁹

En tal sentido, la respuesta estatal debe guardar ponderación con respecto a la lesión del bien jurídico que se busca salvaguardar, pues la Administración Tributaria para cumplir con este principio, los actos que realice deben de ser aptos para alcanzar los fines previstos y deberá escoger entre, *“las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.”*⁴⁸⁰

La sala de lo constitucional, ha establecido que de acuerdo al contenido del principio de proporcionalidad, para la limitación de un derecho fundamental, esta debe: *“encontrarse justificada en la existencia de una relación medio fin, en la que el primero cumpla con las características de idoneidad –es decir, que sea útil para el fin que pretende alcanzar–, de necesidad –que no existan otras medidas alternativas para lograr dicho objetivo que resulten menos lesivas para el contenido del derecho– y de no causar más perjuicios que beneficios en el conjunto de bienes jurídicos en juego.”*⁴⁸¹

⁴⁷⁹ Consúltese Art.3 inc.5 CT.

⁴⁸⁰ Véase. Art.3 Inc.6º CT.

⁴⁸¹ Sala de lo Constitucional, sentencia, ref:702-2013, (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017).

En ese orden de ideas la administración tributaria debe realizar ese juicio de ponderación, mediante el cual se determine de qué manera puede garantizar sus intereses escogiendo entre las opciones posibles aquella que consiga el mismo resultado y que a la sea menos invasiva de la esfera de libertad, en el caso de las infracciones tributarias debe valorar si aplicando un procedimiento sancionatorio consigue tutelar sus intereses sin necesidad de instar la acción penal y con ello es más respetuosa del principio de proporcionalidad.

c) Verdad material. Por el principio de verdad material⁴⁸² la administración tributaria se encuentra obligada a verificar plenamente los hechos que se utilizan como razón de sus decisiones, por lo que el remitir el expediente a

⁴⁸² La SCA ha sostenido sobre el principio de verdad material que: “[e]n el procedimiento administrativo rige el principio de verdad material o verdad jurídica objetiva en virtud del cual la actividad de la Administración Pública está orientada a la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias, con independencia de cómo han sido alegadas y, en su caso, probadas por los interesados en el procedimiento. Lo anterior supone que la Administración, con independencia de lo que los interesados hayan aportado al procedimiento, siempre debe buscar la verdad sustancial como mecanismo para satisfacer el interés público. Esto es así puesto que la Administración no tiene por objetivo resolver un conflicto entre partes, como el que se plantea ante un juez. En este sentido, las limitaciones que el accionar procesal impone a los jueces no resultan plenamente aplicables a la autoridad administrativa, verbigracia, la congruencia. En este punto debe precisarse que la Administración Pública, en aras de la verdad material, debe incluso adaptar su actuación oficiosa para superar las restricciones cognoscitivas que puedan derivar de la verdad jurídica meramente formal presentada por los interesados.” Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia, Ref.:8-2009, (El Salvador: CSJ,2019).

la FGR de forma antojadiza, sin un sustento probatorio solido implica una vulneración a este principio.

En tal sentido no está permitido a la AT utilizar el derecho penal solo con fines recaudatorios⁴⁸³, es decir instar la acción penal a efecto del contribuyente ceda y regularice su situación tributaria mediante la amenaza de una sanción penal. Sino que su actuar debe estar basado en el resultado material de sus investigaciones y de los hechos comprobados, art.3 inc. fn. CT.

A manera de conclusión sobre los principios antes citados, se puede decir que son pilares fundamentales del procedimiento de fiscalización, que impiden la arbitrariedad en la actuación de la administración tributaria, pues se inspiran en la justicia, la igualdad; es decir, brindar un trato igual para aquellos contribuyentes que se encuentren en similares condiciones; actuando con respeto a la legalidad, evitando todo abuso de poder y de discrecionalidad en la aplicación dela ley, y, finalmente garantizando el derecho de audiencia y defensa a los contribuyentes en sede administrativa, para que tengan la oportunidad de ser oídos, aportar pruebas, para controvertir los hallazgos encontrados en un procedimiento de fiscalización, tanto antes de emitir la resolución definitiva, como de remitir el expediente a la jurisdicción penal.

⁴⁸³ Al utilizar al derecho penal con fines recaudatorios, se desnaturaliza la función que está llamado a cumplir y se ve instrumentalizado como mecanismo coercitivo para solucionar problemas que se pueden resolver mediante una adecuada aplicación del derecho tributario. Para ampliar sobre este punto consúltese. Julio E. S. Virgolini y Mariano H. Silvestroni. "Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional", Revista Pensamiento Penal, s/n, (2013),1-34. Disponible en:<https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/05/doctrina36262.pdf>

4.5 Omisiones que se producen ante la falta de agotamiento de la vía administrativa.

El derecho de defensa y sus garantías instrumentales vistas en los apartados anteriores de esta investigación se ven disminuidos, cuando no se agota la vía administrativa y se da aviso a la FGR sobre la posible existencia del delito fiscal. En tal sentido se omite la realización de ciertos actos que constituyen verdaderos mecanismos de defensa, de los cuales no goza el contribuyente de cuya situación tributaria se ha dado aviso a la FGR de forma anticipada sin emitir una resolución de fondo. Sobre estas omisiones se tratará en los párrafos que siguen.

a) Falta de audiencia al contribuyente. La garantía de audiencia⁴⁸⁴ deviene del art. 11 Cn., como un derecho de contenido procesal instituido como protección para el ejercicio de los demás derechos, es decir que a través de ser escuchado el gobernado puede hacer valer sus derechos conservarlos de cualquier abuso o arbitrariedad.

En el derecho comparado, se puede citar la legislación española, en la que se establecía el derecho de audiencia al contribuyente previo remitir la denuncia por delito fiscal, concediéndole un plazo para defender sus intereses, tras el cual la administración tributaria, podrá desvirtuar los hechos, o reafirmar elementos probatorios y el monto de la deuda.⁴⁸⁵

⁴⁸⁴ “La garantía de audiencia implica el derecho que tiene todo gobernado de obtener la protección de los tribunales contra las arbitrariedades del poder público (...)”. Francisco Bertrand Galindo, Jose Albino Tinetti Silvia Liztte Kuri de Mendoza y Maria Elena Orellana, *Manual de Derecho Constitucional. Tomo II*, (Centro de Informacion Juridica: San Salvador, 1992), 863. Si bien es cierto que la definición antes citada enfoca la garantía de audiencia como un mecanismo de control por el órgano jurisdiccional, también debe tener aplicación dentro de los procedimientos de la administración pública.

⁴⁸⁵ Véase al respecto art. 180.1 de la ley 58/2003 GTE. Para ampliar véase. Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal, 99. A este respecto es interesante lo que menciona Isabel Espejo, quien afirma que, una vez suprimido el trámite de audiencia, las leyes posteriores no consideran

En la actualidad la legislación española, solo contempla dar audiencia al contribuyente en algunos supuestos donde la administración tributaria realiza una propuesta de liquidación vinculada al delito, concediendo la oportunidad de realizar las alegaciones pertinentes, oído que ha sido el contribuyente y no desvirtuado los hechos se confirma la liquidación, que se remite al ministerio público o al juez de instrucción.⁴⁸⁶

Esta remisión también se comunica al contribuyente con el propósito de que tenga conocimiento de que el plazo de la deuda queda diferida a la admisión de la denuncia y que dicha liquidación no puede ser impugnada en sede administrativa ni contenciosa.⁴⁸⁷

En El Salvador, este derecho no está regulado en las leyes vigentes ni en las legislaciones anteriores del delito fiscal, siendo lo más parecido a una audiencia, el llamamiento que realizaba el Ministerio Público previo al ejercicio de la acción penal, a efecto de que el contribuyente solventara su situación, realizando el pago de lo evadido, mecanismo incorporado en la reforma al código penal de 1974, realizadas en 1993⁴⁸⁸, siendo suprimido con la entrada en vigencia de un nuevo código en 1998.

La falta de audiencia limita el ejercicio de los derechos del contribuyente, que se ve impedido de poder demostrar que el caso no amerita que se

relevante la cuestión de la comunicación al obligado tributario de la circunstancia de que se le considera autor de un presunto delito fiscal. Cfr., Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 151.

⁴⁸⁶Dispone el art. 253.1 de LGT española “*Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.*” Como se decía esta audiencia no se concede ni se liquida la obligación tributaria, cuando pueda causar la prescripción del delito, no se pueda establecer el importe de la obligación o, pudiere entorpecer la investigación. Ob.Cit. art.250.1.

⁴⁸⁷ Cfr. Oriol y Gómez, delitos contra la hacienda pública, 1655; Art.255, LGT, de España.

⁴⁸⁸ Aunque su intención más que brindar audiencia al contribuyente, era la de conminarlo a realizar el pago de lo defraudado, constituía al menos una forma de que tuviera conocimiento de que existía un caso por delito de defraudación al Fisco en su contra. Ver. Reformas al CP de 1993, art. 347 Bis.

remita a la jurisdicción penal, o en todo caso poder regularizar su situación tributaria, pues teniendo en cuenta que en cualquier momento del proceso puede hacer uso de la excusa absolutoria para librarse de la responsabilidad penal, se justifica aún más que se le brinde esta oportunidad en una etapa tan incipiente como lo es fase de denuncia.

Sin embargo, no todos los doctrinarios se pronuncian a favor de conceder audiencia al contribuyente, pues se dice que la existencia de un trámite de audiencia supone un privilegio para delinciente fiscal con respecto a otros tipos de delincuentes, pues en ningún otro tipo de delito de carácter público se condiciona la denuncia al trámite de audiencia previa al interesado.⁴⁸⁹

En favor de dicho trámite se puede afirmar que debido a la gran complejidad técnica que requiere la calificación y adecuación de los hechos con relevancia tributaria por el mismo contribuyente, se propicia que en muchos casos las infracciones cometidas se deban a errores, a criterios de interpretación en la aplicación de la norma, por lo que: “ *se recomienda escuchar al obligado tributario antes de enviar los indicios de delito fiscal y así , en caso de error o divergencia interpretativa, ahorrar la tramitación de un proceso penal que acabaría en sobreseimiento o en absolución.*”⁴⁹⁰

La garantía de audiencia se omite cuando la AT en los casos en que se agota la vía administrativa, es decir que el contribuyente no es escuchado sobre los hechos que se le imputan, ni se le concede oportunidad de aportar pruebas o refutar las que fundamentan la decisión de la AT, por lo que se queda en estado de indefensión.

⁴⁸⁹ Cfr. exposición de motivos de la ley 36/2006 de medidas de prevención del fraude fiscal en España.

⁴⁹⁰ M^a Luisa González-Cuéllar Serrano, «Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios», *Cronica Tributaria* n° 168, julio (2018): 77.

Al respecto prescribe el art.186 inc. fn. del CT que: “En los casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República conforme a lo regulado en el art. 23 de este Código, para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al Fisco y se ventilen en sede judicial, las garantías de audiencia y de defensa se concederán ante el juez de la causa, en los términos y bajos los alcances que la normativa penal establezca.”⁴⁹¹

No obstante, como ya se mencionó antes, esta oportunidad de ejercer el derecho de defensa llega demasiado tarde, cuando ya está sometido el contribuyente a un proceso penal y bajo limitación de su libertad, lo que sin duda no son las mejores condiciones, pues ya el proceso le ha producido daños morales como patrimoniales.

Por otra parte, la omisión de este trámite favorece que se judicialicen con ligereza determinados expedientes que de haber sido sometidos a contradicción no hubieran llegado a la jurisdicción penal, a lo que se suma la escasa labor investigativa que realiza la Fiscalía, sirviendo solo como medio para transmitir lo resuelto por la AT a la jurisdicción penal, utilizada como mecanismo de presión recaudatoria.⁴⁹²

Se ha sostenido sobre la importancia de la audiencia que: “no se trata de una norma de puro trámite y cuya trascendencia se agota en la vía administrativa, sino que con la **audiencia** al interesado se pueden aportar al expediente pruebas que puedan esclarecer la investigación, o que

⁴⁹¹El art. 23 CT, a que hace referencia esta disposición, establece que los casos en los que la AT tenga conocimiento de la comisión de delitos de defraudación al fisco, por la prejudicialidad penal se abstendrá de seguir el procedimiento elaborará el informe y se lo comunicará a la fiscalía general de la república, en el inciso final remite a que se estará a la dispuesto en el código penal, que no establece una disposición en el sentido de conceder audiencia al contribuyente, previo al ejercicio de la acción penal. Ver art.249 y sigs. CP.

⁴⁹²Véase al respecto Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 399.

puedan suponer la eliminación o reducción de la supuesta cuota defraudada, lo que podría hacer innecesaria la investigación penal.”⁴⁹³

En síntesis, nos adherimos a lo sostenido por la Sala de Contencioso Administrativo, cuando resalta el carácter procesal del derecho de audiencia y lo considera una exigencia previa a poder limitar la esfera jurídica de una persona o a privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida con arreglo a leyes.⁴⁹⁴

b) La falta de notificación de la denuncia por posible delito de defraudación al Fisco. La notificación como acto de comunicación tiene una naturaleza instrumental, en tal sentido: *“no son, desde una perspectiva constitucional, categorías jurídicas con sustantividad propia, sino que los mismos constituyen manifestaciones del derecho de defensa, en cuanto que tales actos posibilitan la intervención de las partes en los procesos jurisdiccionales y, a la vez, habilitan el ejercicio de sus derechos constitucionalmente reconocidos.”⁴⁹⁵*

El derecho a ser informado del estado en que se encuentra el procedimiento y de los hallazgos encontrados constituye uno de los pilares fundamentales del derecho de defensa del contribuyente, porque le permite conocer los hechos constitutivos de infracción que se le atribuyen y de las actuaciones subsiguientes a desarrollar por la administración tributaria.⁴⁹⁶

⁴⁹³Audiencia Provincial de Valencia, Apelación Ref: 4990/2005, auto de resolución 21/2006, (España: Consejo General del Poder Judicial, 2006). Se añade en dicha resolución que la omisión del trámite de audiencia *“en cuanto a la aplicabilidad de la norma no finaliza en el ámbito del derecho administrativo, sino que su cumplimiento afecta la vía penal, causando indefensión a la parte”*.

⁴⁹⁴Cfr. Sala de lo contencioso administrativo, sentencia, 254-2009.

⁴⁹⁵Sala de lo Constitucional, Habeas Corpus, Ref. HC 439-2016, (El Salvador: CSJ, 2016)

⁴⁹⁶ Collado Yurrita, procesos por delitos fiscal, 170-172.

Considerando que el derecho a ser informado contempla un aspecto temporal a partir del cual se inicia el proceso y de contenido para saber de qué se le está acusando, los hechos en que se fundamenta, los órganos que van a actuar, el derecho a formular alegaciones y si se va a celebrar audiencia.⁴⁹⁷

Al respecto se afirma que es imprescindible que las decisiones que puedan afectar definitivamente los derechos de los contribuyentes sean objeto de una notificación para evitar caer en incertidumbre sobre su situación jurídica.⁴⁹⁸ Por ello lo pertinente es comunicar al contribuyente fiscalizado que se han apreciado hechos con posible trascendencia penal⁴⁹⁹ y que se va a remitir el expediente a la Fiscalía General de la República.

El art. 165 del CT, establece la regla general de que “*todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse*”, sin embargo, esta regla en la práctica tiene la “excepción”, que se aplica en aquellos casos que son remitidos a la Fiscalía General de la República, para que investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco y se ventilen en sede judicial, en esos casos dice el art. 186 inc. fn. CT que, “*Las garantías procesales de audiencia y defensa se concederán ante el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que la normativa procesal establezca*”.

Con lo dispuesto en las normas antes citadas se anula el ejercicio de los derechos de audiencia y defensa del contribuyente, tanto en sede de la administración tributaria como del ministerio público, pues lo remite a hacer usos de estos, en sede judicial. Siendo que la notificación es el acto del que

⁴⁹⁷ Jessika Gavaldá, tutela judicial efectiva, 147.

⁴⁹⁸ Véase la exposición de motivos del código tributario modelo para américa latina.

⁴⁹⁹ Collado Yurrita, procesos por delitos fiscal, 122. Añade la autora, que el contribuyente tiene derecho a que se le indique que existen indicios en su contra para que conociendo lo que se le acusa pueda ser uso del derecho de defensa. Ob. cit. 148.

parte el ejercicio de estos derechos, la administración tributaria opta por su omisión, aunque, se advierte que no hay una norma que forma expresa lo prohíba, sino más bien constituye una interpretación discrecional de la administración Tributaria.

Se alega que el omitir la notificación al contribuyente de la remisión del expediente a la sede penal, tiene el propósito de no perjudicar la investigación, sin embargo *“la suspensión de este trámite también favoreció que se judicialicen con ligereza determinados expedientes, que de haberse arbitrado un trámite previo contradictorio probablemente no hubiere llegado a la jurisdicción penal.”*⁵⁰⁰

En consecuencia, si con la notificación del auto de designación de auditor se da por iniciada la fiscalización, de lo que surge un vínculo procedimental⁵⁰¹ entre el contribuyente y la AT, mediante el cual se exige la colaboración del contribuyente aportando información y satisfaciendo los requerimientos de los auditores designados, lo lógico es que esa comunicación no se quiebre ocultándole al contribuyente que su caso pasó a la jurisdicción penal dejándolo en total indefensión.

Collado Yurrita comenta que la comunicación al contribuyente resulta: *“de gran trascendencia en orden a un correcto desarrollo de la relación jurídico-tributaria (...) supone esta medida, una salvaguarda expresa de las garantías del contribuyente, pues a partir de ese momento, podrá conocer y estar en disposición de poder apreciar la trascendencia que tendrá su*

⁵⁰⁰ Choclan Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal,399.

⁵⁰¹ De esa manera lo reconoce el TAIIA en su resolución DC 5897-INC. 10602012. Y agrega que esta vinculación implica: *“una intervención de la administración tributaria, en la esfera de los derechos individuales de los administrados, razón por la cual, esta debe apegarse estrictamente a lo que el legislador dispone, respecto al ejercicio de tal potestad y realizarla en todo dentro del procedimiento establecido.”*

aportación o no de datos, circunstancias y manifestaciones a la administración tributaria .”⁵⁰²

Ya que el contribuyente no tendría conocimiento de los hechos que se le imputan hasta que la Fiscalía ejerza la acción penal en su contra por el delito fiscal, lo cual en la mayoría de los casos se inicia con la adopción de la detención administrativa, para vincularlo al proceso penal, con las consecuencias que ello implica en la esfera de sus derechos fundamentales.

Como ejemplo de lo anterior se cita lo alegado por la defensa en un caso ventilado en la Cámara tercera de lo penal de San Salvador, al decir: *“se tiene que aclarar primero, que el trámite administrativo iniciado por la administración tributaria no había terminado, ya que esa auditoría nunca le fue notificada a mi representado informándole cuales fueron los resultados de la auditoría en el cual se le requiera que subsanara algún hallazgo en su contra, aparte de ello hay muchas etapas dentro del trámite administrativo que jamás fueron agotadas.”⁵⁰³*

⁵⁰² Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales,122.

⁵⁰³Según consta en el expediente la AT emite informe de auditoría el 10 de sept.18, el cual no notificó al contribuyente, siendo que el 15 oct. 18, interpone aviso ante la FGR por delito de Evasión de Impuestos, art.249 # 3 CP, sin agotar la vía administrativa, sin embargo, en ese lapso la Asamblea Legislativa aprueba el DL 127 vigente a partir del 01/ de Octubre de 2018, por medio del cual se ordena a la AT, dejar sin efectos todos los procedimientos de fiscalización o determinación de tributos que estuvieren no concluidos. Basado en dicho decreto el Juez de instrucción decreto el sobreseimiento definitivo del imputado, en vista de que cuando la AT tributaria da aviso, ya se encontraba vigente el decreto que impedía a la AT, realizar actos ulteriores respecto a los casos comprendidos.

La FGR apela porque considera que dicha comunicación es un mero trámite y que el proceso de fiscalización terminó el 10 de sept. De 2018, cuando la AT emite el informe de auditoría, en el cual plasmaba los hallazgos de delito, aunque lo comunicó hasta el 15 de oct. 18. Lo cual fue compartido por la Cámara, que revocó la resolución. Decisión que no se comparte pues se advierte que la AT se tomó 35 días para comunicar tal situación a la FGR, desconociéndose las razones y si efectivamente ya se había concluido el procedimiento de fiscalización o únicamente se le puso esa fecha para poder avisar a la FGR. Lo anterior revela la importancia que tiene en los derechos y garantías del contribuyente que se le notifique los actos emitidos

A manera de conclusión se puede afirmar que el derecho a ser informado de la imputación no es una cuestión baladí, sino que incide de forma sensible en la esfera de derechos y garantías del contribuyente; pues de este acto depende que pueda adoptar mecanismos de defensa, para desvirtuar las imputaciones vertidas en su contra, así como la posibilidad de impugnar dicha resolución en sede administrativa y de causar estado en esta, acudir a la instancia de contencioso administrativo.⁵⁰⁴

c) Determinación de la situación jurídica del contribuyente ante remisión de la denuncia a la FGR. Ante los hallazgos obtenidos por la AT que la inducen a establecer que se encuentra ante el delito de evasión de impuestos y en consecuencia a suspender el procedimiento de fiscalización para interponer aviso ante la FGR, surge la cuestión de saber en qué situación jurídica queda el contribuyente que se está auditando, cuáles son sus derechos, puede impugnar dicho acto, y, si ese acto implica la asunción de la calidad de imputado y en tal sentido tiene derecho a que se le haga de conocimiento y gozar de la presunción de inocencia. A estas cuestiones intentaremos darle respuesta en los párrafos siguientes.

En esta fase denominada por algún autor como preprocesal⁵⁰⁵ reina la incertidumbre pues este tránsito de lo administrativo a lo penal no tiene una regulación precisa e inequívoca a la cual atenderse, por lo que se dice al respecto que esa: “*interrelación entre el procedimiento administrativo previo*

en el procedimiento a que está sometido. Cfr. Cámara 3ª de lo penal de la 1ª sección del centro S.S. ref.140-2019.

⁵⁰⁴ Véase. Bravo Figueroa, la prejudicialidad administrativa, 26.

⁵⁰⁵ Se le llama preprocesal en el sentido de que el procedimiento administrativo está íntimamente ligado al proceso penal, es decir, que se produce cuando la administración tributaria se va haciendo la idea de que esta en presencia de un posible delito fiscal, sin embargo continúa realizando actuaciones utilizando todas sus potestades para requerir información, con las implicaciones que eso tiene en los derechos del contribuyente que ya está en la frontera de pasar de su calidad de sujeto obligado a imputado por un delito fiscal, pero sin tener conocimiento de ello. Para ampliar véase. Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 424-426.

*y el propio procedimiento penal suele arrojar más sombras que luces (...). Pareciera como si el paso del procedimiento administrativo al penal y la utilidad de aquel en este estuvieren intrínsecamente abocados a su más nefasta regulación, de un lado, como a su más nefanda interpretación, de otro.*⁵⁰⁶

Se puede afirmar que no existe ningún reconocimiento legal que determine la situación procesal en la que se encuentra el contribuyente sobre quien se cierne la amenaza de una posible incriminación penal, pues no se le reconoce ningún derecho, ni siquiera se le notifica de la situación, en tal sentido no tiene instancia a quien acudir ni donde reclamar.⁵⁰⁷

En tanto que la remisión del aviso por la administración tributaria deja en suspenso el procedimiento tributario, el contribuyente desconoce que está suspendida la caducidad de las facultades de la administración tributaria, así también desconoce si tiene calidad de imputado o investigado, pues la FGR, no lo cita a efecto de hacerle conocimiento que se ha recepcionado un aviso por posible delito de evasión de impuestos en su contra.⁵⁰⁸

⁵⁰⁶ Alfonso Trallero Masó, «Procedimiento administrativo y delito contra la Hacienda Pública: Disfunciones y otros males», en *Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, dir. Miguel Bajo Fernández, (Madrid: Editorial Universitaria Ramón Aceres 2007), 294, citado por Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 417.

⁵⁰⁷ Cfr. Isabel Espejo, administración tributaria y jurisdicción penal, 418. Añade el autor que en esta fase el contribuyente se haya desprovisto de la protección de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, que *“rehúsa el control de la actuación de la administración en dicha fase, dándose por satisfecha con el control que la jurisdicción penal realiza del proceso penal, que comienza, precisamente cuando acaba esta fase.”* Ibid. 418.

⁵⁰⁸ Véase el art. 80 CPP, referente a la calidad de imputado, que abre la posibilidad de que cuando el contribuyente ante el silencio de la AT considere que su caso pudo haber sido remitido a la FGR acudir a dicha institución a efecto de que se le informe si existe una denuncia o a viso en su contra.

No obstante, se advierte que en la práctica la FGR reserva esta información por el carácter de tal que poseen los actos iniciales de investigación, aunque provengan de una denuncia donde se identifique plenamente al presunto responsable, como sucede en el aviso que interpone la AT. Art 76. CPP.

Sobre la calidad de imputado la Sala de lo Constitucional ha dicho que *“la condición de imputado se adquiere desde el momento que una persona es señalada ante la autoridad judicial o administrativa, como autor o partícipe de un delito.”*⁵⁰⁹

La importancia de determinar en qué momento una persona adquiere tal calidad radica según dicha Sala: *“en la incidencia que tiene en el nacimiento del derecho de defensa y se traduce en una serie de derechos instrumentales de rango constitucional, tales como, el derecho a la asistencia de abogado, a la utilización de medios de prueba pertinentes, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.”*⁵¹⁰

De lo anterior se colige que, desde que la AT interpone el aviso, que no es una simple comunicación de una *notitia criminis*, sino que se presume que es un acto meditado producto del ejercicio legítimo de sus facultades de fiscalización, en tal sentido el sujeto denunciado asume la calidad de imputado, aunque materialmente debería tratarse como tal desde que la AT toma conciencia de la magnitud de los hechos, en aras de salvaguardar la presunción de inocencia y evitar que el contribuyente se autoincrimine.

No obstante la misma Sala parece entrar en contradicción cuando suscribe que *“ aun cuando en ese tiempo se hubiesen estado efectuando actos iniciales de investigación –los cuales también pueden darse en una etapa anterior al inicio del proceso– su resultado, en ese momento, podía considerarse incierto, pues no se puede juzgar anticipadamente que como consecuencia de las referidas diligencias surgirá ineludiblemente una*

⁵⁰⁹Véase Sala de Constitucional, Habeas Corpus, Ref.180-2015, (El salvador, CSJ,2015).

⁵¹⁰Sala de Constitucional, Habeas Corpus, Ref.180-2015.

*imputación penal; de ahí que, en esta fase no sea requisito la presencia de defensor.”*⁵¹¹

En esta situación de penumbra que queda el contribuyente lo más certero es que posee la calidad de imputado no detenido, quedando en un limbo jurídico tanto ante la AT, como en la etapa administrativa del Ministerio Público, hasta que este ente decida si procede el ejercicio de la acción penal o la devolución del expediente a la AT por no apreciar indicios de delito, de acuerdo con el art.293 CPP.

d) Acceso al expediente administrativo de fiscalización. Uno de los derechos del contribuyente es el de acceder al expediente administrativo, esto con el propósito proceso de consultar su contenido, el estado de la tramitación de los procedimientos en que sea parte, y, conocer de las actuaciones realizadas por la administración.⁵¹²

El derecho de acceso a las actuaciones es consecuencia del principio de publicidad de los procesos, los cuales deben ser conocidos por los afectados o sus representantes para asegurar la defensa de sus derechos y evitar desviaciones arbitrarias ⁵¹³de la administración tributaria.

En el art. 4 C del CT se establece el derecho del contribuyente al acceso del expediente administrativo, por sí o por medio de representante o

⁵¹¹ Véase Sala de Constitucional, Habeas Corpus, Ref.180-2015, En esta demanda un ciudadano se quejaba de que acudió a la FGR a solicitar que se le informase si existía algún proceso penal en su contra, teniendo como respuesta que no existía a la fecha ningún expediente abierto en el que apareciera vinculado como imputado; sin embargo tiempo después fue detenido, mediante orden administrativa, por lo que alegaba violación a su derecho de defensa, ante lo cual la SC se expresó en los términos antes expuestos, siendo que de la relación de los hechos se advertía que en el tiempo en que el demandante requirió la información ya existía una denuncia o aviso interpuesto en su contra por una institución del Estado, la cual le estaba siguiendo un procedimiento administrativo en su contra.

⁵¹² Véase arts.35 CT y 8 RCT.

⁵¹³ Véase la exposición de motivos del código tributario modelo para américa latina.

apoderado, el cual se considera como parte del debido proceso y en consecuencia una extensión del derecho de defensa.

Lo anterior ha sido reconocido por la SCA al decir que: *“debe tenerse presente que tanto a nivel legal como en los principios que rigen el procedimiento administrativo sancionador, se reconoce el derecho de acceso al expediente administrativo, en el sentido que las partes intervinientes en el mismo, titulares de un interés directo en el asunto, ya sea de forma personal o a través de sus representantes, están legitimados y por tanto tienen derecho a acceder o examinar el expediente y de ser procedente obtener copias de su contenido.”*⁵¹⁴

No obstante, cuando la administración tributaria da aviso a la FGR de los hechos constitutivos de delito fiscal, se niega al contribuyente el acceso al expediente, en aras de no perjudicar la investigación penal, quedando el contribuyente en situación de inseguridad jurídica que conlleva a indefensión, pues desconoce el estado de su caso y de los motivos que conformaron la convicción de la AT.

e) El derecho a un debido proceso. El debido proceso es visto tanto por la doctrina como por la jurisprudencia como una figura que puede ser un derecho, una garantía o un principio. Un derecho en el aspecto subjetivo del gobernado frente al Estado; un principio pues, rige todo el ordenamiento y, una garantía para hacer valer y protegerse de los abusos y arbitrariedades.

⁵¹⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Ref. 254-2009, (El Salvador, CSJ 2009). Amplía la Sala en esta sentencia que *“Denegar al administrado titular del procedimiento la información contenida en el expediente administrativo equivale a vulnerar el debido proceso, pues desde la perspectiva del derecho de defensa consagrado tanto en la Constitución como en la ley, produciría indefensión a los administrados cuyos derechos e intereses legítimos están en juego.”*

Todo proceso o procedimiento en su estructura básica debe comprender el derecho de audiencia, de defensa, presunción de inocencia, cuyo rompimiento vulnera la legalidad y en tal sentido no se puede sostener que el procedimiento ha sido respetuoso del derecho de defensa.⁵¹⁵

El debido proceso tiene su fundamento constitucional, en el art.2, que establece los derechos civiles de los ciudadanos y la obligación del Estado de brindar las condiciones para su goce, su conservación y defensa de los mismos; en el art. 11 establece el derecho a ser oído y vencido en juicio, es decir, a un proceso con garantías; y en el art. 14 se establece que también tiene vigencia en el ámbito administrativo al decir que “(...) *la autoridad administrativa podrá sancionar mediante resolución o sentencia previo al debido proceso(...).*”

Refiriéndonos al procedimiento de fiscalización tenemos que la administración tributaria debe ajustar sus actuaciones a los principios de justicia, igualdad, legalidad, celeridad, proporcionalidad, economía, eficacia y verdad material.⁵¹⁶

En tal sentido el procedimiento de fiscalización no debe ser considerado como un mero cause a través del cual la AT manifiesta sus facultades frente a una situación de sujeción⁵¹⁷ del contribuyente, sino que debe propiciar una relación dialéctica contradictoria, en la cual se potencien y se hagan valer los derechos y garantías que le asisten al sujeto pasivo.

⁵¹⁵Sala de lo contencioso administrativo, sentencia, 254-2009.

⁵¹⁶Véase art. 3 CT.

⁵¹⁷Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales,155. Agrega la autora que el obligado tributario se encuentra en desventaja frente a la AT por lo que el “*procedimiento debe erigirse como una garantía para el administrado como de los intereses generales perseguidos por la administración, por lo cual ninguno deberá primar sobre el otro.*” *ibid.* 156.

f) La emisión de una resolución de fondo sobre la verdadera situación tributaria del contribuyente. El contribuyente sometido a un proceso de fiscalización tiene el derecho a que este concluya con una resolución de fondo donde se determine su verdadera situación tributaria lo cual se produce necesariamente con la finalización del procedimiento, es decir agotar todas sus etapas.

Al interrumpir este procedimiento, se le niega al contribuyente la posibilidad de impugnar y buscar protección tanto en el ámbito no jurisdiccional interponiendo apelación ante el TAlIA, como la protección jurisdiccional de lo contencioso administrativo.

Esto lo ha reconocido la Sala de Constitucional, en un caso donde se alegaba la falta de una resolución fondo previo a remitir el expediente a la jurisdicción penal, refiriéndose en los términos siguientes *“La FGR deberá de abstenerse de presentar requerimientos fiscales referentes al delito de evasión de impuestos por declaración falsa o inexacta (...) siempre y cuando la autoridad administrativa no emita una resolución de fondo, respetando el debido proceso.”*⁵¹⁸

4.6 Derecho a lo no autoincriminación con relación a un futuro proceso penal por delito de defraudación al Fisco

Se dice que el derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, puede ser ejercido incluso antes del proceso penal por lo que tiene toda validez en el procedimiento tributario administrativo y en el momento de ser requerido a proporcionar información. En tal sentido el

⁵¹⁸ Sala de lo Constitucional, admisión de demanda de Amparo, referencia, 599-2019 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020).

derecho de defensa supone el derecho a no contribuir a la propia persecución y, particularmente a no declarar contra sí mismo.⁵¹⁹

Esta garantía se plantea en el ámbito del derecho tributario en relación con los datos y documentos aportados por el contribuyente de manera coactiva, bajo la amenaza de sanción de parte de la AT, y que luego son utilizados como prueba en contra del contribuyente en el marco de un procedimiento sancionador tributario⁵²⁰ o penal.

Se advierte, entonces, una colisión entre el derecho a lo no autoincriminación y el deber impuesto al contribuyente de proporcionar información, datos informes, antecedentes y justificantes a la administración tributaria establecido en las leyes tributarias.⁵²¹ Y la presunción de inocencia y a no aportar prueba en contra de sí mismo, propio de un sistema constitucional de derecho. Este deber de informar y colaborar obliga a los contribuyentes a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la AT.⁵²²

Sin embargo, se matiza este derecho en el sentido de que se considera que no todos los aportes o registros que proporciona el contribuyente son autoincriminatorios, sino solo aquellos que contengan una declaración de

⁵¹⁹ Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal,429. En tal sentido en la normativa tributaria salvadoreña se contemplan disposiciones que establecen la obligación de presentar información, así como disposiciones que sancionan dichos incumplimientos. Como por ejemplo el art 120 se refiere a la obligación de proporcionar a la AT, la información, documentación, datos, explicaciones, antecedentes justificantes, archivos, etc., que se les requiera, la cual advierte que podrá ser usada en el ejercicio de las facultades de fiscalización, investigación, control, con lo que sin duda se atenta contra el derecho a no aportar pruebas en contra de sí mismo.

⁵²⁰ Jessika K. Gavaldá, «Tutela judicial efectiva», en Temas actuales de derecho tributario. Coord. Pollyana Vilar Mayer y Eusebio González García, (España: J.M. Bosch Editor, 2005), 165; en similares términos sobre los deberes de colaboración que impone la AT, bajo amenaza de sanción, frente a comportamientos obstrusivos o impeditivos de los obligados tributarios. Véase. Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal,430.

⁵²¹ Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal,429.

⁵²² Cfr. Código tributario modelo para américa latina, exposición de motivos,98.

voluntad, en tal sentido se excluyen todos aquellos documentos que no impliquen una manifestación de culpabilidad, además dicha garantía puede ser disponible por el contribuyente.⁵²³

En tal sentido lo pertinente es separar o delimitar los procedimientos⁵²⁴ por ejemplo el procedimiento de gestión o aplicación tributaria de los procedimientos de fiscalización, inspección o investigación, en los primeros se sostiene que es válido el aporte de información que se utiliza con fines de gestión de los tributos a diferencia de los mencionados en segundo lugar que se utilizan con fines de establecer responsabilidades y sancionar.

La Sala de Constitucional ha dicho al respecto que *“queda prohibido presentar prueba autoincriminatoria conforme a la regla procesal nemo tenetur-nadie puede representarse a sí mismo como culpable o trasgresor- que es una concreción del principio de inocencia.”*⁵²⁵

Nos adherimos en esta parte a lo sostenido por Choclan Montalvo, cuando dice que el obligado tributario, debe ser informado de que la información requerida, puede comprometerle en el caso de constituir delito los hechos investigados, no siendo lícito demorar indebidamente la suspensión del procedimiento de inspección cuando se aprecien indicios de delito a efecto de garantizar sus derechos y garantías.⁵²⁶

⁵²³ Jessika K. Gavaldá, tutela judicial efectiva, 169. Además la jurisprudencia no considera inconstitucional el aporte de datos por el obligado tributario toda vez que nos lo considera asimilables a una declaración de culpabilidad. Cfr. Choclan Montalvo, la aplicación práctica, 431, citando la STC 18/2005.

⁵²⁴ Jessika K. Gavaldá, tutela judicial efectiva, 169. En similares términos Choclan Montalvo, dice que el proporcionar información en cumplimiento de deberes formales solo tiene sentido en los procedimientos de aplicación de los tributos no así en los procedimientos sancionatorios pues no puede exigirse al obligado tributario que colabore con su culpabilidad. Véase Choclan Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 431.

⁵²⁵ Sala de lo Constitucional, sentencia, ref. 18-2008, (El Salvador: CSJ, 2013) 24.

⁵²⁶ Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal, 4

Por lo que, en caso de agotamiento anticipado de la vía administrativa, la AT debe advertir al contribuyente o en todo caso dejar de requerir información y aclaraciones la contribuyente al no más tener la convicción de que está ante un posible delito de defraudación al Fisco, pues de seguir recopilando información va en contra del derecho a defensa del contribuyente, y constituye un abuso de sus funciones, pues no está facultada para realizar funciones de investigación del delito.

4.7 La lesión al principio de igualdad ante la selección discrecional de la AT de los casos que remite sin agotar la vía administrativa

El principio de igualdad se ve lesionado cuando la AT haciendo uso del factor de discrecionalidad⁵²⁷ que le concede la norma tributaria para discernir qué casos son remisibles al ministerio público y en qué casos continuar con el procedimiento administrativo hasta agotarlo. Este factor de discreción evidentemente pondrá en desventaja a unos contribuyentes frente a otros.

Así lo ha considerado la Sala de lo Constitucional al expresar que al elevar la administración tributaria el aviso ante la fiscalía para unos contribuyentes y no para otros que se encuentran en las mismas circunstancias, vulnera y desequilibra el trato que se debe dar a todos.⁵²⁸

⁵²⁷ Lo anterior queda en evidencia en el caso INTRATEX, en el que la SC, había decretado como medida cautelar la suspensión del proceso penal hasta que se emitiera una resolución de fondo sobre la verdadera situación del contribuyente, siendo que la AT al rendir el informe requerido en el proceso de Amparo, comunica a la SC que “en cuanto a la fiscalización del ejercicio impositivo de 2017 (..) en virtud de la medida cautelar adoptada en este proceso de amparo y en aras de salvaguardar el interés fiscal, se optó por el agotamiento de la vía administrativa”. Con lo cual un comportamiento constitutivo de evasión intencional del impuesto por decisión de los representantes de la AT, dejar ser delictivo y pasa a configurar una evasión no intencional. Cfr. Sala de Constitucional, Sobreseimiento amparo ref. 354-2020.

⁵²⁸ Sala de constitucional, Habeas Corpus, referencia: 78-2000, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2000).

Tal criterio lo comparte la Cámara 2ª de lo Penal de San Salvador, al decir “(...) porque en iguales circunstancias habrá otros ciudadanos que si hayan sido sometidos al proceso legalmente establecido, agotando primero la vía administrativa en atención al llamado proceso tributario.”⁵²⁹

Pues tal como lo advierte Collado Yurrita, al decir que la racionalidad en la selección de contribuyentes a fiscalizar lógicamente debe prevalecer en aquellos casos que son remitidos a la jurisdicción penal y deben de ser iguales para todos los contribuyentes, respondiendo a criterios exclusivos de legalidad y no de oportunidad.⁵³⁰

En apoyo de lo anterior, se advierte que cuando el contribuyente desconoce cuáles son los planes de fiscalización de la administración tributaria, se corre el riesgo de que esta situación podría prestarse a fiscalizaciones arbitrarias motivadas por otros intereses ajenos al principio de la legalidad y no arbitrariedad que debe prevalecer en la selección del contribuyente.⁵³¹ Al respecto la administración tributaria debe hacer públicos sus planes de fiscalización, no en aquellos aspectos confidenciales, pero si en cuanto a definir los criterios y señales que motivan su actividad fiscalizadora.

Por lo que en definitiva el contribuyente que no tiene la oportunidad de ser escuchado y de presentar pruebas en el procedimiento de fiscalización, así como de impugnar el acto administrativo, queda en desventaja frente a otros contribuyentes a quienes si se les concede esta garantía. De tal

⁵²⁹ Cámara segunda de lo penal de la 1ª Sección del Centro San Salvador, Apelación, 427-2018.

⁵³⁰ Collado Yurrita, Proceso por delitos fiscales, 187.

⁵³¹ Cfr. Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales, 151. Al respecto prosigue la autora que si “(se) *substraen estos planes del conocimiento público resultar imposible comprobar si en ellos se cumple con el requisito de la igualdad en la aplicación de la ley*” o priva la discrecionalidad o arbitrariedad en menos de la legalidad, por lo que se debería postular por quitar el carácter de reservado de dichos planes. Ob.cit. 186.

manera que la administración tributaria debe ser rigurosa en la aplicación de los criterios de selección de contribuyentes a fiscalizar y dentro de estos aquellos casos que remitirá a la jurisdicción penal, sin agotar la vía administrativa, pues de no estar basados en la racionalidad, lesionará el derecho a la igualdad en el trato hacia los contribuyentes.

4.8 Tutela Judicial efectiva y derecho al juez predeterminado por la ley

El derecho a la tutela judicial efectiva comprende la posibilidad de acceder a la jurisdicción para defender ante los tribunales su pretensión y obtener una resolución de fondo suficientemente fundada.⁵³²

La garantía del Juez natural implica que por cada infracción del ordenamiento y para cada presunto infractor el tribunal que ha de juzgar ha de tener su competencia objetiva previa concedida por la ley.⁵³³

Sobre la garantía del juez determinado por la ley o juez natural se dice “*que es una garantía del proceso judicial sin embargo es extensible al ámbito sancionador administrativo, donde se establecen los órganos que deben conocer o ejercer jurisdicción.*”⁵³⁴

Una parte esencial del debido proceso es que el mismo se tramite ante el juez que se encuentra predeterminado por la ley, en el caso de los procedimientos tributarios de fiscalización y liquidación oficiosa de tributos, el juez natural para conocer la legalidad del acto emitido por la administración tributaria es el juez de lo contencioso administrativo.⁵³⁵

⁵³² Collado Yurrita, proceso por delitos fiscales, 165.

⁵³³ Véase. García Vizcaíno, Derecho Tributario, tomo II, 100.

⁵³⁴ Jessika Gavaldá, tutela judicial efectiva, 146.

⁵³⁵ Al respecto se dice que la revisión en vía judicial compete a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativo, una vez agotada la vía administrativa previa. Véase Jorge Martín López. «El procedimiento de Inspección». En *Manual de Derecho Financiero y Tributario, 4a ed.*, coord. Amparo Navarro Faure, (Madrid: Tiran lo Blanch, 2018), 383.

En tal sentido se puede afirmar que en los casos en los cuales la administración tributaria remite el expediente a la jurisdicción penal sin agotar la vía administrativa está evadiendo el control jurisdiccional de aquel juez que por su competencia en razón de la materia está en mejores condiciones de aplicar justicia al caso.

Cuando se traslada sin más la resolución de una cuestión tributaria a la jurisdicción penal, sin concluir el procedimiento tributario y sin derecho a recurrir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, se priva al contribuyente de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, quedando en consecuencia, sometido ante el juez de lo penal, cuyo objetivo es establecer la posible responsabilidad penal derivadas de una situación jurídica previa, no siendo el lugar adecuado para discutir la naturaleza o calificación de un negocio jurídico o una operación económica.⁵³⁶

Por lo que existe una omisión de jurisdicción, al remitir el caso al ámbito penal, sin concluir el procedimiento administrativo no solo se niega la contradicción dentro del procedimiento y la impugnación en sede administrativa, sino que se omite que se verifique la legalidad de dicho acto por el juez que por ley está configurado para conocer de esa controversia.

En esta forma de proceder se observa una inclinación de la administración tributaria por *“impedir el recurso judicial contencioso administrativo.”*⁵³⁷ Dejando en manos de la jurisdicción penal, el pronunciamiento sobre temas para lo cual no está calificada.

⁵³⁶ Choclán Montalvo, aplicación práctica del delito fiscal,413.

⁵³⁷ Para ampliar véase. José Andrés Sánchez Pedroche. «La reforma parcial de la ley general tributaria operada por la ley 34/2015». *Centro de Estudios Financieros*, 2015, 51. Aunque el autor lo dice en el caso concreto de la legislación española en donde la liquidación que realiza la administración tributaria y que se remite al Juez penal no es impugnabile por la vía administrativa, sin embargo, es aplicable al caso salvadoreño.

Sobre el peligro de esta práctica Choclán Montalvo sostiene que, debido a la formulación de los delitos fiscales como normas penales en blanco necesitadas de complemento normativo extrapenal, el juez penal se ve abocado a resolver tareas no penales complejas por lo que en cierto sentido se le están atribuyendo funciones administrativas. Siendo que, en la práctica para resolver estas cuestiones prejudiciales, acude al auxilio de los peritos oficiales *“lo que equivaldría, en suma, sustituir el criterio del Juez de lo Contencioso administrativo por rol de un determinado perito.”*⁵³⁸

Para ampliar sobre este punto se cita a Bauzá Martorell, quien hace una crítica puntual en los términos siguientes: *“Los mismos jueces y tribunales penales que se niegan a remitir a la jurisdicción contencioso-administrativa la resolución de cuestiones prejudiciales administrativas suelen acudir a las denominadas «falsas pericias», es decir, a recabar informes periciales que lejos de versar sobre «arte o ciencia ajena al derecho» tienen por objeto, precisamente, determinar la norma aplicable o la interpretación que a la misma haya de darse.”*⁵³⁹

Continúa el autor antes citado al profundizar su crítica de la actuación del juez de lo penal al decir que *“con frecuencia, el encargo se dirige a la propia Administración que, por definición, carece de la objetividad exigible a un perito. Por esas razones deben saludarse aquellos pronunciamientos en los que la jurisdicción penal rechaza la práctica de estas pericias jurídicas interesadas, como es habitual, por el Ministerio Fiscal.”*⁵⁴⁰

⁵³⁸ Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal,412.

⁵³⁹Felio José Bauzá Martorell, *Derecho Administrativo y Derecho Penal: reconstrucción de los límites*,(Madrid: Wolters Kluwer, 2016)160.

⁵⁴⁰Bauzá Martorell, derecho administrativo y derecho penal,160.

4.9 Derecho a la seguridad jurídica

El derecho a la seguridad jurídica persigue dotar de claridad al procedimiento, al exigir una precisa determinación de los derechos y deberes de los contribuyentes y de la administración tributaria, para que de esta forma que puedan conocer si las actuaciones que se están desarrollando lo son en un procedimiento tributario o en un procedimiento sancionador.⁵⁴¹

Esto derecho se ve lesionado porque se omite un procedimiento configurado que el contribuyente reconoce como cierto y que le permite *“solventar su problemática sin ser sometido a un proceso penal, con todas las cargas y presiones (...) peligrando incluso su libertad.”*⁵⁴²

Este procedimiento administrativo cuando se agota en todas sus etapas sirve de tamiz, a efecto de evitar que el contribuyente se vea sometido a un proceso penal con todas las molestias que de este se derivan, para que se llegue a la conclusión que no existían motivos para incoar un proceso penal, por lo que este actuar de la AT lesiona el derecho a la seguridad jurídica.⁵⁴³

En atención a la seguridad jurídica se impondría la prejudicialidad devolutiva es decir, que el juez de lo penal, al advertir que, para determinar la responsabilidad por el delito fiscal, en necesario primero fijar el incumplimiento de la obligación tributaria en sede administrativa y bajo el control de la jurisdicción de lo contencioso administrativo debe suspender el procedimiento penal para dar paso a que se resuelva la cuestión por el órgano naturalmente competente.

⁵⁴¹Delgado Sancho, El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario,100

⁵⁴²Cámara 2ª de lo Penal de la 1ª sección del centro S.S. ref.427-2018.

⁵⁴³ Collado Yurrita, procesos por delito fiscal, 100.

En contra de esta solución se dice que el atribuir al juez penal la resolución de cuestiones no penales se fundamenta en el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, que se vería lesionado si el proceso penal se suspende hasta que recaiga la sentencia del contencioso administrativo.⁵⁴⁴

No obstante, el derecho a la seguridad jurídica se debe imponer, en tanto que con fijar definitivamente la obligación tributaria se da certeza al procedimiento, lo cual conlleva a que se judicialicen solo aquellos casos que cuentan con suficiente respaldo probatorio.

4.10 Resoluciones de la Sala de lo Constitucional sobre la vulneración de derechos ante la falta de agotamiento del procedimiento de fiscalización

La Sala de lo Constitucional admitió demandas de amparo, interpuestas en contra de las actuaciones de la administración tributaria, por medio de las cuales daba a aviso a la fiscalía general de la república, por el delito de evasión de impuestos, sin agotar el procedimiento administrativo de fiscalización y determinación tributaria.

De los hechos sometidos a su conocimiento advertía la Sala, la posible vulneración de derechos constitucionales de seguridad jurídica y del derecho a la protección no jurisdiccional, al no emitir una resolución de fondo, así como principio de legalidad al advertirse de los hechos una interpretación analógica e imprecisa de los tipos penales, es decir hacer uso del derecho penal como forma para subsumir diversas conductas que no encajan en la descripción precisa e inequívoca de dichas conductas.

⁵⁴⁴ Choclan Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal,414.

Todo con relación al debido proceso y su manifestación en los derechos de audiencia y defensa.⁵⁴⁵

En estas resoluciones la Sala de lo Constitucional tras reconocer la apariencia de buen derecho de los hechos descritos en las demandas, adoptó como medidas cautelares: 1. La suspensión de la tramitación del proceso penal en el caso que ya se había incoado proceso penal; 2. En los casos no judicializados, la prohibición a la FGR de presentar requerimientos por delitos de defraudación al fisco por denuncias presentadas por la administración cuando el motivo sea por declaración de información falsa o inexacta.⁵⁴⁶

Las demandas admitidas en torno a la vulneración de derechos constitucionales atribuidas a la AT, por no agotar la vía administrativa como requisito previo a la interposición del aviso ante la FGR, finalmente concluyeron por sobreseimiento⁵⁴⁷ es decir que la SC, bajo una configuración subjetiva nueva⁵⁴⁸, no entró a conocer el fondo de las pretensiones de los demandantes, pues sostuvo que se trata de asuntos

⁵⁴⁵Véase los autos de admisión y adopción de medidas cautelares en las demandas de Amparo: 599-2019; 354-2020; 462-2020;364-2020;384-2020.

⁵⁴⁶Como ya se dijo en esta investigación, la principal modalidad que utiliza la administración tributaria para denunciar delitos de información al fisco es la causal del art.249.A n° 3 cuando el contribuyente suministra “información falsa”, siendo que en ocasiones se trata solo de información inexacta lo cual requiere que se agote todo el procedimiento administrativo, de ahí que la sala advirtiera esta situación y adoptara la medida cautelar.

⁵⁴⁷ Según la Sala de lo Constitucional, decretó el sobreseimiento con base en al art.31. No 3 de la LPC, es decir que la demanda se, “*admitió en contravención con los Artos. 12, 13 y 14 siempre que no se tratare de un error de derecho.*” Los arts. 12-14, regulan los actos que pueden ser impugnados y los requisitos de la demanda, y, aunque la Sala no lo dice de forma expresa se colige que se apega a lo que establece el art.12 inc.3° “*La acción de amparo únicamente podrá incoarse cuando el acto contra el que se reclama no puede subsanarse dentro del respectivo procedimiento mediante otros recursos.*” En tal sentido lo procedente era declarar inadmisibles la demandas.

⁵⁴⁸Es de hacer notar al respecto que la configuración subjetiva de la sala de lo constitucional, que admitió la demandas y la que sobreseyó, eran distintas, ya que los primeros fueron sustituidos en su totalidad, por la Asamblea Legislativa. Véase D.L. N° 3 de fecha 1 de mayo de 2021, publicado en D.O. No. 87, Tomo 431 de fecha 07 de mayo de 2021. Con lo cual se produce un giro evidente en los criterios jurisprudenciales.

de “mera legalidad” e inconformidades con la aplicación de la ley, los cuales están fuera de su competencia objetiva.

En tal sentido en palabras de la nueva SC *“ante la remisión de un aviso a la FGR para que investigue la posible comisión de un delito —de conformidad con los arts. 23 del Código Tributario y 251-A inc. 2° del CP— existe la posibilidad de que, una vez finalizadas las investigaciones fiscales, se concluya que es procedente la suspensión del ejercicio de la acción penal mientras se finaliza la vía administrativa correspondiente —art. 30 del CPP— o el archivo de las diligencias de investigación —art. 293 del CPP— .”* Por lo que la revisión de la legalidad de la actuación de la AT, según la SC es competencia de la FGR.

Agrega además este tribunal que, cuando falla el control administrativo ejercido por la FGR previo al ejercicio de la acción penal por delito de evasión de impuestos, para la SC, queda la posibilidad ejercer ese control a la jurisdicción penal al decir que *“(…) de conformidad con la legislación procesal penal vigente, el juez debe verificar el cumplimiento de las condiciones que legalmente deben satisfacerse para proceder en contra de quien ha infringido una norma penal, por lo que, aunque la FGR haya ejercitado la acción penal sin cumplir con los mencionados requisitos de procedibilidad, es posible que el proceso sea posteriormente sobreseído por esa razón o que las personas imputadas sean absueltas de responsabilidad.”*⁵⁴⁹

En consecuencia, para la sala de lo constitucional, los imputados por delitos de defraudación al Fisco: *“tienen la oportunidad real de ejercer los mecanismos de defensa que establece la ley secundaria dentro del proceso*

⁵⁴⁹Sala de Constitucional, sobreseimiento Amparo Ref. 462-2020, de fecha 19 de enero de 2022. Véase en términos similares, los sobreseimientos: Amparos 364-2020; 108-2021; 354-2020. Todos de fecha 19 de enero de 2022.

*e incluso interponer los recursos que estimen pertinentes para impugnar en sede ordinaria las decisiones que les causan un agravio antijurídico.*⁵⁵⁰

Al respecto se afirma que hubiere sido de mucho interés jurídico , que el máximo intérprete de la constitución se pronunciara sobre el objeto de las demandas mediante una resolución de fondo y establecer posición sobre la afectación a derechos constitucionales de audiencia, defensa, de respeto a la legalidad y al debido proceso, ante la falta de agotamiento de la vía administrativa previo a interponer el aviso por posible delito de defraudación al Fisco, lo cual hubiera significado un avance en la construcción jurisprudencial, aunque con las limitaciones de los efectos que produce las sentencias de amparo.

Por otra parte, a manera de conclusión, se afirma que no se comparte lo resuelto por la SC, pues este tribunal no se puede inhibir de conocer y dejar pasar una situación donde se advierte una vulneración no solo de la normativa ordinaria, sino de derechos y garantías constitucionales, por lo que dejar que otros órganos detecten e intenten corregir de forma tardía lo actuado por la AT, implica postergar y dilatar una situación de violación a derechos constitucionales de los ciudadanos sometidos a proceso penal por delito fiscal.

En tal sentido, no se está de acuerdo, con la tesis sostenida por la referida Sala, al decir, que es en el proceso penal donde mejor se tutelan, los derechos y garantías de los contribuyentes. Pues no se desconoce que el proceso penal implica una limitación a la libertad, por lo que solo se debe recurrir a él, cuando no son suficientes los otros mecanismos menos invasivos de los derechos y garantías de los ciudadanos, como para el caso

⁵⁵⁰ Por todos véase. Sala de Constitucional, sobreseimiento Amparo Ref. 462-2020

concreto, la solución de la controversia en sede administrativa o ante el juez del contencioso administrativo.

4.11 La prejudicialidad devolutiva como mecanismo para tutelar de mejor manera el derecho defensa de los contribuyentes sometidos a proceso penal

Según hemos señalado en esta investigación, ante la comunicación temprana de hechos constitutivos de delito de defraudación al Fisco por la AT, cuando estos no están debidamente fundamentados, porque *prima facie* se advierte la inexistencia del delito o de sus presupuestos esenciales, los órganos aplicadores de la ley tienen diferentes mecanismos de actuación a efecto de dar una respuesta al caso concreto.

En estos supuestos si el Juez penal advierte que la cuestión prejudicial es necesaria en vista que de ella depende la inocencia o culpabilidad del imputado, puede suspender el proceso hasta que se agote la vía administrativa y, sea un juez de lo contencioso administrativo quien resuelva si se ha producido o no el incumplimiento tributario denunciado por la AT.⁵⁵¹

La devolución del caso a la jurisdicción administrativa se vuelve necesaria, pues una resolución que se emita sin una resolución previa del órgano competente vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, en vista de que no se basa en la razón, en el derecho y no arbitrariedad, contenidos esenciales de este derecho.⁵⁵²

⁵⁵¹ Iglesias Capellas, los efectos del proceso penal por delito contra la hacienda pública,142.

⁵⁵² Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal,414.

En el art. 30 del CPP⁵⁵³, se hace referencia a las circunstancias que constituyen obstáculos para el ejercicio de la acción penal, siendo este el asidero legal de la prejudicialidad devolutiva, pues mandata a abstenerse del ejercicio de la acción penal cuando existan impedimentos no superados.

En tal sentido como están actualmente configurados los delitos de defraudación al Fisco, en algunos casos la AT previo a la denuncia debe concluir el procedimiento administrativo, sin lo cual no puede interponer la denuncia, ni la FGR iniciar la investigación.

Por otra parte, el art. 47 numeral 2 inc.2 del CPP, establece la prejudicialidad no devolutiva, en tanto que habilita al juez o tribunal que conoce de un delito para que también conozca las cuestiones incidentales que se susciten en el procedimiento, aunque no pertenezcan al orden penal.⁵⁵⁴

Por lo que estamos ante un caso de extensión de la competencia del juez penal, que imposibilitaría la devolución del expediente por cuestión prejudicial administrativa, siendo el juez de lo penal en caso del delito fiscal, tiene que conocer y resolver sobre aspectos que son esenciales para determinar la existencia del delito y la culpabilidad del imputado, los cuales se configuran a partir de una obligación tributaria, que se establece con base en la legislación de la materia. Por lo que en este punto es importante que el juez valore sobre la importancia que tiene para establecer los extremos procesales, que se haya emitido una resolución previa por la

⁵⁵³ Véase art. 30 CPP, que prescribe: *“Si el ejercicio de la acción penal de una cuestión prejudicial, una condición de procesabilidad u otro requisito para proceder, se suspenderá su ejercicio hasta que desaparezca el obstáculo conforme a la establecido en la constitución y demás leyes.”*

⁵⁵⁴ Véase art.47 Inc.2º *“El Juez o tribunal con competencia para conocer de un delito o falta también podrá resolver todas las cuestiones incidentales que se susciten en el curso del procedimiento, aunque no pertenezcan al orden penal”*. Nótese que esta prescripción está formulada de forma facultativa, al decir “podrá” quedando en todo caso a criterio del juez si opta por seguir conociendo o por suspender el procedimiento.

administración tributaria, y en caso de no existir, suspender el proceso penal, a efecto de esperar que se emita tal resolución.

Se dice que, *“la cuestión prejudicial es un problema de competencia que afecta el juez predeterminado por la ley, aunque el tribunal constitucional (España) ha dicho que la infracción de preceptos de legalidad ordinaria relativos a las cuestiones prejudiciales no vulnera el derecho al juez predeterminado por la ley, sin perjuicio de que pueda infringir el derecho a la tutela judicial efectiva.”*⁵⁵⁵

No obstante, existen resoluciones que se han emitido por los tribunales en las cuales se paraliza el proceso penal hasta que se concluya el procedimiento administrativo, por haberse iniciado de forma incorrecta quebrantando la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley.⁵⁵⁶

En contra de este mecanismo se afirma que se corre el riesgo de habilitar por la vía jurisprudencial una especie de prejudicialidad administrativa que ha sido suprimida por el legislador.⁵⁵⁷ Lo cual en el caso de El Salvador no está totalmente eliminada sino que se tiene un sistema mixto, que ante la apariencia de delito se faculta a la AT a concluir todo el procedimiento, prejudicialidad administrativa y, en otros debe suspenderlo para dar paso a

⁵⁵⁵ Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 414; en similares términos, Bauzá Martorell, derecho administrativo y derecho penal, 164.

⁵⁵⁶ Véase al respecto, Cámara 3ª de lo penal de la 1ª Sección del Centro San Salvador, ref. 131-2020; Cámara 2ª de lo penal de la 1ª Sección del Centro San Salvador, INC 427-2018. En esta resolución se dice: *“(..)esta violación supone un quebrantamiento a la seguridad jurídica y a la igualdad ante la ley. La primera porque existiendo una garantía que el ciudadano conoce como cierta y que le permite solventar su problemática con el Fisco sin ser sometido a un proceso penal con todas las cargas y presiones que tal trámite conlleva, amén de la amenaza que pende sobre el procesado que ve su situación innecesariamente en la incertidumbre, peligrando incluso su libertad cuando la ley ya indica que existe una salida de prima ratio que no se utilizó.*

La segunda porque en iguales circunstancias habrá otros ciudadanos quienes sí hayan sido sometidos al proceso legalmente establecido, agotando primero la vía administrativa en atención al llamado debido proceso tributario.”

⁵⁵⁷ Véase Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal, 416. citando la STS520/2008 de 15 de julio.

la prejudicialidad penal, situación que en la práctica genera inconvenientes de tipificación y adecuación de conductas.

Al respecto la doctrina más moderna se pronuncia por aplicar la prejudicialidad devolutiva en aquellos casos que el tipo se formule como norma penal en blanco, que requiere como complemento la valoración de una cuestión administrativa o extrapenal, cuando la cuestión sea determinante de la culpabilidad, lo que acontecerá en todos los casos de empleo de elementos normativos en el tipo objetivo.⁵⁵⁸

No obstante, se reconoce que todavía prevalece el criterio de asumir competencia por el juez penal, tanto que se ha criticado esa opción, al decir puntualmente que: *“cuando se pretenda establecer la necesidad de un pronunciamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa con carácter previo a la sentencia penal, habrá que buscar vías distintas a una prejudicialidad devolutiva que, tal y como se regula y es aplicada en la actualidad por la jurisdicción penal, es una vía muerta a pesar de las grandes expectativas que en ella depositó un importante sector doctrinal.”*⁵⁵⁹

En los casos que se denuncia de forma anticipada, la prejudicialidad sería siempre devolutiva, máxime cuando *in limine* el juez advierte el escaso respaldo probatorio aportado por el ministerio público producto de la precipitada comunicación realizada por la AT.

⁵⁵⁸Choclán Montalvo, la aplicación práctica del delito fiscal,414. En referencia al art. 4 de la ley de enjuiciamiento criminal de España, que al respecto dice: *“Sin embargo, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda; pero puede fijar un plazo, que no exceda de dos meses, para que las partes acudan al Juez o Tribunal civil o contencioso-administrativo competente.”*

⁵⁵⁹Cfr. Bauzá Martorell, derecho administrativo y derecho penal: reconstrucción de los límites, 165.con especial referencia al caso español.

En estos casos surge el problema de que no podría remitirse al juez de lo contencioso administrativo, en vista de que en el procedimiento tributario que está suspendido, no se ha agotado la vía administrativa. En tal sentido no se puede remitir a dicha Jurisdicción, sino que lo indicado es remitirlo a la administración tributaria, para que concluya el procedimiento, y luego devuelva el expediente diligenciado al juez de lo penal para que reanude el proceso.

Esta salida parece la más indicada, aunque lo ideal sería, que en vista de no existir resolución contencioso-administrativa previa a la cual reconocer valor prejudicial vinculante, que órgano penal suspenda el proceso a la espera de que esta se produzca.⁵⁶⁰ Aunque, como *supra* se dijo en los casos que se da aviso por posible delito de defraudación al fisco, tanto cuando se suspende el procedimiento, como en los casos que se agota la vía administrativa, el legislador evade el control de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Aunque lo anterior es matizable de acuerdo a lo que establece la legislación salvadoreña, ya que si bien el acto por medio del cual se suspende el procedimiento administrativo y se informa a la FGR se puede considerar un auto de mero trámite no definitivo, que no habilita su conocimiento por la jurisdicción contencioso administrativo. Se puede sostener que a pesar de tal naturaleza, este acto provoca indefensión en el contribuyente y un daño irreparable, lo que habilitaría su competencia.⁵⁶¹

⁵⁶⁰Cfr. Bauzá Martorell, derecho administrativo y derecho penal, 164. También resulta factible, que el juez de lo penal, suspenda el proceso y lo remita al Juez de lo contencioso administrativo, para dar cumplimiento a la prejudicialidad administrativa, órgano que debe requerir a la administración tributaria, que emita la resolución respectiva, para entrar a conocer su legalidad, concluido dicho proceso, devolverlo al juez de lo penal.

⁵⁶¹ De acuerdo al art. 4 de la LJCA, dentro de los "Actos Administrativos Impugnables", establece: "*Podrán deducirse pretensiones derivadas de actos administrativos expresos, tácitos y presuntos. Procederá la impugnación tanto de los actos definitivos como de los de trámite.*"

Otra solución brindada en casos planteados ante la jurisdicción penal ha sido que el juez se ha declinado por reconocer que la actuación de la administración tributaria causa un agravio que produce la nulidad de las actuaciones art. 346 inc.1. No 7 CPP. Si se está en casos en los cuales era necesario que se agotase la vía administrativa, previo a la denuncia, la acción penal ejercida por la FGR adolece de legalidad, cayendo en el supuesto del art 312 n° 2 Pr. Pn.⁵⁶²

Por lo que el remedio siendo una consecuencia de la perentoriedad de la excepción, es el poner fin de manera accidental al proceso, lo cual se debe de realizar por vía del Sobreseimiento Definitivo según lo establecido en el Art. 350 Inc. 1 n° 4 CPP⁵⁶³., en relación con el Art. 31CPP, se declara la extinción de la acción penal y cosa juzgada.⁵⁶⁴

*Los actos de trámite podrán impugnarse de manera autónoma de los actos definitivos cuando pongan fin al procedimiento haciendo imposible su continuación, decidan anticipadamente el asunto de que se trate **o cuando produzcan indefensión o un daño irreparable.***” Negrilla agregada.

Sobre la competencia de la JCA para conocer de autos de tramite emitidos por la administración. Véase. Sala de contencioso administrativo, apelación ref.3-18-RA-SCA, (El Salvador, CSJ,2018).

⁵⁶² El art.312 CPP., regula las excepciones de previo y especial pronunciamiento, el número 2 se refiere a “*Falta de acción, porque esta no se pudo promover, **no fue iniciada legalmente o no puede proseguir.***” Negrilla, agregada.

⁵⁶³ El art.350.1 establece que procede el sobreseimiento definitivo “*cuando resulte con certeza que le hecho no ha existido o **no constituye delito** o que el imputado no ha participado en él*”

⁵⁶⁴ Véase. Cámara tercera de lo penal de la 1ª Sección del Centro San Salvador, ref.140-19(El Salvador. CSJ,2019). En referencia a lo resuelto por el juzgado de instrucción cuya decisión era el objeto de la apelación.

CONCLUSIONES

1. Basándonos en los argumentos antes mencionados y apoyados en la doctrina y jurisprudencia citada se concluye que en los casos donde la AT no agota el procedimiento administrativo de fiscalización hasta emitir una resolución de fondo, en la cual se determine la verdadera situación tributaria del contribuyente auditado, se produce una afectación en sus derechos constitucionales, esencialmente al derecho de defensa, pues se queda sin oportunidad de poder desvirtuar en sede administrativa los hallazgos que a juicio de la AT son constitutivos de delito de defraudación al Fisco.

2. Que en tal sentido, trasladar este aviso a la FGR sin haber permitido la contradicción en un debido proceso, deja en desventaja a unos contribuyentes frente a otros a quienes, si se les permite ejercer mecanismos de defensa dentro del procedimiento de fiscalización y liquidación oficiosa del impuesto, así como ante el TIIA, mediante la interposición de recurso de apelación y acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrar para que se revise la legalidad de la actuación de la AT.

3. Por otra parte producto de la forma como está regulado el modo de proceder en los delitos de defraudación es cuanto menos confusa y desconcertante, pues en lugar de elegir una forma única de proceder, se decanta el legislador por un sistema mixto que deposita un factor de discrecionalidad desproporcionada en la AT, considerando que tanto en los casos que no se requiere agotar el procedimiento como los que sí es requisito para el ejercicio de la acción penal, se está ante conductas

delictivas, por lo que no se justifica que la AT continúe con el procedimiento de fiscalización pues carece de facultades de investigación del delito.

4. Lo anterior invade las facultades de investigación del delito y de ejercicio de la acción penal que competen únicamente a la FGR, con lo cual se confunde el rol de una y otra institución, pues a la administración tributaria le compete comprobar la obligación tributaria y liquidar la cuota tributaria y a la FGR probar la existencia del delito y la responsabilidad penal del inculpado.

5. Además este sistema mixto de proceder provoca que la AT, lo utilice como mecanismo de presión hacia los contribuyentes, pues valiéndose de la analogía puede tipificar infracciones administrativas que requieren del agotamiento de la vía administrativa, como comportamientos típicos de delito de evasión de impuesto que no requieren de una prejudicialidad administrativa previa, con el propósito de someter a proceso penal a determinados contribuyentes y generar un escarnio público dirigido a la psiquis de otros contribuyentes para crear un efecto disuasivo del delito o con el fin de conminar bajo amenaza de pena de prisión al contribuyente de regularizar su situación tributaria haciendo uso de la excusa absolutoria, es decir pagando lo impuestos y accesorios aparentemente evadidos.

6. Por otra parte, cuando la AT, continúa requiriendo información contable y tributaria al contribuyente a pesar de que ya se ha hecho la idea de que se encuentra ante delitos de defraudación al Fisco, constituye una vulneración al derecho del contribuyente de no aportar elementos para demostrar su culpabilidad, es decir a no autoincriminarse, pues debe prevalecer la presunción de inocencia desde que se advierte de la existencia de delito.

7. De los sistemas de prejudicialidad existentes, es el de prejudicialidad administrativa, el que mejor tutela los derechos del contribuyente, pues, permite que en sede administrativa ejerza los derechos de audiencia, contradicción y a recurrir, y en última instancia le permite acudir ante el juez predeterminado por la ley para conocer de las actuaciones de la AT, es decir el Juez de lo contencioso administrativo, quien está dotado de mejores conocimientos para enjuiciar la legalidad de los actos emitidos por la administración tributaria

8. Con respecto a los tipos de prejudicialidad penal, es el devolutivo, que mejor garantiza los derechos de los contribuyentes, pues de advertir la cuestión prejudicial administrativa devuelve el expediente a la jurisdicción administrativa, es decir al juez predeterminado por la ley con competencia material para juzgar como principal los hechos en los cuales se puede fundamentar la inocencia o culpabilidad del contribuyente. No obstante, se concluye que en los casos que se remiten a la jurisdicción penal sin agotar la vía administrativa, y que por lo tanto no existe una resolución definitiva impugnada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, lo pertinente es devolver el expediente a la AT para que se agote el procedimiento administrativo de fiscalización, por delitos contra la hacienda pública.

9. En el derecho comparado predomina la configuración del delito fiscal como público, en tal sentido la denuncia o aviso de la AT tributaria es solo uno de los medios por los cuales el Ministerio Público puede tener conocimiento de los hechos, con lo cual se libera el ejercicio de la acción penal por estos delitos de todo requisito de procedibilidad, lo cual se considera como obstáculo para la judicialización de casos y causa de la poca existencia de condenas.

10. De entre los sistemas de prejudicialidad existentes y aplicables al delito fiscal, en el derecho comparado se está imponiendo el sistema de concurrencia de procedimientos o de paralelismo procesal, por medio del cual la administración tributaria ante la existencia de hallazgos constitutivos de delito da aviso a la jurisdicción penal para que investigue la existencia del delito, sin suspender el procedimiento de fiscalización tendiente a determinar y liquidar la cuota tributaria, así como realizar las gestiones de cobro del crédito tributario; lo cual puede ser modificado por la resolución que se emita en la jurisdicción penal la cual prevalece sobre la administrativa.

11. Esta forma de proceder facilita que la AT perciba sin tanta demora los ingresos que le corresponden, es decir, sin esperar los resultados del proceso penal que puede llevar años, quedándose la AT desprotegida y se priva de la autotutela de sus derechos mediante la ejecución de sus propios actos, además que se considera que esperar hasta la sentencia definitiva del proceso constituye un beneficio para el defraudador tributario, pues pueden pasar años sin pagar su deuda, sobre todo en los países cuya pena prisión es de poca entidad, por lo que generalmente son procesados en libertad y aun siendo condenados no son sometidos a pena de prisión.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda la reforma de la normativa tributaria y penal a efecto de permitir al contribuyente ejercer los mecanismos de defensa a que tiene derecho dentro de los procedimientos administrativos de fiscalización y de liquidación oficiosa del tributo, a efecto de poder incorporar pruebas para desvirtuar los hallazgos encontrados por la AT, y de garantizarle el acceso a los medios impugnativos administrativos y jurisdiccionales previo a la

denuncia por delito evasión de impuestos en todas sus modalidades, pues omitir estas etapas implica dejar en estado de indefensión al contribuyente.

2. Realizar reformas al CP en cuanto al modo de proceder por delito de defraudación al fisco, art. 251 CP, derogando el sistema mixto existente y decretar un modelo donde sea la cuantía y dolo del sujeto los criterios a considerar por la AT para interponer el aviso por la existencia de indicios razonables de delito, evitando la judicialización de casos que no ameritan su criminalización, en atención a los principios de *ultima ratio* y fragmentariedad del derecho penal.

3. Incorporar el sistema de paralelismo procesal por medio del cual solo se debe paralizar el procedimiento tributario sancionador, para dar cabida a la prejudicialidad penal, lo que no impide a la AT el derecho de determinar la cuota no enterada por el contribuyente y su cobro, tal como sucede en otros países, que delimitan las competencias de AT tributaria y de la jurisdicción penal, siempre respetando el *Nebis in ídem* y la proscripción de la doble incriminación.

4. Incorporar la notificación y audiencia previa al contribuyente en caso de que se vaya a dar aviso a la jurisdicción penal por delito de defraudación al Fisco, en aras de garantizar sus derechos fundamentales, pues siendo parte del procedimiento lo lógico es que se le informe al menos de los motivos de la suspensión del procedimiento de fiscalización tributaria.

5. Evitar la judicialización de casos que de acuerdo con la descripción típica no encajen en el tipo delictivo, sino que son producto de la aplicación analógica e interpretación extensiva de la norma, lo que implica un abuso del derecho penal, que priva al contribuyente de la protección no

jurisdiccional, al omitirse un debido proceso administrativo el cual concluya con la emisión de una resolución de fondo donde se determine su verdadera situación tributaria.

6. Incorporar dentro del art. 47 CPP de la extensión de competencia, que esta no operara además en los casos que para establecer la culpabilidad del imputado sea preciso el pronunciamiento del juez con competencia objetiva en el asunto, es decir instaurar en esos casos la prejudicialidad devolutiva, a efecto de garantizar de mejor manera los derechos de las personas sometidas a proceso por delito de defraudación al Fisco.

7. Se recomienda a la AT hacer un uso prudente de la discrecionalidad otorgada por el legislador en el ejercicio de sus facultades y no remitir avisos a la FGR que no estén debidamente fundamentados sobre todo en las modalidades de declaración falsa o inexacta, en la que se advierte que la AT según los casos analizados en esta investigación opta por dar privilegio a la prejudicialidad penal y calificar la información como falsa, aunque solo se trate de información inexacta, lo cual implica graves consecuencias para el contribuyente pues se ve sometido a un proceso penal con todas las afectaciones que eso implica en la esfera de su libertad.

8. Se recomienda a la FGR que previo a ejercer la acción penal producto de la denuncia por delito de defraudación al Fisco debe cerciorarse de la entidad delictiva de los hechos denunciados por la AT tributaria y en todo caso profundizar la investigación no quedándose únicamente con lo aportado por la AT y de no encontrar argumentos sólidos, devolver el expediente hasta que se concluya el procedimiento administrativo o proceder al archivo de la investigación de conformidad al art.293 núm. 2 y 3 del CPP.

9. De la misma manera el Juez de lo penal debe ser riguroso en la valoración de los hechos que motivan el proceso penal por delito defraudación al Fisco, y de esa manera controlar la función tanto de la AT como de la FGR, a efecto de evitar abusos en la criminalización de conductas que no encajan debidamente en los tipos penales y que son producto de un inadecuado uso del modo de proceder en estos delitos, con lo cual se evitaría que se utilice el proceso penal con fines recaudatorios y como mecanismo intimidatorio a los contribuyentes.
10. A la Asamblea Legislativa, valorar la eliminación del obstáculo del modo de proceder en los delitos de defraudación al fisco regulado en el art.251-A CP, pues en la mayoría de los Estados se trata de un delito de público, con lo cual se posibilitaría que la FGR pueda iniciar investigaciones de oficio, dejando de ser la AT la única instancia facultada para denunciar ese tipo de delitos.
11. A la Asamblea Legislativa, se recomienda, valorar la creación de juzgados especializados de hacienda, con competencia para conocer de los delitos contra el fisco, lo cual permitiría contar con jueces con mejores conocimientos en la materia tributaria, lo que coadyuvaría a dar celeridad a los procesos y calidad a las resoluciones, y, en consecuencia permitiría que la hacienda pública pudiera contar con más ingresos para satisfacer las necesidades de la población, en salud, educación y seguridad.

BIBLIOGRAFÍA

Ayala Gómez, Ignacio. *Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública*. En Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

Ballbé Mallol, Manuel y Carlos Padrog Reig. *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*. Madrid: Civitas, 2004.

Bauzá Martorell, Felio José. *Derecho Administrativo y Derecho Penal: reconstrucción de los límites*. Madrid: Wolters Kluwer, 2016.

Bertrand Galindo, Francisco, José Albino Tinetti, Silvia Lizette Kuri de Mendoza y María Elena Orellana, *Manual de Derecho Constitucional. Tomo II*. San Salvador: Centro de Información jurídica, 1992.

Blanco Lozano, Carlos. *Tratado de derecho penal español, tomo II, el sistema de la parte especial, vol. 2: Delitos contra bienes jurídicos colectivos* (Barcelona: J.M. BOSH EDITOR, 2008.

Bravo Figueroa, Jorge. “La prejudicialidad administrativa y la limitación del ejercicio de la acción penal en los delitos de Defraudación Tributaria en el distrito Fiscal de Lima, 2017-2018”. Tesis de maestría. Universidad Nacional Federico Villareal, 2020.

Casado Ollero, Gabriel. *Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal*, en AA.VV. “estudio en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana”. Madrid: IEF, 2008.

Caro Coria, Dino Carlos y Luis Miguel Reina Alfaro. *Derecho penal económico. Parte general. Tomo I*. Editado por Jurista Editores. Lima, 2016.

Carrasco Pérez, Juan. *Siete siglos de fraude fiscal en Europa*, de José

Ignacio Fortea Pérez editores Ángel galán Sánchez y Juan E. Gelabert Santander: Editorial de la Universidad de Cantabria, 2020.

Choclán Montalvo, José Antonio. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Ed. 2ª. Madrid: Wolters Kluwer, 2016.

Colina Ramírez, Edgar Iván. «La defraudación tributaria en el código penal español “Tesis doctoral. Universidad de Sevilla, 2009.

Collado Yurrita, María del Pilar. «Procesos por delitos fiscales: La problemática actual». Tesis doctoral: Universidad Autónoma de Madrid, 1992.

Cugat Mauri, Miriam y Francisco Bañeres. *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. En *Derecho penal parte especial II*. Dir. F. Javier Álvarez García. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011.

De Icaza Dofour, Francisco. *Recopilación de las leyes de los reynos de Indias*. Editado por Miguel Ángel Porrúa. México, 1987.

De la Mata Barranco, Norberto, Jacobo Dopico Gómez-Aller, Juan Antonio Lascuráin Sánchez y Adán Nieto Martín. *Derecho penal económico y de la empresa*. Madrid: Dykinson, 2018.

Delgado Sancho, Carlos David. «El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario». Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid, 2017.

Desarrollo, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. «Informe de desarrollo humano El Salvador». Editado por PNUD. La Libertad, 2013.

Díaz Aranda, Enrique. *Lecciones de derecho penal; para el nuevo sistema de justicia en México*. México: Unam, 2014.

Espejo Poyato, Isabel. “administración tributaria y jurisdicción penal en el

delito fiscal la fijación de la cuota tributaria”. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid, 2012.

Faraldo Cabana, Patricia. *Causas de levantamiento de la pena*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

Fernández Sotelo-Rafael Diego. *Mito y Realidad en las leyes de población de Indias. En Recopilación de las leyes de los reinos de Indias*. Coord. Francisco de Icaza Dofour. México: Miguel Ángel Porrúa, 1987.

Ferré Olivé, Juan Carlos. «La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era de compliance». En *Derecho penal económico y teoría del delito*. Dir. Eduardo Demetrio Crespo. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.

Forteza Pérez, José Ignacio, *Siete siglos de fraude fiscal en Europa*. Editores Ángel Galán Sánchez y Juan E. Gelabert. Santander: Editorial de la Universidad de Cantabria, 2020.

Fundación Nacional para el Desarrollo. *Seguridad fiscal en El Salvador: Medidas para fortalecer la tributación*. Editado por FUNDE. San Salvador, 2008.

Galán Muñoz, Alfonso y Elena Núñez Castaño. *Manual de derecho penal económico y de la empresa 3ª ed*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Gallego Soler José-Ignacio y Celia Díaz Morgado “Delitos tributarios y contra la Seguridad Social”, en *Derecho penal económico y de la empresa: Parte general y parte especial. Doctrina y Jurisprudencia con casos solucionados, tomo II, 2ª ed*. directores Mirentxu Corcoy Bidasolo y Víctor Gómez Martín. Valencia: Tiran lo Blanch, 2020.

Gallego Soler, José Ignacio y Celia Díaz Morgado. «Delitos tributarios y contra la Seguridad Social». En *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos*

solucionados. 2ª ed. Tomo II. Directores Mirentxu Corcoy Bidasolo y Víctor Gómez Martín, Valencia: Tirano lo Blanch, 2020.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I Parte general*. Editado por Depalma. Buenos Aires, 1999.

Gavaldá, Jessika K. «Tutela judicial efectiva». En *Temas actuales de derecho tributario*. Coord. Pollyana Vilar Mayer y Eusebio González García, España: J.M. Bosch Editor, 2005.

Gavilán Núñez, Felipe, Mónica Mingot Ascençao y Patricio Silva – Riesco Ojeda. *El delito fiscal en América Latina*. Editado por CIAT, 2010.

González, Alfredo Daniel. «El paralelismo de vías procesales en las denuncias por evasión tributaria y previsional (leyes nacionales N°11683 y N°27430, Título IX)». Tesis de doctor. Universidad de Buenos Aires, 2018.

Gutiérrez Gómez, Eduardo, Luis Lafont Nicuesa y Enrique Remón Peñalver. *La aplicación práctica del delito fiscal: especial referencia a la regularización y a la responsabilidad penal de la persona jurídica*. Wolters Kluwer. Madrid, 2021.

Iglesias Capellas, Joan. «Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación». Universidad Autónoma de Barcelona, 2012.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial*. Guatemala: ICEFI, 2008.

Litago Lledó, Rosa. «Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y proceso penal por delito fiscal». *Crónica Tributaria Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 65 (2017).

López, Jorge Martín «El procedimiento de Inspección». En *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 4a ed., España: Tirant lo Blanch,2018.

Luzón Cuesta, José María. *Compendio de derecho penal: Parte especial*. Ed.18ª. Madrid: Dykinson, 2011.

Luzón Cuesta, José María. *Compendio de derecho penal: Parte especial*, 18ª ed. Madrid: Dykinson,2011.

Marmolejo Oña, Cristóbal. «El impuesto sobre el Valor Añadido en España». s/a. Accedido 17 de mayo de 2022.Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_4/IVA_en_espana_marmolejo.pdf.

Martínez Muñoz, Yolanda. «La aplicación de los tributos», en *Manual de Derecho Financiero y Tributario*. Ed.4a.España: Tirant lo Blanch, 2018.

Martínez Ventura, Jaime Edwin. «Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente el delito de Evasión de Impuestos, en el código penal salvadoreño vigente». Tesis de Maestría.Universidad El Salvador, 2017.

Martínez-Buján Pérez, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, 5ª Ed. Valencia: Tiran lo Blanch,2015.

Merino Antigüedad, José María. *¿Maestro es lícito pagar impuestos al Cesar?* Editado por Dykinson. Madrid, 2002.

Ministerio de Educación. *Historia de El Salvador. Tomo 1*. Editado por MINED. San Salvador, 2009.

Miranda, José. *El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*. s/e. México: 1952.

Montes, Segundo.Los Indígenas de El Salvador, s/f, disponible en:

<http://repositorio.uca.edu.sv/jspui/bitstream/11674/2310/1/Los%20ind%C3%ADgenas%20en%20El%20Salvador.pdf>.

Morillas Cuevas, Lorenzo. "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en Derecho penal español: Parte especial, 2ª ed. Coord. Manuel Cobo del Rosal. Madrid: Dykinson, 2005.

Morillo Méndez, Antonio. "Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la hacienda Pública". Valencia: Ciss Praxis, 2000.

Muñoz Conde, Francisco José. "El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal." *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 1986, 379-94.

Muñoz Conde, Francisco. Derecho penal parte especial, 2ª ed. (México D.F.: Tirant lo Blanch, 2014.

Noah Kramer, Samuel. *La Historia empieza en Sumer, Traducción de Jaime Elías*. Barcelona: Ediciones Orbis, 1985.

Oriol, Carmen Launa y Caridad Moruelo Gómez, «El delito contra la Hacienda Pública», en Tratado de derecho penal económico. Director. Antonio Camacho Vizcaíno. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Pacto de San Andrés de 31 de mayo de 1995 (Biblioteca Nacional de El Salvador" Francisco Gavidia"), <http://hdl://handle.net/10972/131>.

Peláez Martos, José María. *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*. Madrid: Wolters Kluwer, 2018.

Pérez Rollo, Fernando. Los delitos y las infracciones en materia tributaria. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1986.

Queralt Jiménez, Joan. *Derecho Penal Español. Parte especial*. 7ª. ed.

Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

Quintero Olivares, Gonzalo. *Los delitos económicos*. Barcelona: UOC. Barcelona, 2016.

Reynal Querol, Nuria. *La prejudicialidad en el proceso civil*. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2006.

Ribes Ribes, Aurora. "Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal". En: *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Dirs. Eduardo Demetrio Crespo, y José Alberto Sanz Díaz-Palacios. Barcelona: Atelier, 2019.

Roxin, Claus. *Derecho Penal Parte General. Tomo II. Especiales formas de aparición del delito*. Rad. Diego Manuel Luzón Peña. et. al. Pamplona: Aranzadi, 2014.

Salas Febres, María Alejandra. "El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria". En *Temas actuales de derecho tributario*. Coord. Pollyana Vilar Mayer y Eusebio González García, España: J.M. Bosch Editor, 2005.

Sánchez- Vera Gómez-Trelles, Javier. *Delito de infracción de deber y participación delictiva*. Barcelona: Marcial Pons, 2014.

Sánchez-Ostiz, Pablo. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Cizur Menor Navarra: Aranzadi, 2002.

_____. Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la auto denuncia tras el fraude fiscal. En *Dogmática penal de derecho penal económico y política criminal tomo I, homenaje a Klaus Tiedemann*, Coord. José Urquiza Olaechea, Manuel Abanto Vásquez y Nelson Salazar Sánchez. Perú: Gaceta Jurídica, 2015.

Santiago Mir Puig. *Derecho Penal Parte General*. Editado por Reppetor. 9a Edición. Barcelona, 2011.

Serrano Piedecabras Fernández, José Ramón y Juan María Terradillos Basoco, *Manual de Teoría Jurídica del Delito*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2003.

Tiedemann Klaus. *Manual de derecho penal económico: Parte general y especial*. Coord. de traductores, Manuel Abanto Vásquez. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

Trallero Masó, Alfonso. «Procedimiento administrativo y delito contra la Hacienda Pública: Disfunciones y otros males». En *política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Dir. Miguel Bajo Fernández. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Aceres, 2007.

Trejo Escobar, Miguel Alberto. *Curso de Derecho Penal Salvadoreño: Parte General, Volumen I*. San Salvador: Servicios Editoriales Triple D, 2002.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ed. 9ª. Buenos Aires. Depalma, 2001.

Vizcaíno, Catalina García. *Derecho Tributario Tomo 2*. Editado por Editorial Depalma. Buenos Aires, 1997.

Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Los Códigos Penales de Latinoamérica*. Disponible en: <https://blog.uclm.es/cienciaspenales/files/2021/08/60144855-zaffaroni-2000-los-codigos-penales-de-latinoamerica.pdf>.

Fuentes hemerográficas

Aller, German. «Caducidad de instar en el delito de defraudación tributaria».

Revista de la Facultad de Derecho 32, n.º enero-junio (2012): 17-21.

———. «Delito de infracción de deber». *Instituto uruguayo de derecho penal* 8 (2016):15.

Bajo Fernández, Miguel. «El tribunal supremo y la prescripción del delito fiscal», *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n° 8(2016):75-80.

Batalla Rosado, Juan José. «La pena de muerte durante la colonia». *Revista Española de Antropología Americana* 25 (1995): 71-110.

Fernández Bermejo, Daniel. «Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva». *ADPCP LXX* (2017): 227-91.

Caro Jhon, José Antonio. «Sobre la autoría en el delito de infracción de deber». *Derecho Penal y Criminología* 27, n.º 80 (2006):91-110.

Fernández Pico, Juan. “Pacto de nación o pacto en ruinas”, *Envío*, n.160, junio (1995).Disponible en línea: www.envio.org.ni/articulo/132.

González-Cuéllar Serrano, Ma Luisa. «Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios». *Crónica Tributaria*, n. 168, (2018):57-105.

Herrero de Egaña-Espinoza de Los Monteros, Juan Manuel. «Delito fiscal: La complejidad del papel asumido por la administración tributaria», (201):6. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2015/02/Juan-M.-Herrero-de-Egaña.pdf>

Jakobs, Gunthers. «La imputación penal de la acción y la omisión» n° 12, Trad. de Javier Sánchez Vera Gómez- Trelles. *Cuadernos de conferencias*

y artículos n.12, (1996):71.

Jorge Zavala Egas, Jorge. «El delito de defraudación tributaria». *revistajuridicaonline*, 2008, 331-57.

José María Rodríguez Devesa. «El “terrorismo” fiscal». *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 3 (1981): 5-16.

Luna Cesar y Victoria León. «Criminalización de las Infracciones Tributarias-El Delito Tributario». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 34, n.º(1998): 33.

Martínez Osorio, Martín Alexander.« El principio de nebis in idem en el Derecho Penal y en Derecho Administrativo Sancionador Salvadoreño», *Ventana Jurídica*,n.1, enero-junio(2013):83-251.

Menéndez Moreno, Alejandro. “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Quincena Fiscal* n.14(2014): 13-16.

Montero, Federico. «La regularización como equivalente funcional de la pena retributiva». *InDret* n° 2 (2020): 304-349.

Muñoz Conde, José Francisco. “El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, s/n, (1986):379-393.

Rodríguez Devesa, José María. «El “terrorismo” fiscal», *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, n. 34 (1981):8.

Sánchez Pedroche, José Andrés. «La reforma parcial de la ley general tributaria operada por la ley 34/2015», *Centro de Estudios Financieros* (2015):103.

Souto, Miguel Abel. “Leyes penales en blanco”, *Nuevo Foro Penal*, n. 68(2005):13-30.

Torres Cadavid, Natalia. El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP. *RECPC*, (2018):47.

Fuentes legislativas nacionales

Acuerdo Ejecutivo en el Ramo de Medio ambiente y Recursos Naturales, publicado en D.O. n° 181 T. 409 de 5 de oct. 2015, que actualiza el Decreto Ejecutivo n° 36 de 11 de mayo de 2009, D.O. N° 103, T 383 de 5 de junio de 2009.

Código penal de 1826. Decretado por la legislatura el 13 de abril de 1826, Ministerio General del Gobierno del Estado del Salvador. Biblioteca Nacional de El Salvador “Francisco Gavidia” BINAES. <file:///C:/Users/Personal/AppData/Local/Temp/Codigo%20Penal1826.pdf>.

Código Penal de 1974 aprobado mediante D. L. 270 de fecha 13 de febrero de 1973, publicado en D.O. n° 63. Tomo 238 de fecha 30 de marzo de 1973, que entró en vigencia el 15 de junio de 1974.

Código Penal de 1998, D. L. n° 1030 de 26 de abril de 1997, publicado en D.O. 105. Tomo 335 de 10 de junio de 1997, que entró en vigencia el 20 de enero de 1998.

Código penal de El Salvador, de 1904, D.L. de 8 de abril de 1904, D.O. de 10 de octubre de 1904.

Código Procesal Penal de 1974, aprobado mediante D. L. n° 450 de 11 de octubre de 1973, publicado en D.O. n° 208, tomo n° 241 de 9 de noviembre de 1973.

Constitución de la República, D. 38, 15 de diciembre de 1983; D.O. 234, T. 281, de 16 de diciembre de 1983.

Constitución Política de la República de El Salvador de 1824. (Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes), 2014. Disponible en: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcq8361>

D.L. 360 de 7 de junio de 1995 publicado en D. O. n° 114, Tomo N° 327, de 21 de junio de 1995, que contiene las reformas penales de carácter tributario

D.L. N° 3 de fecha 1 de mayo de 2021, publicado en D.O. n°. 87, Tomo 431 de fecha 07 de mayo de 2021. Nombramientos de nuevos Magistrados Sala de lo Constitucional.

D.L. N° 451, del 22 de febrero de 1990, publicado en el D.O. n° 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990. Por el que se crea la DGII en sustitución de la Dirección General de Contribuciones Directas.

Ley de jurisdicción de lo contencioso administrativa promulgada mediante D.L. 760 de 28 de agosto de 2017, publicada en D.O. n° 209, T.417 de 09 de noviembre de 2017, vigente desde el 31 de enero de 2018.

Ley de Medio Ambiente. D.L. 233 de 2 de marzo de 1998, D.O. n° 79 T. N° 339 de 4 de mayo de 1998.

Ley de vialidad de 1953 vigente (la primera ley de vialidad data del año 1926), D.L. 1308 de fecha 22/12/1953, publicado en D.O. 232, T. 161 de 22/12/1953, art. 22 y sig.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, D.L. 552, de 22 de diciembre de 1986, D.O. 239. T. 293, de 22 de diciembre de 1986.

Ley del impuesto sobre la renta, D.L. 134, de 21 de diciembre de 1991, D.O.

242, T. 313, de 21 de diciembre de 1991.

Ley General Tributaria Municipal, D.L. 86, de 5 de diciembre de 1991, D.O. 242, T. 313, de 21 de diciembre de 1991.

Recopilación de las leyes de El Salvador en Centro América, Tomo 1. Recopilación que contiene la normativa vigente en la república desde el de independencia de 1821, hasta el año de 1855. Isidro Menéndez. Guatemala: Imprenta La Luna, 1855.

Reformas a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, D.L. 296, de 24 de julio de 1992, D.O. 143, T. 316, de 31 de octubre de 1992.

Reformas al Código penal de 1974. D.L. 497 de 13 de marzo de 1993, publicado en D.O. N° 71 Tomo 319 de 20 de abril de 1993. De reformas al CP y CCP.

Reformas al Código penal de 1998 sobre delitos relativos a la Hacienda Pública. D.L. 487, de 27 de octubre de 2004, D.O. 217, T. 365, de 22 de noviembre de 2004

Reglamento de aplicación del Código Tributario, D.E. 117, de 11 de diciembre de 2001, D.O. 2234, T. 353, de 11 de diciembre de 2001.

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, D.E. 83, de 22 de septiembre de 1992, D.O. 174, T.316, de 22 de septiembre de 1992.

Fuentes legislativas extranjeras

Código de Hammurabi, consultado en: [www.Alejandría.com
file:///C:/Users/Personal/Downloads/Codigo_de_HammurabiHammurabi%
20\(1\).pdf](http://www.Alejandría.com/file:///C:/Users/Personal/Downloads/Codigo_de_HammurabiHammurabi%20(1).pdf).

Código penal alemán, del 15 de mayo de 1871, con reforma del 31 de enero de 1998, traducción de Claudia López Díaz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999.

Código penal de España, Ley Orgánica 10/1995, (España: Cortes Generales, 1995).

Código Penal de Guatemala: Decreto 17-73 (Guatemala: Congreso de La República, 1973).

Código Tributario de Chile (Chile: Junta de Gobierno, 1974).

Código tributario modelo para Latinoamérica, 2.a ed. (Washington D.C: OEA, 1967).

https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf.

Decreto-Ley n° 14306 de Código tributario de Uruguay. República Oriental del Uruguay: Senado, 1974.

Código Tributario de Guatemala. Decreto 6-91. Guatemala: Congreso General de la República, 1991.

Fiscalía General del Estado, «Circular 2/2009, Sobre la interpretación del término regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art.305 y 3 del art.307 del C.P.». Madrid, 2009.

L.O. 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. BOE núm. 261, de 30/10/2012.

Ley de Procedimiento Tributario de Argentina, Ley 11.683. Argentina: Congreso de La Nación, 1988.

Ley General Tributaria de España, Ley 58/2003, España: Cortes Generales,2013.

Ley Penal Tributaria de Argentina, Ley 23. 771.Argentina: Congreso de La Nación,1990.

Ley Penal Tributaria del Perú, Decreto 883, Perú: Congreso de La República,1996.

Ordenanza Tributaria Alemana,1977. Traducción y notas por Carlos Palao Taboada, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

Régimen Penal Tributario o Ley Penal Tributaria y Previsional de Argentina, Ley 24.769, (Argentina: Congreso de La Nación,1996).

Fuentes jurisprudenciales nacionales

Cámara segunda de lo Penal de la primera sección del centro San Salvador, Sentencia. Apelación ref.427-2018.El Salvador: CSJ,2018.

Cámara tercera de lo penal de la primera Sección del Centro San Salvador. Apelación. ref. 131-2020.El Salvador: CSJ,2020.

Cámara tercera de lo penal de la 1ª Sección del Centro San Salvador, Sentencia, Ref:208-2017. (El salvador: CSJ,2017.

Cámara primera de lo penal de la primera sección del centro san Salvador, apelación, referencia:310-SC-2016, El salvador: CSJ,2016.

Cámara segunda de lo penal San Salvador. Inc. de Apelación, referencia: 427-2018 El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Cámara tercera de lo Penal de la primera sección del centro San Salvador. Apelación, Ref. 017-2020. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

Cámara tercera de lo penal de la primera sección del centro San Salvador. Apelación, Ref. 104-19. El Salvador: CSJ, 2019.

Sala de Constitucional, Habeas Corpus, Ref. 180-2015. El Salvador: CSJ, 2015.

Sala de constitucional, Habeas Corpus, referencia: 78-2000. El Salvador, CSJ, 2000.

Sala de Constitucional, sobreseimiento Amparo Ref. 354-2020. El Salvador: CSJ, 2022.

Sala de Constitucional, sobreseimiento Amparo Ref. 364-2020, El Salvador: CSJ, 2022.

Sala de Constitucional, sobreseimiento Amparo Ref. 108-202. El Salvador: CSJ, 2022.

Sala de Constitucional, sobreseimiento Amparo Ref. 462-2020. El Salvador: CSJ, 2022.

Sala de Contencioso Administrativo, apelación ref. 3-18-RA-SCA. El Salvador, CSJ, 2018.

Sala de lo Constitucional, admisión de Amparo, ref. 354-2020. El Salvador: CSJ, 2022.

Sala de lo Constitucional, admisión de Amparo, referencia, 599-2019. El Salvador, CSJ, 2020.

Sala de lo Constitucional, Habeas Corpus, Ref. HC 439-2016, El Salvador:

CSJ, 2016.

Sala de lo Constitucional, inconstitucionalidad, Ref. 18-2008.El Salvador: CSJ,2013.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Ref. 254-2009. El Salvador, CSJ 2009.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Ref. 254-2009.El Salvador, CSJ 2009.

Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia, Ref. 116-P-2003.El Salvador: CSJ,2003.

Sala de lo Penal de la primera sección del centro San Salvador, Apelación, Ref.188-2018.El Salvador: CSJ 2019.

Sala de lo penal, Sentencia de Casación, Ref. C-49-98. El Salvador: CSJ,2019.

Tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas, Referencia DC 5897-INC10602012. El Salvador: Ministerio de Hacienda,2006.

Tribunal de Sentencia de Santa Tecla, Sentencia, Ref.: 84-3B-2018.El Salvador: CSJ,2018.

Tribunal primero de Sentencia San Salvador, sentencia, Ref.: 248-1-2015. (El Salvador: CSJ,2016.

Fuentes jurisprudenciales extranjeras

Audiencia Provincial de Valencia, Apelación Ref.: 4990/2005, Auto de resolución 21/2006. España: Consejo General del Poder Judicial,2006.

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia, ref.659/2004.España: Consejo

General del Poder Judicial,2004.

Supremo Tribunal Constitucional, Sentencia. Ref. STS20/2001.España:
Consejo General del Poder Judicial,2008.

Supremo Tribunal Constitucional, Sentencia, Ref.: 57/2010.España: Poder
Judicial,2010.

Supremo Tribunal Constitucional, Sentencia. Ref. STS520/2008.España:
Consejo General del Poder Judicial,2008.

Sentencia Tribunal Supremo, Ref.990/2013.España: Consejo General del
Poder Judicial,2013.

Sentencia del Tribunal Supremo, Ref. 202/2007.España: Consejo General
del Poder Judicial,2007.

.