

EL “*EXTRANEUS*” EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA

**Comentario y análisis de la resolución de auto de procesamiento dictado en causa:
“N. M., M. A. M. s/ evasión tributaria simple”.**

¿Un caso de delito de comisión por omisión?

Mario E. Corigliano

Una actual resolución dictada por un Juzgado Nacional en lo Penal Tributario de la Capital Federal reavivó el debate acerca de si este tipo de delito especial puede ser tratado dentro de la clasificación de los de infracción de deber, fuera del ámbito de los delitos de dominio. Es decir, sobre el deber de carácter extrapenal que pesa sobre el obligado tributario accesorio “extraneus” y las diferencias que posee el contribuyente obligado “intraneus”.

I. DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

En la causa n° 164/06 caratulada “N. M., M. A. M. s/ evasión tributaria simple” que tramita en el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 1 de la Capital Federal, el magistrado resuelve decretar el auto de procesamiento, sin prisión preventiva de N. M., M. A. M., por considerarla prima facie autora penalmente responsable del delito de evasión tributaria simple (art. 1° de la ley 24.769), 45 del Código Penal. Asimismo el procesamiento, sin prisión preventiva de A. J. S., hijo de la anterior, como partícipe primario del mismo delito, el embargo por una suma millonaria a la empresa inculpada y el sobreseimiento de los contadores de la misma.

1. Origen de la causa

El caso se desprende originalmente de la causa 19.403/02 seguida a A. J. S. en el J.C.C. 1 donde se investiga una deuda informada por la AFIP. El Organismo

recaudador efectuó denuncias contra la titular de la empresa imputada por la presunta comisión del delito de evasión tributaria agravada, correspondiente al período fiscal 1997 y otra por presunta comisión del delito de evasión tributaria simple del período 2000. En ambos casos el agente fiscal instó la acción.

Se investigaba infracción a la Ley de Impuesto a las Ganancias del ejercicio año 2000 por haber detectado la AFIP “ingresos declarados como exentos” en la autoliquidación correspondiente, por un elevado monto. Ante el requerimiento de aportar documentación que avale lo informado en la declaración jurada se informó que hubo un error de exposición en cuanto al tratamiento del dinero percibido de la firma del exterior “M.S. Corp.”, toda vez que dicho importe debió haber sido consignado en concepto de “pasivos con una persona jurídica del exterior”. Se restó relevancia tributaria al alegado error, ya que de todas formas se arribaba a un resultado equivalente, no variando la base imponible. En tal sentido se presentó una declaración jurada rectificativa.

Se concluyó que la suma en cuestión constituía renta gravada, “dividendos distribuidos por una sociedad extranjera” -art. 140 inc. a). de la Ley de Impuesto a las Ganancias- no volcada en la correspondiente declaración jurada señalando que, en realidad, se intentó disimular ingresos gravados mediante una exposición falaz de datos en el formulario respectivo.

Tras el descargo de la contribuyente, se procedió a determinar de oficio la materia imponible referida al impuesto a las ganancias -ejercicio año 2000- imponiendo a N. M., M. A. M. la obligación de ingresar la suma del impuesto omitido.

Respecto del ejercicio bajo examen la denuncia del Organismo expresa que, mediante la exposición de datos falsos en la declaración jurada, la contribuyente disminuyó la base imponible sobre la que se aplica la alícuota del impuesto, a partir del insostenible encuadre exentivo para las rentas emergentes de dividendos distribuidos por la sociedad ubicada en uno de los denominados “paraísos fiscales”, omitiendo el pago del tributo y que luego la contribuyente procedió a rectificar su declaración jurada original, sin variar la base imponible, pero imputando dichas sumas a supuestos pasivos tomados en el exterior, cuya veracidad descarta, calificando el accionar como de evasión de impuestos mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales.

El fiscal en la vista del art. 180 CPPN requirió se instruya causa, toda vez que consideró que la conducta desplegada por la contribuyente constituiría una

clara omisión de declarar ingresos gravados provenientes de empresas del exterior, procurando disimular dichos ingresos mediante el encuadre exento intentado. A la misma se le reprocha haber inobservado lo dispuesto en dicho articulado que establece que: “constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el art. 45, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior, excluida la comprendida en el inc. I (...)” y consecuencia de ello haber omitido ingresarla en concepto de impuesto a las ganancias correspondiente al año 2000.

El delito imputado se encuentra tipificado en el art. 1º de la ley 24.769, tipo penal que reprime al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evadiere el pago de tributos al Fisco nacional, siempre que el monto supere el exigido por la norma aludida.

Según el magistrado, se encuentra acreditado en los autos que la presentación de la declaración jurada de dicho período, por impuesto a las ganancias, exteriorizó la suma elevada como ingresos exentos y que según la defensa, la señora N. M., M. A. M., habría percibido ese dinero. Que descarta las alegaciones sobre la ingerencia de la empresa “M.S. Corp.” pues se trata de una simulación y que la fuente de la renta era argentina por provenir de la distribución de dividendos de la sociedad anónima investigada.

También, que la declaración jurada que consigna como renta exenta los dividendos percibidos de “M.S. Corp.” han infringido lo dispuesto en el art. 140 inc. a). de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el decreto reglamentario 1037/00, dado que resulta engañosa ya que oculta al Organismo recaudador la verdadera fuente de la renta y la capacidad contributiva de la obligada. “(...) Que la contribuyente omitió ingresar tempestivamente la suma reclamada en concepto de impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000, ello adunado a la declaración engañosa considerada precedentemente, configura la objetividad típica reprimida por el art. 1º de la ley 24.769”.

2. Participación de los imputados

En este acápite considero ha de tenerse especialmente en cuenta, para las conclusiones oportunas, los argumentos del magistrado en el punto 28 de la resolución en análisis que dice: “Que, de los dichos de la imputada y lo expresado por su hijo

A. J. S., surge que la misma designó a éste como su apoderado, otorgándole un poder amplio de administración. La Sra. sostuvo que delegó en sus hijos el pago de los impuestos. Esto sumado a la convicción formada a través del conocimiento de visu de la indagada, persuade a este estrado que la misma en los hechos, no maneja su patrimonio, no toma decisiones con relación al manejo de las empresas de las cuales es accionista ni, mucho menos, confecciona ella las declaraciones juradas de sus impuestos. Me impresionó favorablemente. Es una mujer de agradable trato, sensible hacia lo humanístico, pero con escasa habilidad para los negocios, como ella misma lo reconoce”.

Corroborando lo antes mencionado A. J. S., éste se encargaba de las declaraciones juradas de impuestos y admitió en la causa: “es muy posible que las firmé yo (...) Las reviso con el contador (...) Mi madre no entiende esas cosas”, reconociendo como propia la firma inserta en las mismas en carácter de apoderado de su madre.

En el punto 30, expresa el magistrado, que el delito de evasión es un delito de infracción de deber (en contraposición a los delitos de dominio) en el que se requiere una especial calificación en el autor: ser el obligado al pago del tributo al fisco (art. 1º, ley 24.769). Es común en doctrina caracterizar a los delitos que requieren un autor cualificado como delitos especiales y esta calificación no excluye que en éstos no tenga relevancia la participación *-strictu sensu-* o la determinación, extensiones típicas previstas por el artículo 45 del Código Penal.

En el caso, quien reúne la calificación exigida típicamente *-el intraneus-* es la contribuyente (N. M., M. A. M.,) aunque habría carecido del efectivo dominio del hecho ya que delegó el manejo de su patrimonio y de las obligaciones consecuentes en quien confiaba para ello, su hijo, el cual habría desplegado la maniobra engañosa.

Estas consideraciones llevan al estrado a analizar con estricta profundidad la tipicidad subjetiva, ya que lo planteado hasta ahora genera, en principio, la apariencia de estar frente a un delito especial propio, sin acción típica del autor, pero con acción típica del partícipe.

La clasificación de delitos de infracción de deber que expusiera Claus Roxin, se formuló en contraposición a los delitos de dominio, en referencia a los delitos en los que la materia de la lesión jurídica no gira en torno del deber genérico que surge de la norma sino que se relaciona con un deber extra penal que alcanza a quienes tienen una determinada posición con relación al bien jurídico penal. Y en esta clase de deli-

tos el criterio determinante de la autoría, según el magistrado, no está dado por el dominio del hecho sino por la infracción de deber. Es decir, el obligado es autor, independientemente que tenga o no el dominio del hecho, puede delegar el manejo de su patrimonio pero no su condición de obligado, de la cual no puede desentenderse. Carece de relevancia si se actúa o si se omite, aspecto que la misma ley prevé, pertenece más a lo que se denomina “derecho penal simbólico”.

Por ello estima que la nombrada sería autora del delito de evasión tributaria simple. Su manifestación acerca de que había delegado el pago de los impuestos en su hijo refleja que tenía conocimiento del deber de pagar y que al no controlar que en quien delegó la tarea lo hiciera en su justa medida, independientemente del dominio del hecho, ha provocado una objetiva afectación del deber extra penal, evidenciando su responsabilidad penal, al menos a título de dolo eventual. Su actitud genera un deber de diligencia en el control sobre la diligencia del apoderado.

Respecto de la conducta de A. J. S. (punto 35) el magistrado consideró necesario explayarse sobre la posibilidad de participación en los delitos cometidos por los obligados especiales, más precisamente, sobre la posible participación del extraneus en el delito de infracción de deber. Teniendo en cuenta las características especiales que debe reunir el autor en el delito en estudio, podría deducirse que al partícipe no obligado no se le podría atribuir el comportamiento del autor por el principio de accesoriedad. Sin embargo, se ha sostenido que el partícipe en tal rol, como ha señalado Jakobs, esto es, sin dominio del hecho o sin ser obligado especial, nunca puede ser autor. (...) El comportamiento de un extraneus que contribuye a un delito de infracción de deber no es jurídicamente neutro sino que también a él se ha de imputar el suceso.

En concordancia con la doctrina expuesta, el nombrado resulta ser imputado -prima facie- partícipe del hecho descrito en la resolución. Éste poseía un poder amplio de administración del patrimonio de la obligada, es quien firmó la declaración jurada a través de la cual se declaró como ganancia exenta o no gravada la suma reclamada por el fisco y es quien firmó la nota por medio de la cual solicitó que los dividendos correspondientes a la Corp. le fueran pagados a N. M., M. A. M. “Toda vez que el mismo contribuye, con conocimiento y voluntad a la producción del hecho ilícito, es más, lo determina, cualquiera sea la fundamentación de la punibilidad del partícipe en los delitos especiales propios, la suya no es impune -prima facie- en los términos del art. 45 del Código Penal”.

Respecto a la situación procesal de los contadores (punto 36), “teniendo en cuenta que no han tenido un grado cabal de conocimiento ni que su actuar haya ocasionado un error relevante, no existen en autos elementos que ameriten su procesamiento”. (...) Estima que para ambos contadores no existen pruebas que lo persuadan sobre una participación punible en el hecho, adoptando una decisión desencriminante.

Por último en el punto 40 de la resolución, en cumplimiento del art. 518 del CPPN, ordena el embargo de los imputados sobre un total compuesto de intereses de la deuda adicionando el importe de la deuda determinada por el Organismo y una suma de un monto similar para garantizar las costas del proceso y una eventual pena pecuniaria.

II. ANÁLISIS DE LOS ARGUMENTOS DE LA RESOLUCIÓN

Ubicados ya en este escenario, considero existen distintos problemas en la argumentación del resolutorio que ameritan su individualización y análisis.

a). Respecto a la responsabilidad atribuida a la persona física en los autos, se debe considerar que la imputada no maneja el patrimonio de la empresa, lo hace su hijo por mandato legal (poder amplio de administración), por ende, no tendría dominio del hecho.

b). También que la nombrada es quien tiene la calidad que determina la ley (contribuyente específica y obligada por el fisco) para ser imputada, mientras que todo el accionar, materia de la imputación, lo habría realizado el hijo, “con conocimiento y voluntad a la producción del hecho ilícito”, según la resolución. Éste fue procesado como partícipe (art. 45 C.P.).

c). Según el resolutorio, la nombrada sería autora del delito de evasión tributaria simple, independientemente del dominio del hecho, por haber provocado una objetiva afectación del deber extra penal, evidenciando su responsabilidad, al menos a título de dolo eventual, en virtud de su falta de diligencia en el control sobre la diligencia del apoderado.

d). No se habría respetado la regla de la sana crítica racional en los argumentos del resolutorio a la vista de la contradicción expuesta. A tenor del mismo, en el caso, quien resulta obligado no tiene el dominio del hecho, según el magistrado (punto 28), tiene la convicción que no maneja su patrimonio, no toma decisiones con relación al mane-

jo de la empresa, ni mucho menos, confecciona las declaraciones juradas como así también tiene escasa habilidad para los negocios, sin perjuicio dicta su procesamiento en calidad de autora.

III. PROBLEMAS QUE SURGEN DE LA MISMA

Ante el problema de dogmática penal que se plantea y teniendo en cuenta que nuestro derecho penal no establece una cláusula -expresa- de conversión ni de equivalencia de la omisión, el llenado de lagunas se complica ya que por aplicación de los principios de legalidad y reserva, el requisito de *lex stricta* trae aparejada una de las consecuencias fundamentales que es la prohibición de analogía (principio de taxatividad de los tipos penales).

La mayor exigencia para una garantía de determinación se obtiene con la formulación correcta y acotada del tipo penal de modo de asegurar que los límites de la punibilidad no se alteren en contra del imputado, sí pueden serlo a favor del mismo (*analogía in bonam partem*).

Aclarado ello, estimo procedente adelantar algunas consideraciones sobre la resolución en tratamiento.

En principio, resulta propio reconocer que nos encontramos ante una ley penal en blanco (24.769), con una evidente carencia de sistematización a partir de los nuevos agregados que se le han efectuado y que conviven sin un criterio uniforme. Que además expone disposiciones que se hallan vinculadas con la pena con un agravante genérico de los tipos penales y una “original” descripción de la asociación ilícita.

Sin perjuicio de estos reparos hacia la ley, la resolución, respecto de la forma en que atribuye la autoría, debo decir que presenta algún serio déficit en la solución del tipo objetivo de la imputación. La presunción de dolo y responsabilidad penal que atribuye por la constitución e integración al patrimonio de la obligada de una sociedad en “un paraíso fiscal”, si bien el magistrado tiene esa sospecha, no está debidamente acreditado en la causa que ello configure parte del injusto y tampoco fundamenta esta situación.

Ha descartado en los hechos el dolo directo y con adecuado razonamiento, en éste el elemento volitivo debe presentarse con mayor compromiso. El repro-

che a título de dolo eventual, por el conocimiento que tenía la encartada que debía pagar los impuestos, no alcanza para determinar este tipo de dolo (lesiona el principio de culpabilidad). Básicamente, si la así imputada no manejaba su patrimonio y tenía escasa habilidad para los negocios, como dice el juez, indudablemente tampoco pudo manejar el curso lesivo del hecho. También esta circunstancia está deficientemente argumentada en la resolución. “Ninguna de las formas de dolo puede presumirse, de modo tal, que sólo su presencia efectiva permite habilitar el poder punitivo”¹.

IV. PLANTEO DE DIFERENTES ALTERNATIVAS

La imputación penal, formulada en marco del incumplimiento de un deber de actuar, es un sistema de punición novedoso que ha traído renovadas discusiones de orden dogmático y jurisprudencial. La incertidumbre frente a la postura de reinterpretar el sistema de imputación de los acusados de un ilícito coloca en el centro de atención la problemática que pretende dilucidar este trabajo.

Pese a encontrarse en juego la eficiencia y transparencia del sistema de enjuiciamiento en lo penal, el límite entre la imputación de acción y la de omisión, en algunos delitos, aparece difusa por la falta de claridad en la determinación de las conductas omisivas donde aparece con relevancia la posibilidad de evitación del resultado dañoso. No obstante, desde un punto de vista político criminal, es posible observar que se pretende que desde el derecho sustantivo se regulen deberes activos de comportamiento y normas exigentes de prohibición para evitar conductas disvaliosas en este ámbito.

Como puede observarse la polémica surge cuando se trata de delimitar la autoría y la participación en los delitos de infracción de deber. Si la delimitación de la autoría respecto de la participación, en los delitos comunes o de dominio, es un tema complejo, esta complejidad aumenta en los de delitos de infracción de deber, sobre todo en aquellos supuestos donde los extraneus tienen el dominio del hecho, tal es el caso que analizamos. El sujeto especial comete el delito mediante omisión impropia o valiéndose de un tercero.

El modelo constitucional establece límites a la política criminal, de acuerdo a los principios de legalidad y certidumbre. Es un ejercicio racional y limitado

Zaffaroni-Alagia-Slokar, “*Derecho Penal. Parte General*”, Ediar, Buenos Aires, 2000, ps. 497 y 502.

basado en la dignidad humana y en el respeto de los derechos fundamentales. La política criminal no debe ser expansiva y debe dejar espacio para la aplicación de otro tipo de políticas. No debe hallarse aislada del resto de las políticas de estado y su límite está en el respeto a las garantías.

Por otra parte, si admitimos la necesidad de protección de los bienes jurídicos para lograr otro modelo de responsabilidad objetiva, la tendencia más clara sería la construcción de un sistema jurídico distinto y es entonces donde avanza la idea del sistema penal de dos velocidades propuesto por Silva Sánchez². Éste se conforma con: a) un núcleo básico constituido por el clásico derecho penal, fundado en la pena privativa de libertad y en el respeto a todas las garantías penales y procesales y b) un derecho sancionador auxiliar, aplicado por el Poder Judicial, pero, sin hacer uso de la pena de prisión, lo que permite cierta flexibilización de las garantías, del sistema de imputación, así como la posibilidad de elaboración de acuerdos de resolución de conflictos. Tomar como punto de partida la protección del bien jurídico conduce sin duda a un exceso puesto que ello deja fuera de perspectiva el concepto de autor, por su parte, la conducta omisiva no proporciona una explicación que resulte comprensible sobre la lesión del bien o del riesgo que amenaza la norma que se protege.

En este rumbo, el derecho penal sería el núcleo básico de ese sistema jurídico que tendría como eje: la pena privativa de libertad, el debido proceso legal clásico y respeto a todas las garantías penales y procesales. Regido por principios fundamentales como: intervención mínima (fragmentariedad y subsidiariedad del derecho penal); de legalidad; de materialización del hecho (derecho penal del hecho); de ofensividad; de responsabilidad subjetiva; de culpabilidad; de proporcionalidad; de igualdad y de humanidad o dignidad. Todos esos principios cuentan con aprobación, explícita o implícita en nuestro ordenamiento constitucional. Del mismo modo, casi todos integran el fundamento de la Política Criminal de un Estado de Derecho.

1. Dominio del hecho vs. Infracción de deber

Postura tradicional sobre delitos comunes y delitos especiales.

Los delitos comunes corresponden a la mayoría de los tipos penales

² Silva Sánchez, Jesús María, “La expansión del Derecho penal: Aspectos de la política criminal en las socie-

que fija el Código Penal, siendo definidos como aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera. Alguna doctrina señala que responden a la fórmula anónima “quien”, “el que” u otra semejante en el encabezamiento de la mayoría de las descripciones típicas, para caracterizar al sujeto activo.

Los delitos especiales por el contrario, han sido entendidos como aquellos en los cuales se presenta una restricción del círculo de posibles autores, dada una serie de elementos exigidos por el tipo³. Estos delitos a su vez se clasifican en delitos especiales propios e impropios. Los delitos especiales propios según Quintero Olivares, serían en los que la calidad del sujeto activo es determinante para la existencia del mismo y que ante la falta de esta calidad, el hecho sería atípico; no existiendo pues, correspondencia alguna con un delito común, consistente en el mismo hecho pero cometido por una persona carente de la calidad exigida.

En los delitos especiales impropios, en cambio, existe un común denominador de ilicitud, un delito -tipo básico- con respecto al cual la calidad personal de autor representa una mera calificación del tipo; una particularidad extraña a éste, pero que lo califica otorgándole una categoría legal específica⁴.

La categoría de delitos de infracción de deber, como se sabe, es una formulación creada por Roxin para buscar una solución a los problemas que se plantean desde el punto de la participación criminal en los delitos especiales propios e impropios.

Mediante esta nueva clasificación dicho autor expresa que en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría sino la infracción de un deber especial extrapenal⁵. Autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo que sobre quien no recae dicho deber aun cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe⁶.

Tras esta breve compilación sobre clasificación de delitos comunes

dades postindustriales”, Cuadernos Cívitas, Madrid, España, 1999, p. 234.

³ Quintero Olivares, Gonzalo, “Los Delitos Especiales y La Teoría de la Participación en el Derecho Penal Español” Barcelona, Editorial CYMYS, 1974, p. 15. Soler, Sebastián, “Derecho Penal Argentino”, Buenos Aires: Editorial Tea, 1989, p. 295.

⁴ Grisolia, Francisco, “La Comunicabilidad en los Delitos de Malversación y Fraude”, Santiago: Revista de Ciencias Penales. Tercera Época –enero-junio, 1975, n° 1, Tomo XXXIV. p. 5 y 6.

⁵ Roxin, Claus, “Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal”, Traducido por Cuello, Joaquín; Serrano, José Luis. 7ª Edición, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 385- 434, 498, 742 y ss.

⁶ Roxin, “Autoría ...”, p. 387.

y especiales hemos de reconocer que en el fallo aparece necesario determinar la vinculación del concepto de autoría en la aportación causal y en la realización del tipo de forma tal que se detecten las diferencias entre autor y partícipe del ilícito.

Para ello la doctrina mayoritaria ha clasificado a los delitos en injustos de dominio y de infracción de deber. En los primeros, es autor quien tiene el dominio o control del acontecer delictuoso que emana de su competencia, en los segundos, es autor no sólo quien lesiona o pone en peligro el bien jurídico mediante una organización comisiva defectuosa, sino también aquel sujeto que no impide que terceros lesionen los bienes jurídicos que se encuentran bajo su tutela. En los primeros, el autor lesiona o pone en peligro ámbitos de libertad de terceros mediante la infracción de un deber jurídico negativo; en los segundos, el autor crea riesgos típicos con la infracción de un deber jurídico positivo.

De este modo resulta curioso observar que la necesidad inicial de diferenciar al autor del partícipe de un injusto penal ha quedado indeterminada al recurrir con gran frecuencia a criterios estrictamente causales para determinar la autoría, y subjetivos, para delimitar la participación respecto a aquélla. No es nueva la crítica de que el concepto extensivo de autor supone una vuelta indirecta a las teorías unitarias, y reproduce por tanto los inconvenientes relativos a la subvaloración de la estricta realización de la tipicidad penal a efectos de delimitar la misma. Sin perjuicio, insisto, el problema fundamental de este criterio es el concepto que se debe aplicar para diferenciar desde esta teoría al autor respecto del partícipe.

Téngase en cuenta que en esta teoría se debe comprobar claramente el tipo de dolo que hayan aportado el autor y el partícipe para la producción del resultado lesivo y de este modo distinguir, desde un punto de vista objetivo-causal, la correcta diferenciación sobre la responsabilidad penal de cada uno en el injusto.

Si la acción y la omisión que interesan para elaborar una teoría del delito no son conceptos naturales, la significación de ellas depende de la regulación legal y de la estructura de cada tipo. La acción tiene como meta descartar la imputación objetiva cuando existen causas internas o externas que impiden al hombre manifestarse como tal y la valoración jurídica alcanza no sólo a la conducta que tuvo manifestación en movimientos externamente apreciables, sino también a la que se concretó en forma de inactividad⁷.

⁷ Terragni Marcos, “Omisión impropia y posición de garante”, Opina que: “Para considerar que la conducta

Nos encontramos ante delitos que, por lo general, no se hallan tipificados como de comisión por omisión y el intérprete debe recurrir a un tipo prohibitivo, que tiene por finalidad dar protección al mismo bien jurídico que resulta lesionado también por la omisión.

Siguiendo este criterio podríamos argumentar que en los delitos de comisión por omisión, quien omite evitar un resultado perteneciente al tipo de una ley penal es punible conforme a esta ley sólo cuando debe responder jurídicamente para que el resultado no aconteciera y cuando la omisión corresponde a la realización del tipo penal mediante un hacer⁸.

Si la concepción de dominio del hecho, de manejo del curso lesivo, forma parte imprescindible en cualquier modelo de imputación formal, es posible razonar que aparecen en ámbito de los delitos omisivos algunas dificultades para distinguirlo ya que a quien se le imputa una omisión presenta una degradada, casi inexistente, conducción de este curso.

En palabras de Rusconi⁹: el autor omisivo sólo domina su propia abdicación a la posibilidad salvadora, no tiene dominio alguno sobre el aumento de riesgo, y muchas veces, tampoco expresa una relación convincente respecto al nacimiento del riesgo que afecta al bien jurídico. La omisión nunca ofrece una capacidad explicativa admisible de la lesión del bien, o del riesgo al que está sometido aquello que la norma protege.

Si debemos conceptualizar el dolo de omisión al mencionar sus requisitos incluiremos: conocimiento de la situación típica generadora del deber de obrar, de las circunstancias que fundamentan esta posibilidad y que el agente haya sido, por lo menos, indiferente frente a la producción del resultado o la lesión del bien jurídico.

Desde esta perspectiva diremos que el dolo que se manifiesta en el tipo subjetivo del ilícito por omisión, al menos en el contexto cognitivo, aparece con cierta debilidad apreciable. Frecuentemente el omitente sabe poco o casi nada del aporte con que ha contribuido al resultado lesivo, sólo el autor conoce su propia omisión -que lesiona o pone en riesgo el bien jurídico- por ello considero esta contribución insuficiente para atri-

omisiva es adecuada al tipo, un dato decisivo es la equivalencia de la omisión con el actuar positivo, tal como lo determina el parágrafo 13 del Código penal alemán. www.terragnijurista.com.ar/libros/oi_pg.htm

⁸ Infra Ibid.

⁹ Rusconi Maximiliano, "Problemas particulares de la imputación penal en el ámbito de los delitos omisivos", www.pensamientopenal.com.ar/16102007/rusconi.pdf

buirle el injusto.

Según Stratenwerth: “Ya es dudosa la cuestión de si el dolo muestra la misma estructura en el delito de omisión que en el delito de comisión. Al principio la doctrina completamente dominante trasladó sin más, al delito de omisión, el dolo definido como saber y querer. Ello se vio facilitado por el hecho de que, en la omisión, con frecuencia el autor es totalmente consciente no sólo de la situación típica, incluida su propia posibilidad de intervenir, sino que además decide también conscientemente en contra de ésta. Aquí concurre un proceso psíquico que al menos es similar a la voluntad de realización del delito de comisión. Pero también cabe imaginar que un autor por omisión, que de antemano está de acuerdo con el resultado que está por producirse o que es completamente indiferente a su respecto, no necesite reprimir ningún impulso a intervenir, no tenga que tomar ninguna decisión, para poder quedarse inactivo (...). En estos casos, falta toda decisión y, con ello, también toda voluntad de realización”¹⁰.

Por su parte Zaffaroni ha sostenido al respecto: “Domina ampliamente en la doctrina la afirmación de que los tipos impropios de omisión no están todos escritos, sosteniéndose que el juez los debe completar, individualizando las características de los autores conforme a los modelos legales de los que se hallan escritos. Por ende, los tipos impropios de omisión no escritos serían tipos abiertos, al igual que los tipos culposos. Partiendo de estas premisas y observando que en los tipos escritos la posición de garante está definido en la ley (...) se hace necesario delimitarla en los que se consideran tipos omisivos impropios no escritos. Para ello se apela a criterios generales, que han sido introducidos legislativamente en los códigos más recientes a partir del art. 13 del código alemán, que sirvió de modelo a los restantes (...)”¹¹.

Dentro de esta postura, la opinión de Mariano Silvestroni sobre el tema es terminante: “En relación a la omisión impropia se presenta la más grave violación de la garantía de la legalidad. Ello ocurre especialmente en códigos como los de Argentina que no prevén una formula general que regule la omisión. El problema se presenta porque casi todos los tipos penales describen acciones y no se refieren a las omisiones, razón por la cual en relación a ciertos delitos de resultado (en general respecto de los más graves), se pretende cubrir la laguna de punibilidad mediante construcciones teóricas destinadas a ex-

¹⁰ Stratenwerth Günter, “Derecho Penal. El hecho punible”, traducción de Marcelo Sancinetti y Manuel Cancio Meliá, Hammurabi, Buenos Aires, 2005, p. 482.

¹¹ Zaffaroni-Alagia-Slokar, “Derecho Penal. Parte General”, Ediar, Buenos Aires, 2002, p. 548.

plicar por qué el no evitar el resultado típico, equivale a causarlo bajo determinadas circunstancias (...)”¹².

La posición de garante es un elemento en esta estructura de autoría que define qué omitentes tienen un deber especial (obligado en la Ley Penal Tributaria) y cuya infracción determina la significación de la omisión dentro del marco de los delitos de comisión. Este tipo de delitos especiales sólo admiten responsabilidad penal por parte de los omitentes que estén en posición de garante. Esta posición es distintiva y de estrecha relación con el bien jurídico lesionado.

Ello se deduce de la propia ley penal, ésta contiene casos en los que expresamente determina un valor equivalente de acción y omisión al alcanzar, indistintamente, tanto una como otra modalidad bajo una misma escala penal, por oposición a otros tipos estructurados como puras omisiones o sólo desde el punto de vista de un acto positivo. En nuestro código sustantivo resultan equiparables: en el artículo 143. la omisión de hacer cesar o dar cuenta a la autoridad de la existencia de una detención ilegal, con la acción positiva de retardar el hacerla cesar o la información; en el artículo 173, inc. 2.º, la apropiación y la omisión de restituir; en el 181, inc. 1, el despojo puede producirse tanto por invasión del inmueble como por el de mantenerse en él teniendo que abandonarlo; en el artículo 275 es equivalente afirmar una falsedad con callar la verdad; en el artículo 277, ayudar a eludir las investigaciones, a omitir denunciar el hecho estando obligado a hacerlo; en el artículo 248, dictar resoluciones contrarias a las leyes con no ejecutar la ley cuyo cumplimiento le incumba. Es erróneo creer que en estos casos se trata de delitos de comisión por omisión, “pues no existen delitos tipificados como de comisión por omisión”¹³, como tampoco es correcto incluir entre los delitos de comisión por omisión a los delitos culposos¹⁴.

Sin embargo, el ámbito de dominio no es suficiente para determinar la correspondencia de omisión y acción positiva, permite una primera delimitación para los casos de un peligro producido para el bien jurídico y no la habilitación posterior del resultado, siendo preciso además que la conducta precedente sea contraria al deber.

Son elementos de la tipicidad: La descripción de la situación típica generadora del deber de actuar, la producción de una lesión o resultado y la omisión de

¹² Silvestroni Mariano, “Teoría Constitucional del Delito”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2004, p. 233.

¹³ Fontán Balestra Carlos, “Tratado de Derecho Penal”, tomo I, Bs. As., 1966, p. 456.

¹⁴ *Infra* Ibid. p. 457.

realización de la acción debida con la capacidad de hecho para realizarla. Estas premisas constituyen una simetría entre los delitos de comisión con los de omisión -de impedir el resultado dañoso-, en definitiva, es la estrecha vinculación del omitente con el bien jurídico protegido.

En realidad tampoco se ha avanzado lo suficiente a la hora de prevenir la ampliación de la punibilidad a las omisiones en el marco del bien jurídico de mayor trascendencia de nuestro sistema penal. Según Rusconi: “(...) parece claro que ninguna norma del derecho sustantivo penal, puede permitir cierta relativización de las exigencias de la garantía constitucional del principio de legalidad. En ese caso, también la norma de conversión es, en sí misma, una lesión constitucional. La definición propia, por ejemplo, del círculo posible de autores a través de la posición de garantía, no puede ser observada y menos regulada desde una atalaya tan lejana como la parte general, sino que requiere una contextualización de los deberes en el marco de los bienes protegidos y los riesgos controlados”¹⁵.

En consideración a lo expuesto, en los delitos especiales propios, en que el sujeto activo es titular de un deber especial, resultaría razonable establecer algún tipo de atenuación de la pena para el partícipe no cualificado en el caso que una legislación tan particular y cuestionada -como la ley 24.769- no prevea una norma especial para distribuir la responsabilidad penal entre quienes poseen la calidad especial y quienes no la poseen, tal vez una solución posible para evitar desnaturalizar el principio de proporcionalidad, podría ser declarar la impunidad del partícipe no obligado. Muñoz Conde¹⁶, sin cuestionar las objeciones que desde el punto de vista del principio de legalidad presenta la teoría del delito de infracción de deber, no aparece convencido que los delitos tributarios en general pertenezcan a dicha categoría de delitos, ello por cuanto el deber de carácter extra-penal que pesa sobre el obligado tributario accesorio, no representa una vinculación estrecha de éste con la Hacienda Pública Nacional dado que dicho deber no lo vincula con ella de forma personalísima, diferente de la que posee el contribuyente. Conforme este pensamiento, no estaríamos en presencia de un rol especial que imponga al obligado tributario accesorio (extraneus) el cumplimiento solidario del bien o con la institución de recaudación nacional. En el caso comentado, con los reparos argumentados, el magistrado entiende

¹⁵ Rusconi. Ibid. cite nota 4, p. 9.

¹⁶ Muñoz Conde, Francisco, “Política Criminal y Sistema del Derecho Penal”, Roxin, Claus. Barcelona, Bosch, 1972, p. 11.

que debe responder como partícipe.

De acuerdo a esta inferencia, los extraneus, aunque tengan el dominio del hecho, sólo son partícipes. Esto se debe a que el legislador ha limitado el rango de imputación de quienes pueden ser autores sólo a aquellos que infringen un deber positivizado¹⁷ (los sujetos intraneus -obligados en la ley penal tributaria-). Sin embargo, hay un sector minoritario que se inclina por afirmar que en los delitos de infracción de deber la autoría también se fundamenta en el dominio del hecho¹⁸.

Actualmente, el criterio del dominio del hecho ha encontrado importantes obstáculos para su aplicación en determinados ámbitos penales, entre los que se destacan los delitos tributarios. Desde un principio la doctrina aplicaba, en éstos, otro concepto de autoría, era estrictamente causal, hoy existe una coincidencia doctrinal en considerarlos excluidos del ámbito compatible por el dominio del hecho. Por ello, más discutido se presenta el caso en los delitos omisivos (concretamente de comisión por omisión) en los que el dominio del hecho se concibe, en su caso, como dominio “potencial” (en marco del finalismo de Welzel); pero también, en los delitos especiales propios (los de comisión por omisión lo son) en los que la autoría depende de determinada cualificación personal, caso del obligado tributario.

La teoría de la unidad de imputación, en cambio, sostiene que el extraneus -si bien es cierto no puede ser autor del delito especial- sí puede ser partícipe de dicho delito, pues si los principios que determinan la autoría y la participación nos dicen que es autor quien tiene el dominio y partícipe quien sólo colabora, no hay ningún impedimento para que los extraneus respondan como partícipes de un delito especial cuando hayan colaborado en su realización¹⁹. Argumenta que la incomunicabilidad de las circunstancias, lejos de impedir que los extraneus sean considerados partícipes del delito especial, la fundamenta²⁰. Teniendo en cuenta este concepto, tanto los extraneus como los intraneus,

¹⁷ Es necesario destacar que hay delitos de infracción de deber que no están positivados, por ejemplo, aquellos que emanan de la relación material-normativa con el bien jurídico, pero que no se encuentran recogidos en la ley. Asimismo, se encuentran de manera tácita en la parte especial, pero están consagrados de manera expresa en la parte general (delitos de omisión impropia). En ese sentido véase Sánchez-Vera Gómez Trelles, Javier, 2004, “El denominado delito de propia mano”, Editorial Dykinson, Madrid. p.133. nota 1.

¹⁸ Los fundamentos de la autoría y la participación en los delitos de infracción de deber son cualitativamente distintos; esto se debe a que la autoría en los injustos de infracción de deber se levanta en la infracción de un deber jurídico de naturaleza positiva, es decir, el sujeto especial por un lado, lesiona o pone en peligro las realidades normativas.

¹⁹ Acerca de la teoría de la unidad de imputación, Pérez Manzano, Mercedes, “Autoría y participación imprudente en el Código penal”, Editorial Civitas, Madrid, 1995, p. 22 ss.

²⁰ Abanto Vásquez, Manuel, “La autoría y participación en los delitos de infracción de deber”, Revista Penal,

deberán responder, o bien por el delito común o bien por el delito especial, según quien tenga el dominio del hecho sea el extraneus o el obligado, pero de ninguna manera pueden responder por delitos distintos.

V. CONSIDERACIONES FINALES

Los argumentos de la resolución parecen indicar que el criterio del magistrado al atribuir el hecho de esta manera adhiere a la postura de la jurista española Silvina Bacigalupo desarrollada en su libro “Delitos Tributarios y Previsionales”²¹. Según la misma, “ante delitos denominados especiales, sólo puede ser sujeto activo el deudor tributario (...). Quien no reuniendo tales requisitos -extraneus- realizara directamente el fraude o tomara parte directa en su ejecución (...) no podrá responder como autor ni coautor del delito fiscal, pero podrá sin embargo ser partícipe e incurrir en la responsabilidad del inductor o cooperador”. Últimamente el STS (año 2006) admitió la punibilidad del extraneus a título de partícipe aplicándose en tales casos una pena atenuada.

La norma española prevé que, quien obrase como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, responderá el sujeto personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

Como puede vislumbrarse la legislación de este país ha encontrado la solución que nuestra ley penal tributaria discute para este tipo de casos, particularmente respecto de la autoría del apoderado, quien efectivamente hubiera tenido el dominio del hecho lesivo. En el mismo, refiere la aplicación del artículo 14 (ley 24.769) que alude el “actuar en lugar del otro”. Este artículo, despliega una desmedida expansión del Derecho Penal y está enfocado en una necesidad de eficiencia por cuestiones de Política Criminal y de por sí, habilita un sistema selectivo de presunción penal.

Sin duda en todo proceso se plantean cuestiones o aspectos de índole fáctica reveladoras de un conflicto penal y que constituyen verdaderos motivos de

Editorial La Ley, Universidad de Salamanca, 2004, p. 6.

²¹ Bacigalupo, Silvina; Fernández, Miguel Bajo, “*Delitos tributarios y previsionales*”, Hammurabi, Buenos Aires, 2001, ps. 86 y ss.

Política Criminal. Tratándose de valores que hacen a la norma penal aparece admisible fijar otras pautas de aplicación desde la legislación, tales fundamentos no pueden considerarse argumentos o políticas de Estado.

La incertidumbre, frente a la postura de reinterpretar el derecho de los acusados en este tipo de ilícito, coloca en el centro de atención la problemática que se pretende dilucidar. Ya se evidencian críticas, que aun pareciendo simples se tornan decisivas a la hora de cuestionar cómo se enrostró la atribución penal.

Entre ellas, procesa al hijo como partícipe (art. 45 C.P.) y esto también debe ser parte de la discusión. Esta forma de punición accesoria de la autoría, opino, debe aplicarse sólo en el caso en que N. M., M. A. M., haya participado desde el inicio y en el curso lesivo del hecho. En el mismo sentido, Donna, al tratar el dolo del partícipe, indica que debe existir en éste “la conciencia y la voluntad de cooperar en un hecho delictivo de otro”²².

En el resolutorio en análisis se ha pretendido determinar una especie de omisión impropia dirigida a equiparar el error sobre la inacción del sujeto pasivo que colaboró en el injusto con su no evitación por ‘falta de diligencia en el control sobre la diligencia del apoderado’. No debe olvidarse que la regla de correspondencia de esta figura determina claramente, que no basta se haya omitido y que la imputada tuviere posición de garante, se requiere además, que la omisión sea equivalente a la acción.

Más allá que resulte discutible en la doctrina el delito de comisión por omisión - ámbito de la tipicidad objetiva-, generalmente éste aparece en la dogmática de los delitos de omisión impropia, y en el caso, nos lleva a la actual discusión, de creciente importancia, que han alcanzado los delitos de peligro en el ordenamiento jurídico-penal a partir del adelanto sin límite de la punición.

Ejemplo de estos delitos lo constituyen, entre otros, el abandono de un menor con puesta en peligro de su vida (art. 106 del CP), primer juicio de peligro concreto y caso de omisión impropia por la posición -real- de garantía, el incendio o inundación, un estrago mayor (art. 186 inc.1º). En nuestro Código Penal, estas formas de delito preterintencional son consideradas peligrosas sólo por imperio legislativo, por el solo quebrantamiento de la norma y al margen del resultado. Cualquier analogía con el análisis de la ley penal tributaria, no es pura coincidencia.

²² Donna, Edgardo, “*La Autoría y la Participación Criminal*”, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2002, p. 99.

Al parecer el legislador al redactar el artículo 1º de la ley en cuestión intentó suplir la carencia de una regulación específica sobre la omisión, ya establecida en la parte general del Código Penal, pero no tuvo en cuenta que las reglas dogmáticas de la misma ya establecen que no toda omisión de evitar un resultado, como el que se objeta, se corresponde con su causación. Considero que ello es más complejo y su explicación demandaría un mayor espacio que el presente, además no se alinea con el foco de la cuestión.

El comportamiento de la imputada no es típico ni antijurídico (la tipicidad -subjetiva- requiere el dolo), aunque reconozco que podríamos encontrarnos ante un modelo distinto de responsabilidad objetiva. Si admitimos la infracción limitándonos estrictamente a la descripción del injusto, la ley no contempla el delito imprudente (Dolo eventual).

Retornando a la representación del dolo para precisar de cual tipo se trata, el juez debió señalar más acabadamente qué conocimientos fueron indispensables para realizar la acción orientada a la lesión típica. Éste debe ser actual, contemporáneo al principio de ejecución y con conocimiento de la antijuridicidad. Cuando no tuviere demostrado ello, como se da en el caso de la imputada, no se tendrá por acreditado el mismo. Los escasos elementos que requiere el artículo 306 CPPN no habilitan reprochar el conocimiento efectivo que requiere el tipo penal en razón de su presuntivo saber normativo, y éste es otro déficit en el decisorio.

Reconozco que también podríamos encontrarnos ante un error de tipo. Su efecto es que el agente no sepa que realiza la concreta acción típica, (había delegado el manejo de la empresa en su hijo) y según el Magistrado tiene “la convicción que no maneja su patrimonio, no toma decisiones (...)”. Para ello tal vez resulte procedente discutir la “suposición errónea” positiva como elemento justificante, pero si consideramos que hubo error, ello no podrá beneficiar al partícipe.

Si tenía conocimiento de la antinormatividad y/o de la antijuridicidad de la acción -por no pagar los impuestos- esta comprensión erradica el error de prohibición, salvo en el caso de error sobre una causa de exclusión de la responsabilidad (el sujeto cree que la observancia de la norma no le es exigible en virtud del poder extendido a su hijo).

En contrario observa Muñoz Conde²³ que: “es perfectamente imaginable y punible el error de prohibición vencible: desconocimiento negligente de determinados extremos que fundamentan la obligación de pagar, despreocupación por informarse adecuadamente, etc.”. Si bien la descripción, puede corresponder al comportamiento punible en estudio, la opinión dominante dice que si el error (de tipo) es invencible, excluirá el dolo y dará lugar a la impunidad (resulta atípico).

Para poder explicar con mayor corrección cuestiones de autoría y participación, Hans Welzel describió la “teoría del dominio del hecho”, una teoría que toma en cuenta tanto lo subjetivo -la voluntad del actuante- como lo objetivo -el aporte exterior al hecho-. Según este autor, el dominio del hecho pasó a ser un elemento general de la autoría donde el autor se presenta como “señor de un hecho” y que quien lo instiga o colabora con él, participa ciertamente en el mismo, pero no es señor sobre el hecho.

Desde que Roxin expusiera la novedosa categoría de los delitos de infracción de deber, la discusión en torno a este nuevo concepto osciló entre toma de posturas que la admiten y otras que oponen reparos, alentados en la posición original de dominio del hecho.

Teniendo en cuenta que quizá el dominio del hecho; como único criterio no estaba en condiciones de resolver toda la problemática en torno de la autoría y la existencia de regulaciones típicas cuya autoría no podía ser explicada adecuadamente mediante esta categoría; afloró la noción que el centro de los delitos de infracción de deber lo constituye el deber especial del autor. A través de esta hipótesis, el obligado es siempre autor, y ciertamente independiente de que él ostente el dominio del hecho o no.

En todos estos delitos, surgiendo a Roxin, el obligado tiene una especial relación con el contenido del injusto, el deber que tiene lo convierte en “figura central” del suceso de la acción. Pero no fundamentó en qué consisten esos deberes extra penales conformados como realidades previas al tipo, dejando al legislador la tarea de su regulación, ya sea en función de delitos de dominio o de infracción de deber. También esta actividad legislativa permanece sin tratamiento y parece ceder en el orden de precedencia por un reconocimiento de inferioridad de valores frente a delitos de mayor trascendencia mediática que ocupan un lugar de preeminencia.

²³ Muñoz Conde, “*Derecho Penal. Parte General*”, p. 995.

En Jakobs, autor también citado en el auto, la distinción entre delitos de dominio y delitos de infracción de deber se explica mediante el criterio del ámbito de competencia del autor. Según éste, la persona vive inmersa en un mundo regido por normas donde debe satisfacer una diversidad de deberes que van dando forma a una competencia personal. La infracción de aquellos deberes mediante la incorrecta administración del ámbito de competencia personal fundamenta, precisamente, su responsabilidad jurídico-penal.

Opinión personal

Como podemos percibir esta teoría aparece funcional para dictar la disposición que se alude pues admite el reproche penal de evasión simple como delito de infracción de deber. En la misma, el fundamento de la responsabilidad penal para el obligado especial no se basa en el dominio de una situación lesiva para el bien jurídico sino en su actitud contraria al deber, manifestada por medio de su conducta.

Los argumentos de imputación vistos desde esta teoría, encuentran contradicción en el punto 28. Justamente en éste el juez emite opinión favorable (le cree) respecto de la imputada. Dice que no maneja su patrimonio y adelanta conceptos que precisan su ajeneidad en el ilícito. El apoderado, quien supuestamente habría manejado el curso lesivo, es su hijo. Existe una visible inversión de roles, el hijo no puede colaborar con quien no participa y la falta de diligencia enrostrada, estimo, queda reducida por falta de responsabilidad objetiva (principio de confianza).

Por su parte, la accesoriedad de la participación es un concepto que no desempeña ningún papel en los delitos de infracción de deber, ella pertenece más bien a los delitos de dominio.

Sin perjuicio de las críticas efectuadas a la construcción del resolutorio, mi opinión final respecto al modo de ver el problema de la autoría desde el ámbito de los delitos de infracción de deber, quizás provoque algunos reparos. Pero debemos convenir que nos hemos acostumbrado a resolver la problemática de la autoría enfocándola solamente desde el lugar de los delitos de dominio (concepto del dominio del hecho) y aparece lógico que ahora incomoden propuestas de solución en esta nueva categoría debido a la trascendencia de la tradición doctrinaria.

Ante las alternativas mencionadas quien sabe si la construcción de los delitos de infracción de deber permita obtener una solución sistemática más satisfactoria, sobre todo, en ámbitos en que el dominio del hecho no tiene ninguna influencia explicativa, o dicho de otro modo, en el ámbito de los delitos cometidos por personas portadoras de deberes especiales como el que plantea la ley penal tributaria.

Será competencia del legislador regular una solución de carácter general que contribuya al encuentro de estas dispares posturas, definiendo los casos hipotéticos para la correcta aplicación de la ley sustantiva, en un marco de respeto de las garantías y del principio de legalidad constitucional y que posibilite la ansiada ideología de intervención mínima en materia penal.

E-mail: mec@mariocorigliano.com.ar
mario_cori@yahoo.com.ar

BIBLIOGRAFÍA:

- ZAFFARONI-ALAGIA-SLOKAR, “*Derecho Penal. Parte General*”, Ediar, Buenos Aires, 2000.
- SILVA SÁNCHEZ, JESÚS MARÍA, “La expansión del Derecho penal: Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales”, Cuadernos Cívitas, Madrid, España, 1999.
- QUINTERO OLIVARES, GONZALO, “Los Delitos Especiales y La Teoría de la Participación en el Derecho Penal Español” Barcelona, Editorial CYMYS, 1974.
- GRISOLÍA, FRANCISCO, “La Comunicabilidad en los Delitos de Malversación y Fraude”, Santiago: Revista de Ciencias Penales. Tercera Época –enero-junio, 1975, n° 1, Tomo XXXIV.
- ROXIN, CLAUS, “Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal”, Traducido por Cuello, Joaquín; Serrano, José Luis. 7ª Edición, Madrid: Marcial Pons, 2000.
- TERRAGNI, MARCOS, “Omisión impropia y posición de garante”, www.terragnijurista.com.ar/libros/.
- RUSCONI, MAXIMILIANO, “Problemas particulares de la imputación penal en el ámbito de los delitos omisivos”, www.pensamientopenal.com.ar/16102007/rusconi.pdf.
- STRATENWERTH, GÜNTER, “Derecho Penal. El hecho punible”, traducción de Marcelo Sancinetti y Manuel Cancio Meliá, Hammurabi, Buenos Aires, 2005.
- SILVESTRONI MARIANO, “Teoría Constitucional del Delito”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2004.
- FONTÁN BALESTRA, CARLOS, “Tratado de Derecho Penal”, tomo I, Bs. As., 1966.
- MUÑOZ CONDE, FRANCISCO, “Política Criminal y Sistema del Derecho Penal”, Roxin, Claus. Barcelona, Bosch, 1972.
- ABANTO VÁSQUEZ, MANUEL, “La autoría y participación en los delitos de infracción de deber”, Revista Penal, Editorial La Ley, Universidad de Salamanca, 2004.
- BACIGALUPO, SILVINA; FERNÁNDEZ, MIGUEL BAJO, “*Delitos tributarios y previsionales*”, Hammurabi, Buenos Aires, 2001.
- DONNA, EDGARDO, “*La Autoría y la Participación Criminal*”, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2002.