

El delito de apropiación indebida de tributos y el estado concursal del obligado como posible eximente

Clara Rombolá¹

SUMARIO: I.- Introducción; II.- Sobre el concurso preventivo y la quiebra como supuestos de falta de capacidad de acción; III.- Sobre el estado de necesidad justificante; IV.- Sobre el estado de necesidad exculpante; V.- Conclusiones; VI.- Bibliografía.

RESUMEN O INTRODUCCIÓN: El presente trabajo aborda el estudio del delito de apropiación indebida de tributos previsto en el artículo 4° del Régimen Penal Tributario (Ley n° 27.430) y a través del desarrollo del temario pretende dilucidar si situaciones como el concurso preventivo o la quiebra del sujeto activo constituyen supuestos que impiden llevar adelante la conducta debida. Finalmente, para el caso en que la respuesta sea negativa, analiza si subsiste la posibilidad de que se trate de una conducta amparada por una causa de justificación o exculpación, como un estado de necesidad justificante o exculpante.

PALABRAS CLAVE: Apropiación indebida de tributos – delito de omisión – concurso preventivo y quiebra – falta de capacidad de acción – estado de necesidad justificante y exculpante.

¹Abogada, graduada de la Universidad de Buenos Aires y especialista en Derecho penal, Universidad Torcuato Di Tella.

I.- Introducción

El delito de apropiación indebida de tributos se encuentra previsto en el artículo 4° del Régimen Penal Tributario (Ley n° 27.430) y castiga con prisión de dos a seis años “... [a]l agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes”.

Como primera cuestión cabe señalar que se trata de un delito de omisión, precisamente porque lo que se reprime es la no realización de una acción debida, esto es, depositar total o parcialmente el tributo retenido o percibido dentro de los treinta días corridos del vencimiento del plazo ingreso. Este punto es relevante porque la estructura dogmática de esta especie de delito difiere sustancialmente de los comisivos, que son bastante más frecuentes.

Aquí el autor es penado por una omisión, siempre que haya tenido la “posibilidad física real” de realizar la respectiva acción mandada. En relación con eso se ha dicho que “... [l]a capacidad de ejecutar la acción de la que se trata tiene que haber existido al momento de la omisión”².

A partir de esa última observación, el interrogante que aborda este trabajo gira en torno a dilucidar si situaciones como el concurso preventivo o la quiebra del sujeto activo constituyen supuestos que impiden llevar adelante la conducta debida. Finalmente, para el caso en que la respuesta sea negativa, si subsiste la posibilidad de que se trate de una conducta amparada por una causa de justificación o exculpación, como un estado de necesidad justificante o exculpante.

II.- Sobre el concurso preventivo y la quiebra como supuestos de falta de capacidad de acción

Antes de ingresar al análisis de la discusión planteada, corresponde hacer una serie de consideraciones respecto de la tipicidad de la figura en cuestión.

² FRISTER, Helmut, “Derecho Penal. Parte General”, Hammurabi, Buenos Aires, 2009, p. 433

En primer lugar, es posible advertir que estamos ante un delito especial. En efecto, tal como se desprende de la literalidad del art. 4, LPT únicamente pueden resultar autores de este delito determinados agentes de retención o percepción.

Por un lado, un agente de retención “... es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión está en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo”³.

Por el otro, un agente de percepción “... es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, puede recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe ingresar a la orden del Fisco. Comúnmente, el agente de percepción le proporciona al contribuyente un servicio o le transfiere o suministra un bien (...), recibiendo el contribuyente un monto dinerario al cual *adiciona* el importe tributario que luego debe ingresar al Fisco”⁴.

No obstante, para resultar penalmente responsable, más allá de ser agente de retención o percepción es necesario que efectivamente haya retenido o percibido el monto a ingresar. En este sentido Trovato y Orce explican que “... el *iter criminis* de esta figura puede ser dividido en dos tramos: la realización, por parte del sujeto que tiene un deber especial, de una retención (o de una percepción); este actuar precedente (de especiales características) genera la posterior obligación de actuar: la realización oportuna del depósito”⁵. En definitiva, concluyen que “[s]i el obligado a percibir o a retener incumple con esa obligación legal, cometerá un ilícito administrativo pero no un delito penal. Éste requiere como condición necesaria que el agente de percepción haya realizado, efectivamente la retención la percepción del tributo”⁶.

A la vez, esta obligación del deber de actuar se relaciona estrechamente con la naturaleza omisiva de la figura bajo estudio.

En concreto, se advierte la existencia —característica de los delitos propios de omisión— de una prescripción penal que castiga expresamente la omisión de una

³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, p. 304.

⁴ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *ídem*.

⁵ TROVATO, Gustavo y Guillermo ORCE, “Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, pp. 144-145.

⁶ TROVATO, G. y ORCE, G, *ídem*.

actividad determinada, a diferencia de los delitos de omisión impropios en los que “... la omisión es tratada conforme a un tipo penal en apariencia referido sólo a un comportamiento activo (de comisión), en razón de que así lo sugiere el uso de verbos típicos tales como ‘matar’ o ‘causar una muerte’”⁷.

Al tratarse de un delito de omisión tienen que darse tres elementos: a) una situación de hecho que genere el deber de realizar cierta acción determinada; b) la omisión de tal acción mandada; c) el sujeto tiene que estar en condiciones de realizar la acción (capacidad de acción física real)⁸.

En la apropiación indebida de tributos, la situación que genera la carga de actuar viene dada por la circunstancia de que el autor efectivamente haya cumplido con su deber administrativo de retener o percibir. Entonces, la obligación penal de depositar la suma surge de ese actuar precedente (retener/percibir) que no sólo es lícito, sino debido⁹.

En definitiva, lo que castiga esta figura es la omisión —ante la efectiva retención o percepción del tributo que sea— de realizar el depósito total o parcial de la suma dentro de los treinta días sin que haya mediado una incapacidad de acción.

De acuerdo con lo reseñado hasta ahora, para que la tipicidad objetiva esté completa es necesario que el agente de retención o percepción haya retenido o percibido el impuesto y que haya omitido depositar el monto en el tiempo estipulado habiendo tenido la posibilidad de hacerlo.

A partir de lo expuesto, ¿podrían el concurso preventivo o la quiebra del obligado constituirse como causales de imposibilidad física real de realizar la acción mandada?

Para responder esta pregunta corresponde explicar las consecuencias jurídicas de estos institutos del derecho comercial concursal.

En primer lugar, cabe destacar que el fin de cada uno difiere sustancialmente. Mientras que el concurso preventivo procura la supervivencia de la empresa, la quiebra “... tiene como objetivo liquidar los activos para sufragar los pasivos que, en su propio desarrollo procesal, se determinen como genuinos, (...) con apego a

⁷ SANCINETTI, Marcelo, “Casos de derecho penal. Parte general 1”, 3ª ed. reelaborada y ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 2005, p. 292.

⁸ SANCINETTI, *ibidem*, p. 302.

⁹ TROVATO, G. y Orce, G, *ibidem*, p. 144.

la directriz insoslayable que es la igualdad de trato de los acreedores, con las excepciones que determine la ley con base en las valoraciones sociales y políticas que concedan una prelación en casos de determinados créditos”¹⁰.

No obstante, ambos parten de un punto en común, esto es, el estado de cesación de pagos que “... importa un desequilibrio entre los compromisos exigibles y los medios disponibles para enfrentarlos; cuando estos últimos se revelan insuficientes —de manera regular y con cierta permanencia— para atender aquéllos, se configura la impotencia patrimonial técnicamente llamada insolvencia o estado de cesación de pagos”¹¹.

En definitiva, estos procesos concursales —tanto el preventivo como el liquidatorio— buscan dar respuesta al estado de cesación del patrimonio de un sujeto.

Al respecto, Gebhardt explica que “... [l]a apertura del concurso preventivo no trae como consecuencia el desapoderamiento del deudor (lo que sí ocurre en la quiebra). El concursado, en efecto, conserva la administración de sus bienes. Pero sus facultades quedan restringidas, por cuanto le están vedados ciertos actos (arts. 16 y 17), y debe actuar bajo el control del síndico”¹².

Así, si bien en los dos supuestos el patrimonio del sujeto se encuentra afectado en diversos grados, lo cierto es que difícilmente esta circunstancia pueda configurarse como un obstáculo que le impida llevar a cabo la acción mandada por el art. 4, LPT. En efecto, las sumas exigidas por el tipo penal nunca formaron parte del patrimonio del autor. Tal como fue señalado *supra* los agentes de retención o percepción son responsables del cumplimiento de la deuda ajena, pues “... están comprendidos en el art. 6º de la ley 11.638, son sustitutos y *deben cumplir ‘por’ el contribuyente y con el dinero de éste*”¹³.

Sobre este punto, Trovato y Orce señalan que “... el autor se convierte en una persona a cargo del *cuidado* de intereses ajenos. El agente de percepción o de retención no debe ser considerado como un administrador de los bienes de la agencia recaudadora, sino como alguien que tiene a cargo el cuidado de un bien

¹⁰ GEBHARDT, Marcelo, “Ley de concursos y quiebras 24.522 y modificatorias”, Astrea, Buenos Aires, 2008, T2, p. 1.

¹¹ ROUILLON, Adolfo, “Régimen de concursos y quiebras Ley 24.522 complementado”. Astrea, Buenos Aires, 1997, p. 25.

¹² GEBHARDT, Marcelo, *ibídem*, T1, p. 90.

¹³ GARCÍA VIZCAÍNO, *ibídem*, p. 302.

ajeno y sólo actúa con relación a una gestión específica, que debe cumplir según los parámetros de un buen custodio”¹⁴ y concluyen que “... el dinero no ingresa en ningún momento al patrimonio del sujeto activo del delito, sino que éste lo custodia en virtud de una disposición legal y está obligado, consecuentemente, a cuidarlo y a proceder con fidelidad en favor del patrimonio del organismo recaudador”¹⁵.

En este mismo sentido lo entienden Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano que consideran “[e]l agente de retención o percepción se apropia de lo que no le pertenece, abusando de la confianza depositada por quienes sufrieron la retención o percepción”¹⁶.

La posición dominante en la jurisprudencia resuelve la cuestión en este mismo sentido. Al respecto, la Sala A de la Cámara Penal Económico ha dicho que: “... la entrega a su destinatario de sumas retenidas a terceros con un fin determinado no depende, como regla general, de la solvencia de quien las retuvo indebidamente en tanto se trata de fondos ajenos”¹⁷.

Distinto sería el caso si fuesen responsables solidarios como los sujetos que indica el art. 8, ley 11.638, que deben cumplir con su propio dinero y se hallan *al lado* del contribuyente¹⁸. En ese supuesto, la defensa acerca de la imposibilidad de disponer del patrimonio por estar afectado a un régimen concursal no parecería descabellada.

III.- Sobre el estado de necesidad justificante

Nuevamente, antes de tratar el problema planteado en el presente trabajo, corresponde efectuar una serie de consideraciones en torno al concepto de estado de necesidad justificante.

Esta causa de justificación se encuentra prevista en el art. 34, inc. 3º, CP y dispone que no es punible “[e]l que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño”. Concretamente, el estado de necesidad se

¹⁴ TROVATO, G. y Orce, G, *ibidem*, p. 147.

¹⁵ TROVATO, G. y Orce, G, *idem*.

¹⁶ BORINSKY/GALVÁN GREENWAY/LÓPEZ BISCAYART /TURANO, “Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”, Rubinzal – Culzoni Editores, Santa Fe, 2012.

¹⁷ CPE, Sala A, CPE 824/2015/5/CA1, “R. S.A. y otros por s/inf. Ley 24.769”, rta.: 28/12/2018, entre muchas otras en el mismo sentido.

¹⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, *ibidem*, p. 302.

configura como una situación de peligro actual para intereses jurídicamente protegidos que únicamente puede ser repelida menoscabando intereses ajenos. No obstante, deben ser ponderados los intereses protegidos y los lesionados y, sólo luego de realizar este balance, la ley autoriza a vulnerar los bienes jurídicos de un tercero.

En algunas legislaciones, como en Alemania, se diferencian dos tipos de estados de necesidad —el defensivo y el agresivo—, además de enumerarse los bienes jurídicos pasibles de ser protegidos de este modo (la vida, la integridad corporal, la libertad, el honor, la propiedad u otro bien jurídico que no pueda ser salvaguardado de otra forma)¹⁹. Así, mientras que en el primero “... el interés de defensa del sujeto amenazado tiene que ser más valorado que el interés del propietario en la conservación de una cosa, cuyo estado es puesto en peligro por otro y obliga a medidas defensivas”²⁰, en el segundo “... la intervención sobre ciertas cosas (...) no se encuentra en ninguna relación respecto de la fuente de peligro”²¹.

En nuestra ley el sistema es más simple, pues el art. 34, inc. 3º establece un único estado de necesidad justificante²² y sus requisitos son: a) un mal, es decir, una lesión a un bien jurídico; b) inminencia, o sea, cuando el sujeto se encuentra a merced de un mal; c) inevitabilidad, en otras palabras, cuando el mal no puede ser repelido por otro medio no lesivo o menos lesivo; d) el mal menor, pues la justificación cesa cuando se causa un mal que no es menor al evitado.

A propósito de la discusión planteada *supra* respecto del concurso preventivo o liquidatorio del obligado y el estado de cesación de pago, cabría preguntarse si la omisión de la conducta exigida por mandato legal podría estar justificada por el estado de necesidad.

Sobre este punto, y precisamente en relación con la apropiación indebida de tributos, García Vizcaíno afirma que el estado de necesidad excluye la antijuridicidad de la conducta, aunque no especifica mucho al respecto²³. Si bien la

¹⁹ De cualquier manera, cabe hacer notar que la enumeración no es taxativa, sino meramente enunciativa, dejando expresamente abierta la posibilidad de que otros bienes jurídicos se incluyan en la lista.

²⁰ WESSELS/BEULKE/SATZGER, “Derecho Penal. Parte General”, Instituto Pacífico, Lima, 2018, p. 190.

²¹ WESSELS/BEULKE/SATZGER, *idem*.

²² ZAFFARONI, Eugenio R., “Tratado de Derecho Penal. Parte General”, Ediar, Buenos Aires, 1981, TIII, p. 625.

²³ GARCÍA VIZCAÍNO, *ibidem*, p. 746.

procedencia de esta justificación dependerá de las circunstancias concretas, lo cierto es que los supuestos más comunes en la jurisprudencia son aquellos en los que el sujeto debe optar entre cumplir con sus obligaciones tributarias y mantener abierta la empresa²⁴.

El problema que plantea el caso puntual señalado radica en la dificultad de realizar el balance entre el bien jurídico protegido y la lesión infligida. En efecto, la ponderación de males debe realizarse entre el cierre de la empresa (y todas las consecuencias negativas a nivel laboral que genera) o el daño irrogado a la Hacienda Pública, aspecto que resulta complejo de comparar.

Al respecto, Zaffaroni estima que para realizar el cálculo entre males es necesario tomar en consideración las circunstancias en que se halla el necesitado, pero también las del que sufre la lesión. En esta línea, explica que “... no actuará justificadamente —aunque sí inculpablemente— el rico ganadero que, para salvar diez animales, sacrifica la vaca de su vecino, siendo ésta el único bien que éste tiene en su patrimonio. Aquí hay colisión de bienes abstractamente de igual jerarquía. En concreto, se produce un daño menos extenso que el evitado, pero conforme a las circunstancias personales, uno de los titulares evita la pérdida de una pequeña parte de su contenido patrimonial a costa de dejar vacío el patrimonio magro de otro. ¿Cuál sería la consecuencia de no tener en cuenta las circunstancias personales? Pues, en principio, que el vecino no podría defender legítimamente el único bien de que dispone y que quizás sea su único medio de vida. *No se trata de que la extensión del daño la mensione el sujeto, sino de que el juzgador tome en cuenta las circunstancias personales del sujeto para mensurar el daño*”²⁵.

En general, la jurisprudencia mayoritaria ha resuelto este problema puntual en favor del Estado. En este sentido, la Sala I de la CFCP ha dicho que “... el mal evitado debe ser mayor al causado, lo que no sucedió en este caso en el que el bien jurídico protegido por el delito de apropiación indebida de tributos es el patrimonio del Tesoro Nacional, a través del Fondo Nacional de Turismo, destinado a solventar finalidades sociales. Por esa razón, ese tipo delictivo resguarda un interés público de mayor valor objetivo que el interés particular de la empresa de aeronavegación que —en virtud de una disposición legal— es agente de percepción del impuesto a los pasajes aéreos internacionales y tiene el rol de custodio de los importes percibidos, abonados por los adquirentes de tales pasajes,

²⁴ BORINSKY *et al.*, *ibidem*, p. 102.

²⁵ ZAFFARONI, *ibidem*, p. 629.

razón por la que estaba obligada a cuidarlos, y con fidelidad, y a depositarlos a favor del patrimonio del organismo recaudador”²⁶.

Asimismo, la Sala I del Tribunal Fiscal de Apelación, frente al ilícito tributario equivalente a la apropiación indebida de tributos, ha afirmado que: “[l]a crisis económica no inhibe el cumplimiento de las obligaciones tributarias pues la organización de la empresa implica la asunción de obligaciones tanto jurídicas como sociales” y que “... la crisis económica de la empresa no constituye ‘per se’ una excusa justificante ni disculpante de la conducta típica, (...) la propia quiebra constituye un riesgo inherente a la actividad empresaria ante lo cual no cede en principio la obligación de tributar. Ciertos roles importan determinados deberes que cumplir, esas son las reglas del juego”²⁷.

A partir de lo expuesto, concretamente, frente a la imposibilidad de determinar cuál de los males en conflicto prepondera, esto es, la supervivencia de la empresa o las arcas del Fisco, todavía queda la posibilidad de encuadrar el caso traído a estudio en un estado de necesidad exculpante. Sobre la imposibilidad de balancear los males, Zaffaroni expone que: “[c]uando los ‘males’ en conflicto son iguales, no hay otra solución que la inculpabilidad”²⁸.

IV.- Sobre el estado de necesidad exculpante

A diferencia del estado de necesidad justificante —que excluye la tipicidad—, el estado de necesidad exculpante es una eximente de la culpabilidad. Se encuentra regulado en el art. 34, inc. 2º, CP y dispone que no será punible: “[e]l que obrare violentado por (...) amenazas de sufrir un mal grave e inminente”.

Acercas de la discusión planteada se ha dicho que “[s]i bien el estado de necesidad exculpante abarca graves peligros para la vida, la salud, la libertad, el honor y la honestidad, se ha considerado posible utilizar esta figura cuando se hallen en peligro bienes patrimoniales de importante valor, con relación a la capacidad económica del sujeto (...). Asimismo, cabe tener en cuenta que por el sistema nacional penal no se reconoce alguna limitación de bienes jurídicos peligrados como fundamentos de la necesidad exculpante (...); por lo tanto, no es

²⁶ CFCP, Sala I, causa n° 15316, “Maggio, Juan José y Montero, Enrique Atilio s/ recurso de casación”, rta.: 11/2/2015

²⁷ Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, Sala I, c. Supermercado Mastromauro S.A., rta. 20/9/2018.

²⁸ ZAFFARONI, *ibídem*, p. 630.

necesario que el mal que se evita sea exactamente equivalente al que se causa, sino que basta con que sea un mal importante, aun cuando sea mayor el que se causa” .

En la mayoría de los precedentes jurisprudenciales no se tiene por acreditado el estado de necesidad exculpante por falta de probanzas en la causa. Algunos autores consideran que esta defensa no resulta descartable, “... aunque afirmar que hubo un estado de necesidad exculpante requiere una ponderación profunda que contemple todas las circunstancias que han rodeado el hecho”.

No obstante, existe un leading case dictado por el TOF n° 1 en el que se acreditó que había un verdadero estado de imposibilidad material derivado de condiciones objetivas que habían afectado a la industria textil.

En su voto, el juez Costa dijo que: “[e]l problema radica, por cierto, en el territorio de la culpabilidad (...). El imputado optó por asignar los recursos de los que disponía su empresa a cubrir rubros que consideró absolutamente esenciales para la continuidad de sus actividades; tuvo como objetivo primordial, según lo protestó enfática y coherentemente, mantener la fuente de trabajo para varios centenares de obreros y empleados. Y al efectuar esa opción sacrificó un bien jurídico de jerarquía por lo menos equivalente al que procuró salvar. La situación descripta encuadra en lo que doctrinariamente se conoce como estado de necesidad disculpante, según cuyas reglas no es exigible al sujeto activo que actúe de modo heroico al destruir el bien jurídico propio para salvar el ajeno o, lo que viene a tener idéntica solución, que al obrar en el marco de una colisión de intereses equiparables acierte al escoger aquel que debe ser salvado”.

V.- Conclusiones

La primera defensa examinada respecto del concurso preventivo o la quiebra del obligado como una falta de capacidad física real —exigida por la tipicidad omisiva de la figura— resulta débil, máxime cuando la suma no depositada nunca formó parte del patrimonio del sujeto activo. En apoyo a esta postura existen diversos precedentes jurisprudenciales, dictado tanto por penales, como tributarios.

No obstante, en torno a la improcedencia del argumento subsidiario, es decir, del estado de necesidad, no resulta igualmente terminante. Por un lado, en lo atinente al estado de necesidad justificante, el mayor problema se advierte en el momento de ponderar los males. En efecto, difícilmente pueda optarse por la preponderancia entre el mal irrogado a la hacienda pública y la subsistencia de la empresa. En virtud de esto último, la mayoría de los planteos suelen apuntar a

tratar de acreditar un estado de necesidad exculpante, en el que el daño evitado no debe ser exclusivamente igual al causado. A diferencia de otras legislaciones, el art. 34, inc. 2º, CP no establece la medida de la ponderación, esto es, que el mal causado deba ser igual. Por esto mismo, muchos autores sostienen que no resultaría descabellado que el mal infligido sea mayor que el evitado.

En relación con este último aspecto, la jurisprudencia no es determinante tampoco, pues la mayoría de los fallos suelen descartar este tipo de planteos por la falta de acreditación de la alegada causa de justificación y no por argumentos sustanciales, relativos al fondo de la discusión. Por ello mismo, y consonancia con el comentario citado de SPINKA, adscribo a la idea de que la excusa defensiva de haber omitido el ingreso por las dificultades económicas de la empresa no resulta descartable, lo que no elimina la imprescindible ponderación de las circunstancias que rodearon el hecho.

VI.- Bibliografía

- FRISTER, Helmut, “Derecho Penal. Parte General”, Hammurabi, Buenos Aires, 2009.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014.
- TROVATO, Gustavo y Guillermo ORCE, “Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008.
- SANCINETTI, Marcelo, “Casos de derecho penal. Parte general 1”, 3ª ed. reelaborada y ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 2005.
- GEBHARDT, Marcelo, “Ley de concursos y quiebras 24.522 y modificatorias”, Astrea, Buenos Aires, 2008, T2.
- ROUILLON, Adolfo, “Régimen de concursos y quiebras Ley 24.522 complementado”. Astrea, Buenos Aires, 1997.
- BORINSKY/GALVÁN GREENWAY/LÓPEZ BISCAYART /TURANO, “Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2012.
- WESSELS/BEULKE/SATZGER, “Derecho Penal. Parte General”, Instituto Pacífico, Lima, 2018.

• ZAFFARONI, Eugenio R., “Tratado de Derecho Penal. Parte General”, Ediar, Buenos Aires, 1981, TIII.

• SPINKA, R. E., “Derecho penal tributario y previsional, Buenos Aires”, Astrea, 2007.