



Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición Nº 9 – Julio de 2026

Capítulo de Derecho Tributario

www.aidca.org/revista

DELITOS TRIBUTARIOS COMO DELITOS DE INFRACCIÓN DE DEBER

Por Rafael Berruezo

Delitos de infracción de deber

1. Claus Roxin

Los delitos de infracción de deber fueron expuestos por primera vez por Roxin en su monografía *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*, allí donde luego de hacer un profundo análisis de su trascendente teoría del dominio de hecho, que ha tenido acogida por parte de la doctrina nacional y extranjera, en una parte de su monografía reconoce que hay preceptos penales que excluyen su aplicación. Es decir que hace una distinción entre delitos de dominio del hecho, donde el autor tiene dicho dominio, y que son la mayoría de los delitos descriptos en la Parte especial del Código Penal, y los delitos de infracción de deber. Así, por ejemplo, alguien que determina a un funcionario a realizar torturas tiene dominio del hecho. Sin embargo, no es autor de las torturas, ya que presupone un funcionario como sujeto del delito [1]. Por tanto, se puede considerar como cierto que sólo un *infraneus* puede ser autor de los delitos de funcionarios. Examinando más de cerca el punto de vista determinante para la autoría en el ejemplo de



partida se revela que no es la condición de funcionario ni tampoco la cuantificación abstracta como director de la investigación lo que convierte a un sujeto en autor, más bien es el deber específico de los implicados de comportarse adecuadamente, cuya infracción consciente fundamenta la autoría [2].

Así para Roxin, los delitos comunes pueden ser cometidos por cualquier persona, y en la mayoría de los casos comienzan, aunque no necesariamente, con el término "quien o el que" [3]. En tanto en los delitos especiales sólo puede ser autor quien reúna una determinada cualidad ("cualificación de autor"). Por regla absolutamente general esa cualidad consiste en una posición de deber extrapenal, por lo que en estos casos es mejor hablar de "delitos de infracción de deber". Así, por ejemplo, son delitos de infracción de deber los delitos de funcionarios en el ejercicio de su cargo (§§ 331 y ss., Cód. Pen. alemán) [4], en los que sólo puede ser autor el que infrinja su deber especial derivado de una posición oficial, o el § 203 [5] del Código Penal alemán, en el cual la infracción del deber de secreto profesional opera fundamentando la autoría. También es un delito de infracción de deber (a pesar del término "el que") el tipo de la gestión desleal (§ 266, Cód. Pen. alemán) [6], ya que en el mismo es presupuesto de la autoría la vulneración de un deber especial de cuidar el patrimonio [7].

Como se puede apreciar, Roxin, identifica a los delitos especiales con los delitos de infracción de deber, en este mismo sentido se expresa Bacigalupo [8], y por otro lado diferencia a los delitos especiales (delitos de infracción de deber) en propios e impropios. Y así expresa que en los delitos propios el elemento especial de la autoría opera fundamentando la pena, por ejemplo, la prevaricación sólo es posible por parte de las personas indicadas en el § 336 [9] del Código Penal alemán. Por el contrario, en los delitos especiales impropios el elemento del autor sólo opera agravando la pena. Así, por ejemplo, las lesiones causadas en el ejercicio del cargo (§ 340, Cód. Pen. alemán), por lo tanto, la cualidad de funcionario en el ejercicio de su cargo opera ciertamente en el § 340[10] del Código Penal alemán fundamentando la autoría, pero en relación con el tipo de lesiones sólo agravando la pena[11].



Por lo que, junto a los delitos de dominio, se introduce en su obra la categoría de los delitos de infracción de deber, en los que no es el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal [12]. En todos estos casos, como explica Roxin, el criterio determinante para la autoría reside en una infracción de deber. No se alude al deber surgido de la norma penal cuya vulneración desencadena la sanción prevista en el tipo. Este deber existe en todo delito. Más bien, el elemento que para nosotros decide sobre la autoría constituye una infracción de un deber extrapenal que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pero que sí es necesaria para la realización del tipo. Se trata, como explica Roxin, de deberes que están antepuestos en el plano lógico a la norma y que, por lo general, se originan en otras ramas jurídicas [13]. Y cita como ejemplos de estos deberes, los jurídicos públicos de los funcionarios, los mandatos de sigilo en ciertas profesiones o estados y las obligaciones jurídico-civiles de satisfacer alimentos y de lealtad.

Todos ellos se caracterizan por que el obligado sobresale entre los demás cooperadores por una especial relación con el contenido de injusto del hecho y por qué el legislador los considera como figura central del suceso de la acción, como autores, precisamente debido a esta obligación [14].

En estos tipos de delitos entiende Roxin que hay que descartar la idea de dominio del hecho. Y para explicar esto último da un ejemplo: piénsese en que dos sujetos han de administrar conjuntamente un patrimonio. Ambos conciben el plan de embolsarse los caudales a su cargo. En la ejecución, la transacción decisiva la lleva a cabo uno solo de los administradores, mientras que el otro sólo llega a actuar en la fase preparatoria o a favorecer el plan. Aquí no se da una dependencia funcional en el sentido de la teoría del dominio del hecho. No obstante, ambos tienen que ser autores de administración desleal, pues también el que objetivamente se limita a auxiliar infringe el deber de salvaguardar intereses patrimoniales ajenos, que le incumbe, infligiéndole así un perjuicio a aquél por cuyos intereses tenía que velar [15].



Otro delito al que recurre Roxin para explicar los de infracción de deber son los de tortura por funcionario, así explica que, si alguien determina a un funcionario a realizar torturas, tiene dominio del hecho. Pero no es autor de las torturas del § 343 [\[16\]](#) del Código Penal alemán, lo que se deduce del tipo de este precepto, que presupone un funcionario como sujeto del delito [\[17\]](#). Si los tipos describen acción y persona del autor, y los preceptos sobre participación, con respecto a aquéllos, se presentan como causas de extensión de la pena, al requerir el tipo la tortura por parte de funcionario, a la vez está nombrando un requisito imprescindible de la autoría. Podemos considerar cierto que sólo un *intraneus* puede ser autor de los delitos de funcionarios. Examinando más de cerca el punto de vista determinante para la autoría en el ejemplo de partida se revela que no es la condición de funcionario ni tampoco la cualificación abstracta como director de la investigación lo que convierte a un sujeto en autor: más bien es el deber específico de los implicados de comportarse adecuadamente, cuya infracción consciente fundamenta la autoría [\[18\]](#).

A juicio de Roxin hay que descartar completamente, en este tipo de delito, la idea del dominio del hecho.

Volviendo al ejemplo de los administradores de un patrimonio, pensando en un administrador único que, desde América le pide a un *extraneus* que haga desaparecer el dinero, el sujeto agente no podría ser autor de administración desleal por falta de deber de lealtad, mientras que el administrador tampoco podría responder por falta de dominio del hecho. Más bien el administrador del patrimonio es autor de deslealtad. Pero para que sea así hay que eliminar por completo el criterio del dominio del hecho y atenerse, para delimitar autoría y participación, únicamente a si el cooperador ocupa o no la posición de deber extrapenal descrita en el tipo [\[19\]](#).

En el ámbito local podríamos mencionar como delitos de infracción de deber, siguiendo el pensamiento de Roxin, sin introducirnos en la discusión sobre los mismos, por ejemplo, los previstos en los artículos 143 [\[20\]](#), 144 ter [\[21\]](#), 261



[22] y 269 [23], pudiendo haber otros más, pero no es el fin de este trabajo investigar sobre los mismos.

2. Postura de Jakobs

Jakobs, cuando habla de delitos comunes y delitos especiales, lo hace partiendo del entendimiento de que la responsabilidad jurídico penal siempre tiene como fundamento el quebrantamiento de un rol [24]. Y a partir de allí diferencia entre roles especiales y roles comunes, entendiendo por los roles especiales los que una determinada persona tiene porque debe configurar junto con otras personas un mundo común, más o menos completo, por ejemplo: rol de padre, o del rol de cónyuge. Estos roles, cuando adquieren relevancia jurídica, siempre son segmentos, referidos a personas, de las instituciones que confieren a la sociedad su configuración fundamental específica, es decir, aquella configuración que se considera indisponible en el momento actual; esa configuraciones específica porque dichas instituciones concurren con independencia de la juridicidad de la constitución de la sociedad, que es tomada como presupuesto. Se trata de la relación entre padres e hijos, del matrimonio, del Estado como corporación de protección dotada de un monopolio de violencia y de algunas otras [25]. Y por lo tanto, son los titulares de dichos roles los que al quebrantarlos generalmente responden a título de autores, ya que están obligados de manera directa frente a la víctima a mantener un ámbito común [26]. En este ámbito están los delitos de infracción de deber.

En cuanto al otro grupo de roles sin características especiales, los roles comunes, aquí se trata del quebrantamiento del único rol común que existe, el rol de comportarse como una persona en Derecho, es decir, el de respetar los derechos de los demás como contrapartida al ejercicio de los derechos propios [27]. Este rol común tiene el contenido positivo de constituir a la persona en cuanto persona de derecho, pero aquí interesa más el lado negativo, es decir, el deber de no lesionar a otros, este deber no está dirigido hacia la configuración de un mundo común, sino que simplemente su finalidad es una separación de las distintas



esferas: "No lesiones al otro, puesto que también es partícipe del ordenamiento jurídico, déjale en paz". El quebrantamiento de un rol común implica la infracción de aquellas normas que importan a todos respecto frente a sus congéneres: no mates, no lesiones, no robos, etcétera, el "no" respectivo resalta el lado negativo del rol [28].

Así, a partir de los roles comunes y especiales es que Jakobs hace la distinción de delitos de dominio, delitos especiales y delitos de infracción de deber, ya que este autor no identifica a los delitos especiales con los delitos de infracción de deber. La diferencia entre uno y otro es que en los delitos de infracción de un deber lo esencial radica en la infracción de un deber extrapenal de la que está investido el autor. En tanto en los delitos especiales, el núcleo lo constituye la descripción típica de los elementos personales del autor, o de la acción, o bien la forma en que un determinado objeto de bien jurídico puede ser lesionado [29].

Jakobs expresa que, junto a la responsabilidad por la ampliación de un ámbito de organización, que supone la pieza complementaria de la libertad de acción, aparece una responsabilidad a causa de la lesión de deberes de cuidado de un bien, cuidado especial, solidario e institucionalmente asegurado. En los casos de estos delitos de infracción de deber, con independencia del hecho existe una relación entre el autor y el bien. La relación autor-bien no está definida únicamente de modo negativo como un mero no-lesionar, sino positivamente por medio de un estatus del autor en relación con el bien. Este estatus está estrechamente vinculado a contextos regulados (padres, tutor, funcionario), es decir, a instituciones, preformados y a lo sumo disponibles dentro de estrechos límites. En estos delitos, la responsabilidad o incumbencia del autor se determina por medio del estatus, no por medio de su ámbito de organización. En los delitos de infracción de deber no se suele distinguir entre comisión y omisión. Todos los delitos de omisión impropia con deber de garante en virtud de responsabilidad institucional son delitos de infracción de deber, al igual que todos los delitos de comisión que son cometidos por personas que a la vez son garantes, en virtud de la incumbencia institucional. Tanto los delitos de comisión como los de omisión



tienen, pues, un fundamento de responsabilidad por incumbencia de la organización y, por otra parte, otro por la incumbencia institucional [30].

Y sigue expresando Jakobs que, junto con los deberes negativos, es decir, de los deberes de no lesionar a otras personas mediante la configuración de la organización propia, existen deberes positivos para la mejora de la situación de otras personas o para la realización de instituciones estatales, estos deberes que en cuanto deberes positivos tienen como presupuesto un autor que desempeñe un rol especial: los padres frente a sus hijos, funcionarios, jueces y otros. La infracción de esos deberes positivos da lugar a los delitos de deber. En los delitos de deber, la autoría no se infiere del dominio del hecho, ya que su contenido no es la usurpación de libertad ajena, sino la falta de cuidado por una persona o una institución del Estado, dicho de otro modo, la competencia por no mejorar su situación [31].

Jakobs entiende que lo decisivo es la competencia: en los delitos en virtud de competencia por organización, una competencia por el empeoramiento de otra organización (infracción de un deber negativo), y en los delitos de deber, una competencia por no mejorar la situación (infracción de un deber positivo, lo que abarca el empeoramiento). Los delitos de dominio son delitos comunes, por ello puede haber en ellos reparto de tareas.

Los delitos de deber son delitos especiales. Todo obligado por el deber especial -y sólo él es el obligado-quebranta su deber ya por medio de la más mínima aportación activa o por la menor omisión [32].

Los llamados delitos de infracción de deber se caracterizan por que el autor no determina mediante una organización libre la extensión de sus deberes, sino que éstos le son adjudicados como consecuencia del estatus que ostenta dentro de la institución de que se trate, por ejemplo, la justicia. El autor tiene el deber de garantizar la existencia de la institución, y en el concepto de deber se encuentran prohibiciones y mandatos en un mismo haz [33].

Por otro lado, y para explicar los deberes derivados de las relaciones paterno-filiales, y confianza especial, Jakobs expresa que en aquellos casos que



conciernen al ciudadano no como titular de una función pública representando al Estado sino inmediatamente como titular de un estatus dentro de una institución, como madre o padre, como cónyuge, la problemática se presenta más complicada que en los deberes genuinamente estatales.

Reina unanimidad sobre el deber de los padres de cuidado completo de sus hijos, deber que incluye tanto prohibiciones como mandatos [34]. Aquí se trata de la conexión de ámbitos vitales, de un mundo que, idealmente, se ha de configurar en parte conjuntamente, es decir, de altruismo. Con ello, los deberes derivados de tales instituciones sólo pueden ser equivalentes a la comisión si la institución es de la misma importancia básica para la existencia de la sociedad que la libertad de organización y la responsabilidad por las consecuencias. Se trata de aquellas formas de relación sociales respecto a las cuales no existe ninguna alternativa de organización. Estas instituciones básicas están positivizadas al menos incipientemente, por eso, confundiendo causa y efecto, los deberes no se suelen deducir de la institución, sino de la ley, lo que sin embargo, teniendo en cuenta los numerosos deberes legales que no constituyen deberes de garante, supone una interpretación ciertamente incompleta [35].

Jakobs al hacer la distinción entre delitos comunes, delitos comunes especiales y delitos especiales dice que la dicotomía entre delitos comunes y delitos especiales viene dada por el condicionamiento formal impuesto por el legislador, en tanto en los delitos comunes/especiales de dominio y delitos de infracción de un deber, sí hay diferencias materiales [36]. En los delitos de infracción de deber el autor tiene una relación institucional con el bien jurídico, que consiste en deberes para la protección y cuidado del bien jurídico, no siendo importante la forma en que ha de lesionar el bien que se encuentra bajo su protección. En tanto en los delitos especiales la realización delictiva viene descrita por el tipo, como condición de la tipicidad de la conducta, por lo que no hace falta que el autor esté investido de ningún deber.



3. Sánchez-Vera Gómez-Trelles

Este autor, al buscar qué institución fundamenta los delitos de infracción de deber, nos dice que "«La principal tarea de la justicia es no dañar a nadie», nos decía Cicerón. Se trata de una institución que el Derecho Romano rubricó bajo el nombre de *neminem lædere*, y que consiste, en no dañar a los demás" [37].

Feuerbach [38] se refería al tema diciendo que "la obligación originaria del ciudadano es tan sólo la de abstenerse". Esta misma noción la encontramos en autores como Pufendorf, Kant o Schopenhauer. El primero decía: "Entre los deberes absolutos o los deberes de todos frente a todos, el siguiente deber es el más importante: nadie debe ocasionar daño a los demás. Éste es el deber más amplio de entre todos los deberes, el deber que atañe a todos los Hombres. Pero también es el que resulta más fácil de cumplir, puesto que consiste sencillamente en la omisión de una mera acción [...] Además es, con mucho el deber más importante, porque sin él, los Hombres no pueden alcanzar la vida en comunidad. Con quien no me haga ningún bien, ni me ayude lo más mínimo, puedo de todas formas vivir en paz, con tal de que no me lesione. En verdad, de la mayoría de los Hombres únicamente se espera esto. Bienes se intercambian sólo entre unos pocos. Pero con alguien que me ocasione daño, no puedo vivir en paz" [39].

Por su parte Schopenhauer explica el principio *neminem lædere* con las siguientes frases: "Todos tienen el derecho de hacer aquello que no lesione a alguien". "En tanto una acción no quebrante [...] la esfera de libre determinación ajena, negándola, no nos hallamos ante un injusto. Por ello, negar la ayuda ante una acuciante necesidad ajena, u observar el estado famélico de un tercero sin hacer nada, cuando uno mismo nada en la abundancia, puede ser cruel y diabólico, pero no constituye injusto..." [40]

En tanto Kant se refería ciertamente a la institución negativa *neminem lædere* diciendo: "Actúa de tal manera, que la máxima de tu voluntad pueda ser elevada a la vez en todo momento como principio de una legislación general". "El Derecho es el conjunto de condiciones bajo las cuales la arbitrariedad de uno



puede ser conciliada con la arbitrariedad de otro, bajo una ley general de libertad" [41].

La ley determina, pues, los deberes jurídicos de forma exclusivamente negativa, en forma de prohibiciones generales frente a los demás (deberes de abstenerse) y no en forma de mandatos dirigidos directamente al destinatario de la norma (deberes de actuar). En suma, esta institución negativa no debe perturbar a los demás en el ejercicio de su libertad, o, dicho en las palabras de la filosofía del Estado de Feuerbach: "El uso de la libertad de un ser racional no debe contradecir el uso de la libertad de todos los demás seres racionales" [42].

4. El deber que se vulnera

Explica Roxin que corresponde a Eberhard Schmidt [43] el mérito de haber sido el primero en haber captado con claridad la importancia de la idea de deber para la doctrina de la autoría. En la obra de Schmidt de 1936 se lee: "...lo que representa la esencia y lo jurídicamente decisivo en la delimitación personal, en la cualificación o en las cualidades personales, no queda expresado en las fórmulas mencionadas y se deduce casi siempre por estar aludido en los ejemplos que se añaden (funcionario, tutor, soldados, etc.). Lo determinante, sin embargo, son siempre los deberes personales, no cualesquiera cualidades físicas o psíquicas o datos en cualesquiera personas" [44].

El criterio del dominio del hecho resulta de las singularidades del curso concreto del suceso. En cambio, en los delitos de infracción de deber la forma externa de intervención es indiferente; basta cualquier "causar" de la índole que sea, de manera que, en lo que se refiere a la irrelevancia de las formas externas de conducta, cabe advertir una concordancia con el concepto extensivo de autor [45].

Explica Roxin que no es su objetivo examinar el concepto de deber hasta en los preceptos concretos, lo cual sería propio de una investigación específica que analizara cada uno de los tipos desde puntos de vista dogmáticos, históricos y criminológicos en cuanto a su pertenencia al grupo de los delitos de dominio o de



infracción de deber. Así pertenecen, a su juicio, a los delitos de infracción de deber, en principio, los delitos de funcionarios propios e impropios, los delitos de profesionales, el abuso de confianza o administración desleal y el desfalco como caso cualificado de apropiación indebida. Tampoco suelen ser problemáticos los incumplimientos de determinadas obligaciones familiares o análogas. Asimismo, los incumplimientos de tareas de asistencia y guarda. Mientras que en estos casos la virtualidad fundamentadora de la autoría, el elemento del deber, se extrae sin dificultad de la formulación del tipo, a veces hace falta un análisis más profundo para hacer salir a la luz la estructura de la autoría no evidente desde el tenor literal [46].

El BGH ha advertido con claridad, en una sentencia, que no cabe trabajar con la idea del dominio del hecho en la administración desleal. Así expresamente dice que con respecto a un sujeto al margen de la relación de deber: "el acusado, a pesar del dominio del hecho y de la voluntad de autor, no podía ser sujeto idóneo de la administración desleal" [47]. Es decir que, aun teniendo el dominio del hecho, y realizando los actos descritos en el tipo, si el sujeto no cuenta con la calidad exigida, no puede ser autor, pudiendo ser calificado de cómplice. Y al revés, el sujeto investido de la calidad exigida por la norma podrá ser autor aun cuando no tenga dominio del hecho y no realice actos materiales. Como explica Roxin, en el caso del castigo a aquel que se alzare con elementos patrimoniales ante un embargo que sea inminente, en principio está claro, refiere el autor citado, que no puede decidirse sobre autoría y participación con arreglo al principio del dominio del hecho, pues quien domina el acto de hacer desaparecer con carácter exclusivo puede no ser autor si el embargo no le amenaza a él y no se trata de su patrimonio. Por tanto, no es posible dejar impune al deudor fugado que desde el extranjero ruega a su amigo que haga desaparecer sus bienes (los del deudor) sólo porque no domine la acción típica.

Debe bastar la mera determinación al alzamiento para captar al deudor como autor y al amigo ejecutor como cómplice [48].



Para llegar a una solución correcta, es necesario aceptar un deber previo a la norma penal, que sólo se le impone al deudor y que le insta a mantener abierto su patrimonio a las acciones del acreedor. Así pues, el deberes el reverso de la pretensión del acreedor y tiene sentido sobradamente que el legislador considere como figura central del suceso a aquel que tiene que atenderse el acreedor, el que le responde, mientras que los terceros están situados fuera de la obligación y nada tienen que ver directamente con el acreedor [49].

La delimitación entre delitos de infracción de deber y de dominio no es una cuestión lógico-conceptual, sino marcadamente teleológica, relativa en concreto a la interpretación de los tipos individuales. Los conceptos de "dominio" y de "deber", que aisladamente considerados muestran un carácter más o menos normativo, se presentan frente a los respectivos tipos como datos previos de estructura definida, entre los que bien es cierto que el legislador elige según sus intenciones, pero que, una vez realizada la elección, caracterizan la regulación de todas las cuestiones de participación, elevando la delimitación en el caso concreto con respecto a la individualización casuística e integrándola en un contexto de ordenación superior, desvinculado de los tipos [50].

En tanto en Jakobs y García Caveró, el deber que se vulnera, además de ser extrapenal, tiene que ser un deber institucional [51], que como ya dijimos arriba, consiste en deberes para la protección y cuidado del bien jurídico, no siendo importante la forma en que ha de lesionar el bien que se encuentra bajo su protección.

5. Características propias de los delitos de infracción de deber

Podemos decir que los delitos de infracción de deber tienen, en virtud de su particular conformación, características propias que los diferencian de los delitos de dominio.

Así: a) en el ámbito del comportamiento veremos que por el solo hecho de estar investido del deber extrapenal vinculado a una institución, el autor comete el delito ya sea en forma activa u omisiva; b) en la autoría veremos cómo quien en



un delito de dominio puede ser considerado partícipe, en los delitos de infracción de deber, justamente por este deber del que está investido, pasa a responder como autor, y c) como consecuencia de esto último, la ejecución del delito comienza en un estadio anterior que en un delito de dominio.

Para el desarrollo de estos puntos acudiremos al típico caso del delito de infracción del deber, esto es, cuando un progenitor permite o ayuda en la comisión de un delito en contra de un hijo, delito cometido por el otro progenitor o un tercero.

a) Comportamiento

Como hemos visto, la antigua literatura condicionaba la configuración de un hecho punible a una actividad positiva, a un movimiento corporal, mientras que hoy día la doctrina ha señalado las "grotescas consecuencias"

que conlleva el intento de reconducir toda responsabilidad a un movimiento corporal concreto. Para explicar lo afirmado Sánchez-Vera [52] nos da el siguiente ejemplo: tras la era de la industrialización, el trabajador es sustituido en gran número de ocasiones por un robot, de tal forma que su labor ahora consiste en intervenir cuando exista una perturbación en la cadena de producción. La consecuencia es obvia: mientras antes un producto defectuoso podía y tenía que ser achacado a su comportamiento activo, ahora el producto defectuoso sólo puede ser atribuido a una omisión; a saber, la omisión de corregir el defecto causado por el robot. Seelmann[53] habla de unas "fronteras desdibujadas entre comisión y omisión a través de la moderna técnica".

Retomando las palabras de Roxin, el legislador ha formulado esos tipos (de infracción de un deber especial) en una forma tal que todo comportamiento es típico si lesiona el deber específico que incumbe al autor, esto es, con independencia de si tal comportamiento reside en una acción o en una omisión. A modo de ejemplo, Roxin menciona el delito de quebrantamiento de condena: que el funcionario de prisiones omita cerrar la puerta de la celda para que un preso



pueda huir o que facilite al mismo la huida abriéndole dicha puerta no representa ninguna diferencia [54].

Si se observa detenidamente el fundamento que da Roxin a los delitos de infracción de deber, en cuanto a que el autor está violentando un deber extrapenal, deberes que están antepuestos en el plano lógico a la norma y que, por lo general, se originan en otras ramas jurídicas, tenemos que en este concepto está comprendido tanto el actuar como el omitir.

Esta clasificación intermedia entre los delitos de comisión y los delitos de omisión se puede considerar como abarcada por los delitos de infracción de deber, cuando el autor está investido de algún deber especial y que al incumplir con su deber produce un resultado. Ejemplo típico citado para explicarlo es el caso de la madre que no da de comer al recién nacido y éste fallece. O el caso citado por Sánchez-Vera Gómez-Trelles en la obra aludida, de la madre que sabiendo que un tercero va a matar a su hijo no hace nada para impedirlo. En ambos casos la madre está investida de un deber especial derivado de la patria potestad, que es el de velar, cuidar por su hijo, y que, al omitir la conducta salvadora, se produce el resultado lesivo. Es decir, que la madre incumple con su deber de protección derivado de la patria potestad, deber extrapenal y que está antepuesto a la norma penal. El fundamento que esto encuentra en la exposición de Roxin, al igual que en la de Jakobs, es el hecho de que ambos consideran que el sujeto que está investido del deber especial, es autor de delito, tanto con la realización de una acción como con un comportamiento omisivo.

En el supuesto de la madre que permite que se cometa abuso sexual o violencia física en su hija, ésta será autora de dicho delito, ya sea que participe activamente sosteniendo a su hija para un mejor proceder del abusador o para un mejor castigo, como también será autora cuando sabiendo de dichas conductas vejatorias no haga nada para evitarlas. Y este supuesto abarca también que presencia las sesiones de golpes o que, si bien no está en el momento, luego toma conocimiento de los mismos y aun así no realiza la denuncia correspondiente.



Para el encuadramiento del comportamiento nos remitimos al concepto de comportamiento desarrollado por Jakobs, al que adherimos, en cuanto a que "actuar significa convertirse de manera individualmente evitable en la razón determinante de un resultado".

Por lo tanto, en el ejemplo de la madre, ésta será autor del delito en comisión u omisión. Lo realmente importante será determinar si se encontraba investida de un deber extrapenal derivado de una institución, que para el caso es la patria potestad, que la obliga a proveer lo necesario para el bienestar de sus hijos y por supuesto está obligada a evitar cualquier delito del que sus hijos sean víctima.

b) Autor y partícipe

El hombre configura el mundo; como se vio, esto tiene lugar mediante el trabajo, mediante la actividad, aunque también a través de omisiones. Tiene lugar precisamente mediante organización. Por medio del comportamiento organizativo de los hombres la formación del mundo se convierte en contingente, y por ello es necesario, como compensación, mudar a los hombres en personas, esto es, en portadores de papeles que administran sus ámbitos de organización según estándares fijos y que en casos de administración defectuosa conducen a responsabilidad, es decir, que son definidos como fundamento determinante del defecto. Este sinalagma de libertad de comportamiento y responsabilidad por las consecuencias es por su parte una institución, a modo de haz de carácter jurídico y estable, de las relaciones sociales.

La responsabilidad jurídico-penal no se desencadena por un accionar en el sentido naturalista, sino por la lesión de los deberes que resultan de la competencia por organización; correspondiéndose con esto, las expectativas de los demás no van dirigidas a que un hombre capaz de organizar va a hacer o no algo determinado, sino a que una persona debe comportarse de una determinada manera. Nadie responde en su condición de hombre, sino todos en la de "persona" [55].



Como vimos, la competencia por organización presupone la institución de la constitución jurídica de la sociedad-mediante el sinalagma de libertad de comportamiento/responsabilidad por las consecuencias-, se ilumina inmediatamente la dirección en la cual han de buscarse "fundamentos jurídicos especiales" de deberes, que sean equivalentes a los deberes en virtud de una competencia por organización: La búsqueda no tiene que dirigirse aun "dominio del hecho" parecido a la organización, sino que tiene que dirigirse a aquellas instituciones que determinan la identidad de la sociedad de la misma manera que ésta se encuentra determinada por el sinalagma libertad de organización responsabilidad por las consecuencias. Esta búsqueda depende, pues, de la semejanza

para la estructura de la sociedad, y no en cambio de una semejanza naturalista [56].

Al decir de Maurach [57], sólo debe ser castigado quien realiza el ilícito tipificado como infracción a la norma en los tipos penales. Si bien de este modo, sigue diciendo Maurach, es el autor quien aparece como el infractor natural de la norma, continúa siendo dudoso en qué casos alguien puede ser considerado como tal, especialmente en aquellos en los cuales la realización del acontecer descrito en el tipo constituye el resultado del trabajo conjunto de varias personas. Pero también es autor aquel que comete el hecho a través de otro, es decir, el autor mediato, quien se sirve de otra persona como instrumento [58].

Para Welzel [59], autoría final es la forma más abarcadora de dominio final. El autor final es señor y dueño de su decisión y su ejecución, y con esto, dueño y señor de "su" hecho, al cual le da forma conscientemente en su existencia y en su forma. El hecho en sí está sólo bajo el dominio final del autor. El autor es el señor sobre el hecho, en cuanto él tiene el dominio sobre la decisión y su ejecución; quien lo instiga o lo ayuda en eso contribuye en el acto, pero no lo domina. Para Maurach [60], es posible decir que se puede reconocer el dominio del hecho a todo aquel que puede inhibir, dejar correr, o bien interrumpir la realización del resultado completo.



A los fines de especificar quién puede ser autor de un delito, podemos partir de la descripción que hace Welzel^[61] en cuanto a las exigencias de la autoría, y así expresa que "la autoría tiene varias exigencias: 1) Requisitos personales: a) objetivamente: las especiales posiciones de deber del autor: funcionario público, soldado, comerciante, descendiente, etcétera; b) subjetivamente: las especiales intenciones y tendencias (los llamados 'elementos subjetivos' de lo injusto). 2) Requisitos típicos: el dominio final. El autor es dueño y señor del hecho, en cuanto él realiza su decisión de voluntad con sentido". Es decir que para ser considerado autor, el sujeto deberá reunir estos dos requisitos, y en el caso específico analizado, investido de un deber extrapenal, y así, entre los requisitos personales, podríamos agregar "contribuyente". No obstante autor es aquel que comete el hecho punible ^[62], o como propone Sancinetti para una eventual reforma del Código Penal, es autor del hecho punible el que lo realiza por sí o por otro ^[63].

Sin necesidad de prueba en particular, el obligado positivamente que quebranta su deber responde siempre como autor de un delito de infracción de deber ^[64]. Por tanto, en los delitos de infracción de deber, no necesariamente se necesita el dominio del hecho, como lo expresa Welzel, "dominio final", ya que como dice Roxin ^[65], hay que descartar completamente la idea del dominio del hecho, y llega a esta consideración en razón de la distinción, ya expresada, de delitos de dominio y delitos de infracción de deber, en donde en esto el elemento que decide sobre la autoría constituye una infracción de un deber extrapenal ^[66]. Es indiferente si junto a dicho obligado coadyuva para la producción del resultado típico un actuante -con dominio del hecho o sin él-, un omitente o, simplemente, las fuerzas de la naturaleza: el obligado siempre responde como autor ^[67]. El suceso incumbe al obligado especialmente a causa de la lesión de su deber. Su quebranto de los deberes que le impone la institución positiva lo convierte siempre en completo incumbente ^[68].

En la determinación de autoría y participación se trata de comprobar en qué relación se encuentran las responsabilidades de varios intervinientes por un suceso delictivo. Para ello hay dos modelos de regulación: el modelo para los



delitos de infracción de deber y el modelo para los delitos de dominio. En los delitos de infracción de deber, sólo cabe fundamentar la responsabilidad plena mediante la lesión de un deber asegurado institucionalmente, responsabilidad que también está fundamentada siempre mediante la lesión de ese deber.

Tales deberes afectan sólo al titular de un determinado estatus; las personas no obligadas por sí mismas pueden ser a lo sumo partícipes [69]. El dominio del hecho caracteriza a la autoría porque, con su comportamiento de dominio del hecho, un partícipe configura su ámbito de organización a costa del perjudicado por el delito.

Fundamento de responsabilidad es la responsabilidad de que la propia organización no sea dañosa [70]. En los delitos de infracción de deber se cuentan todos los delitos cuyos autores están obligados, en tanto garantes, a la tutela, institucionalmente asegurada, de un bien. Para los garantes, incluso los delitos comisibles por cualquiera se convierten en delitos de infracción de deber, aun en caso de comisión, así pues, la participación decae a favor de una autoría más amplia [71].

La autoría en los delitos de infracción de deber recae en quien tiene un deber especial, que, en tanto se trate de deberes de establecimiento de un mundo en común -al menos parcial-, esto es, de una relación positiva, el deber concierne siempre de forma altamente personal y no, por ejemplo, mediante la división de trabajo con los demás; la lesión del deber conduce por ello a responsabilidad en calidad de autor. Sólo puede haber participación del especialmente obligado, incluso en casos en que falte el dominio del hecho, cuando falta una característica de la autoría requerida por el tipo. En consecuencia, hay que tratar igualmente como delitos de infracción de deber también a los delitos comunes que sean cometidos por un obligado: El obligado actúa como autor -incluso aunque no tenga el dominio del hecho-, y en verdad, tanto en la omisión como en la acción. Hablando en términos ejemplificativos: el padre que no impide un homicidio sobre su hijo responde como autor, y de la misma manera responde, cuando presta ayuda al homicida. Desde luego que sería extraño que el deber de cuidar el



patrimonio conduzca a la autoría siempre que exista un ataque, pero no el deber de cuidar de una persona [72].

Por lo tanto, estamos en condiciones de afirmar que uno de los principales cambios que se produce en los delitos de infracción de deber está dado en que, quien en los delitos de dominio es considerado partícipe, en los delitos de infracción de deber pasa a ser imputado como autor del delito.

Así, volviendo al ejemplo de la madre, tradicionalmente cuando estábamos ante un delito de esas características, en donde la madre de una menor facilitaba el abuso del propio progenitor o de un tercero, ésta era condenada como partícipe del delito respectivo. En tanto ahora al hallarse investida del deber que le impone la patria potestad, ésta pasa a ser considerada autora del delito, ya no partícipe. Esto se debe justamente a lo que venimos afirmando, y es que al estar investida de un deber de protección y de procurar el bienestar de los hijos derivado de las obligaciones de la patria potestad, al no cumplir con la misma está violando un deber extrapenal derivado de la institución familia.

a') Coautoría

Sostiene Roxin que, en los delitos de infracción de deber, la coautoría obtiene una estructura totalmente distinta que a tenor del concepto de autor. Ya que, en lugar de la imbricación de las aportaciones al hecho en la fase ejecutiva, se da la determinación del resultado por quebrantamiento conjunto de un deber común. El ámbito de la coautoría se encoge notablemente, pues sólo cabe hablar de carácter común en este sentido cuando varias personas se encuentran sujetas a un mismo y único deber [73]. Siempre se dará coautoría allí donde determinado ámbito de asuntos está confiado a varias personas a la vez, o podríamos decir, donde la lesión del deber es suficiente para fundamentar la autoría y el legislador así lo ha recogido expresamente en la misma letra de la ley del tipo: todas las formas de intervención se encuentran equiparadas bajo el manto de la autoría [74].



Por ejemplo, dos miembros del directorio de una empresa obligada a tributar, y ambos deciden al respecto, serán coautores del delito de evasión tributaria.

En relación con la coautoría y los delitos de infracción de deber, hay que distinguir dos cuestiones: la primera se refiere a si es posible una coautoría entre un autor de un delito de dominio y otro de un delito de infracción de deber, en tanto la segunda plantearía el interrogante de si sería posible una coautoría entre varios obligados especiales que a la vez llevaran a cabo un delito de infracción de deber [75]. A la primera cuestión, Sánchez-Vera Gómez-Trelles la resuelve diciendo que, si la infracción de deber de un obligado especial coincide con el comportamiento de un autor por organización, como dominio del hecho, ambos son tan sólo autores paralelos o accesorios, cuando por tales se entiende la concurrencia casual de dos o más autores autónomos en un mismo delito [76].

En el segundo supuesto, podemos suponer dos sujetos en un mismo plano de responsabilidad en una empresa, y ambos deciden evadir impuestos, pero sólo uno de ellos es quien realiza los actos materiales. En este supuesto ambos serían coautores del delito de evasión, ya que ambos están investidos del deber extrapenal que fundamenta la autoría, no importaría quién realiza desde un punto de vista naturalista los actos materiales, sino del deber que están investidos y por supuesto el acuerdo de la realización del ilícito. Si varios obligados especiales incumplen su deber -cada uno para sí- es irrelevante para determinar el grado de participación de cada uno de ellos el hecho de que otros obligados también quebranten su deber, puesto que el deber es personalísimo e independiente, la lesión del mismo se produce por parte de cada uno de ellos igualmente de forma completa e independiente [77]. Y aclara Sánchez-Vera Gómez-Trelles que, en contra de lo que considera Roxin, cada cual será autor y, entre ellos, en su caso, autores paralelos.

Según lo manifestado por Roxin con respecto a que el fundamento de la autoría en los delitos de infracción de deber es el deber extrapenal del que está investido el sujeto -y descarta la idea de dominio del hecho- no es así para



Maurach [78], quien dice que Roxin incurre en una contradicción al atribuir, por una parte, los elementos de autoría al tipo, y por la otra, con titularidad del deber especial fundante en la autoría como "previo" al tipo. Ya firma Maurach que "también en los delitos de infracción de deber, el dominio del hecho constituye un criterio irrenunciable de autoría, aunque por sí solo no pueda fundar la autoría para toda persona, sino solamente para el sujeto del hecho estrictamente descrito por la ley, como ocurre especialmente en los delitos de omisión impropia. De ahí que el dominio del hecho sea siempre un elemento necesario de autoría, pese a que no siempre se basta a sí mismo". Quien siga la concepción de los delitos de infracción de deber, como lo fundamenta Roxin, debe considerar consecuentemente como autor a todo aquel que como titular del deber especial realice simultáneamente la lesión típica del bien jurídico, con la consecuencia de que dicho titular jamás puede ser partícipe en el ámbito de los hechos dolosos [79]. A esta consecuencia llega Maurach, por lo que considera que no es posible seguir esta concepción debido a que, por una parte, la lesión de un deber extra típico no puede decidir acerca de la calidad de sujeto del hecho determinada en el tipo, puesto que aun ante la existencia de los elementos especiales del sujeto del hecho puede faltar el dominio del hecho, considerado por Maurach como esencial, debido a lo cual -en los hechos dolosos- la mera participación es incluso posible ante la existencia de los elementos especiales de la autoría por propia mano, y correspondientemente en los delitos especiales [80].

En sentido similar se manifiesta Gómez Martín [81], al afirmar que "...en los delitos especiales, o en la mayor parte de ellos, no debe ser castigado como autor del delito el sujeto formalmente obligado por el deber jurídico extrapenal previsto en el tipo. Debe serlo el sujeto que, además de ser formalmente el *intrañeus*, tenga bajo su control materiales del ámbito funcional de dominio en el que se encuentre implicado el bien jurídico lesionado opuesto en peligro".

El representante de una persona jurídica resulta competente por el cumplimiento de deberes positivos derivados de una relación institucional que afecta, en principio, a su representado (la persona jurídica) [82]. Es así como



solamente un representante de derecho o de hecho podrá ser responsable por el incumplimiento de los deberes institucionales de la persona jurídica. La imputación del hecho al representante cobra una especial configuración en los delitos de infracción de un deber [\[83\]](#). Ya que se trata de una transferencia de deberes institucionales que surgen de la posición especial del representado, siempre y cuando esta transferencia de deber resulte posible mediante la relación de representación. Sólo basta, para imputar responsabilidad penal, verificar la calidad de representante de la empresa y la posibilidad de haber cumplido con el deber de pago regular de los tributos [\[84\]](#), esto en los delitos tributarios, previstos en nuestro caso como ya lo hemos expuesto en el artículo 1° de la ley 27.430.

En el ámbito específico de la teoría de la autoría delictiva (dolosa), en estructuras horizontales, se ha pretendido el uso de las fórmulas de la coautoría, concurrencia de varias personas en forma inmediata y mediata para situación de responsabilidad de las decisiones de órganos colegiados [\[85\]](#). Muñoz Conde [\[86\]](#) expresa que dentro de la coautoría debe distinguirse entre coautoría ejecutiva, total o parcial, y coautoría en la que alguno o algunos de los coautores, a veces los más importantes, no están presentes en la ejecución del delito. Y sigue expresando que si el fundamento de la coautoría es el llamado dominio funcional del hecho, lo importante no es ya solamente la intervención en la ejecución del delito, sino el control o dominio del hecho que un individuo tenga, aunque no esté presente en la ejecución. En cambio, en estructuras verticales se recurre a la calificación jurídica de la autoría mediata del superior jerárquico.

En el caso de los delitos de infracción de deber, con independencia del hecho existe una relación entre el autor y el bien. La relación autor-bien no está definida únicamente de modo negativo como un mero no-lesionar, sino positivamente por medio de un estatus del autor en relación con el bien. Este estatus se halla estrechamente vinculado a contextos regulados (padre, tutor, funcionario), es decir, a instituciones, preformados y a lo sumo disponibles dentro de estrechos límites [\[87\]](#).



Es así como Jakobs circunscribe los delitos de infracción de deber a aquellos supuestos donde nos encontramos ante una institución, imponiendo un límite a diferencia de la concepción de Roxin, en donde el ámbito de los delitos de infracción de deber es más amplio.

En estos delitos, la responsabilidad o incumbencia del autor se determina por medio del estatus, no por medio de su ámbito de organización. El estatus fundamenta, de modo distinto a como sucede en los deberes (que incumben a todos) de no lesionar a sus derivados (los deberes en virtud de incumbencia de organización en los delitos de omisión), un deber especial en sentido estricto [88].

b') Autoría mediata

Para este tipo de autoría, también dice Roxin, hay que atender sólo a la infracción del deber especial extrapenal y no al dominio del hecho [89]. En los delitos de infracción de deber para la autoría mediata no se requiere el dominio del hecho, basta que el individuo que está sujeto a una relación de deber deje la ejecución de la acción a una persona que se encuentre al margen de la posición de deber que fundamenta la autoría [90].

Al igual que en la delimitación entre coautoría y complicidad, también aquí la naturaleza netamente divergente de la autoría mediata con respecto a los casos de delitos de dominio del hecho origina una modificación notable del concepto de inducción [91]. Es decir que, cuando un *extraneus* fuerza a un *intraneus* a perpetrar un delito, el sujeto de detrás no puede ser autor, pero no queda impune, sino que responde, aun teniendo el dominio del hecho, como inductor, ya que no podría ser coautor al no estar investido del deber especial que fundamenta la autoría. Y así entonces, al concepto de autor de los delitos de infracción de deber, obtenido primariamente del análisis del tipo, le sigue secundariamente una concepción de la participación que se desvincula totalmente de los conceptos de subordinación de la voluntad y del dominio del hecho: partícipe es aquel que coopera en la realización del tipo sin vulnerar el deber especial extra penal fundamentador de la autoría [92]. El interviniente no cualificado no puede ser coautor, sino sólo partícipe [93].



En Alemania es absolutamente dominante la tesis de que: el extraño no puede ser autor mediato del delito especial; el *intraneus* puede ser autor mediato con la sola excepción del supuesto de que el delito, además de especial, sea de propia mano [94]. La mayoría de las veces, la conducta del *intraneus* contendrá un desvalor y una malicia mayores si, para evitar que se le aplique el delito especial y conseguir ser condenado sólo como inductor o cooperador necesario del delito común, decide no cometerlo directamente y servirse de un *extraneus* como instrumento [95]. Son consideraciones de este tipo las que han llevado a la doctrina a equiparar, en los delitos de resultado -independientemente de si en los tipos se especifica o no la actividad que ha de producirlo- el autor mediato o inmediato. En los delitos especiales de resultado: porque el contenido de lo injusto es el de que un sujeto determinado produzca un determinado resultado. Y la doctrina piensa: ¿Qué más da que lo haga directamente o utilizando a un *extraneus* como instrumento? [96] Gimbernat Ordeig cree que la autoría mediata del *intraneus*, en los delitos especiales de resultado, rige pues, analógicamente, lo mismo que respecto de los delitos comunes de resultado. La conducta del autor mediato *intraneus* sólo podrá ser castigada en base al tipo especial cuando sea subsumible en él directamente. En los demás casos -y aunque su conducta sea más reprobable que si hubiera realizado el tipo directamente-, sólo podrá ser calificado de inductor o cooperador necesario al delito común cometido por el autor inmediato [97]. Esto según el autor citado en base al principio de legalidad, y además otros autores expresan que en los supuestos de instrumento doloso no cualificado el principio de legalidad impediría castigar como autor mediato al *intraneus* que permita, induzca o, de otro modo, dé lugar a que un *extraneus* llegue hasta la consumación del delito. Según este sector doctrinario, todos o, al menos, algunos de los supuestos que ahora nos ocupan constituirían lagunas de punibilidad para cuya completitud únicamente el legislador se encontraría legitimado [98].

Para Reátegui Sánchez [99], la situación se complica cuando existen situaciones donde no se puede excluir el concepto de autoría por más que el



sujeto activo no haya intervenido físicamente en la ejecución delictiva. Estos supuestos de intermediación o complementación en la autoría se encuentran expresamente regulados, al decir de este autor, en el artículo 45 del Código Penal argentino, última parte, que se refiere al que determinase a otro a cometer un delito, y en el Código Penal de Perú, artículo 23, que prescribe "...por medio de otro..." Para la aplicación de la autoría mediata no importa si el delito es de naturaleza común o especial, siendo las únicas restricciones aquellas estructuras típicas de "propia mano" y de "intención".

c') Extraneus como instrumento doloso

Los códigos penales prevén el supuesto del inductor, es decir aquel que determina a otro a cometer un hecho ilícito. Esto es pensado para los delitos comunes. Ahora bien, qué sucede en el supuesto de delitos de infracción de deber, en donde podemos estar ante dos situaciones: a) que el *intraneus* induce al *extraneus* a cometer el hecho ilícito; b) que el *extraneus* induce al *intraneus* a cometer el hecho ilícito. En estos dos supuestos solamente nos ocuparemos del primero, ya que el segundo supuesto no traería mayores problemas, ya que el *extraneus* va a ser considerado inductor sin ningún problema, dado que el deber que se infringe a él no lo alcanza, como se explicó arriba. En tanto la situación es distinta en el primer caso, ya que en un delito de infracción de deber, como ya hemos caracterizado, el fundamento de la autoría es el deber infringido, y por lo tanto, si el autor material no está investido del deber, podría no ser considerado un comportamiento típico [100], y en consecuencia, esto podría traer aparejado que el delito quede impune, pues no existe un hecho principal al cual vincular su inducción[101].

En este grupo de casos, a la utilización por parte de un *intraneus* de un *extraneus* como instrumento, ya la antigua dogmática del "delito especial", anterior al descubrimiento del delito de infracción de deber, reconocía sin mayores problemas la posibilidad de una autoría mediata del *intraneus* como hombre de atrás [102]. Es por ello que, al decir de Gimbernau Ordeig [103], para remediar esta situación, se ha desarrollado la teoría del "instrumento doloso no cualificado". Y



con ello, el inductor es, en realidad, autor mediato, y el instrumento, cómplice. Vogel [104] afirma una responsabilidad por autoría mediata del obligado positivamente que se sirve de un *extraneus* a modo de instrumento, porque si no se quebrarían los límites en la autoría mediata entre lo impune y la tentativa.

Roxin [105] claramente entiende que en el caso del instrumento doloso *extraneus*, es decir, que no está investido del deber extrapenal del que sí está investido el *intraneus*, es un cómplice en los delitos de infracción de deber, aun cuando tuviera dominio del hecho. Y así expresa que, para el problema del llamado instrumento doloso no cualificado, lo que desde siempre ha sido muy controvertido en los delitos de funcionarios, resulta con toda facilidad una solución satisfactoria: el funcionario que, sin tener el dominio del hecho, determina a un *extraneus* a realizar el resultado jurídicamente desaprobado es autor mediato, puesto que, vulnerando el deber especial extrapenal que le incumbe, ha determinado el menoscabo del bien jurídico descrito en el tipo, en cambio el falsificador *extraneus*, a pesar de su dominio del hecho, es cómplice [106]. Este tema constituye uno de los efectos más trascendentales de la teoría de los delitos de infracción de deber, el desactivar en buena medida el problema del instrumento doloso no cualificado [107].

En referencia a este tema, Stratenwerth expresa que en los delitos especiales sólo puede ser autor quien tiene el correspondiente deber especial. El portador del deber especial ni siquiera podría ser responsable por instigación; la instigación presupone la autoría de otro. Para cubrir esta laguna de punibilidad, la opinión dominante aboga también aquí por la solución de apuro de convertir al *intraneus* en autor mediato [108]. Vemos que el autor citado no lo acepta y expresa que por ello también se ha propuesto que, respecto de los delitos de deber, valga un concepto de autor distinto al de los delitos de dominio, que se base solamente en la infracción al deber especial, no en el dominio del hecho [109]. Y de aceptarse esto, significa que se está a favor de la autoría para cualquier intervención del *intraneus* en una acción que, de ejecutarse por él mismo, cumpliría el tipo, aun por distante que sea esa intervención, existiría una



clara infracción al principio *nullum crimen sine lege* [110]. En consecuencia, termina negando que hubiere un caso de autoría mediata, y para ello utiliza como ejemplo que quien meramente incita a otro a cometer una certificación falsa en un registro no certifica nada. Ahora si esta propuesta ha de valer sólo para los tipos que no describen una acción determinada del hecho, sino que, como el de la administración infiel, conmina con pena toda infracción al deber especial, cumplirá el tipo, obviamente, también un *intraneus* que induce o ayuda a otro a dañar el patrimonio a él confiado. Sólo que será autor directo [111]. Y termina sentenciando que admitir una autoría mediata en estos casos es una construcción equivocada.

d') Cómo se debe penar al extraneus

Un problema que se suscita en los delitos de infracción de deber es cómo debe ser considerado el *extraneus*, esto es, si debe ser como partícipe, autor, y en su caso cómo juegan las agravantes cuando las hubiera con relación al autor, en estos casos *intraneus*, en quien recae el deber extrapenal. Y así surge el interrogante de si el *extraneus* debería responder con la misma pena que el *intraneus* o bien con una pena atenuada. Es por ello que en este punto vamos a ver cómo la doctrina se ha expresado en este tema.

Sánchez-Vera Gómez-Trelles opina que el obligado positivamente es autor inmediato, mientras que el instrumento", al faltarle la cualificación, sólo habrá de responder como partícipe [112] cuando estamos ante un "delito de infracción de deber propio. Por otro lado, están quienes son de la opinión de que estamos ante una inducción y otra forma de participación o, incluso, impunidad [113], quien reconoce, de todas formas, que la solución es insatisfactoria. La antigua teoría del delito especial supo ya ver que únicamente los pertenecientes a un círculo particular de personas pueden ser coautores del correspondiente delito especial, porque la coautoría no afecta a las características esenciales del concepto de autor [114]. Y en este sentido, según Gimbernau Ordeig[115], un *extraneus* no puede ser coautor de un delito de infracción de deber del mismo modo que no puede ser autor.



Ahora cuando estamos ante un delito de infracción de deber impropio, cuando el *extraneus* tenga el dominio del hecho, es decir, se encuentre en posesión del "dominio del hecho", podrá ser considerado autor del delito subyacente. Si volvemos al ejemplo de la madre que facilita el homicidio de su hijo por un tercero *extraneus*, éste no podría cometer el delito de homicidio agravado por el vínculo, independientemente de que tenga dominio del hecho, cometerá homicidio simple, y la madre de la víctima con su colaboración estará cometiendo homicidio agravado por el vínculo. Ahora bien, podría suceder que para cometer el delito de homicidio se hubieran realizado distintos actos ejecutivos previos para la consumación del mismo, y que los hubiere realizado el *extraneus* (tercero), con plena conciencia de dicha situación y con la idea de ser utilizada por el *inraneus*(madre) en el delito de homicidio. En este supuesto se plantea el interrogante: ¿cómo responderá el *extraneus*?, esto es, ¿sigue siendo partícipe o puede ser considerado autor del delito de homicidio agravado?

Tanto en España como en Alemania se cuestiona al respecto, y es que "si la punibilidad de partícipe se ha de determinar a partir de la punibilidad del delito que el autor concreto haya cometido, o, antes bien, si habría que determinarla a partir de la punibilidad del delito que el partícipe habría cometido, si él se hubiera encontrado en el rol del autor", esto es, a partir de un delito común o de dominio del hecho [\[116\]](#). Siguiendo esta postura, la Sala Segunda del Tribunal Supremo del 12 de julio de 1999 afirma: "los problemas surgen en relación con la conducta de un extraño, *extraneus*, en el que no concurre la calificación exigida por el tipo, ya que es un particular, de ahí que haya que resolver su participación, bien como partícipe del delito cometido por el funcionario, bien como partícipe del delito común que subyace en el cualificado. La doctrina se encuentra dividida al respecto, una parte estima que es de aplicación el artículo 65 [\[117\]](#) [Cód. Pen. español, ver art. 48 de nuestro Cód. Pen.], y en consecuencia que el *inraneus* responderá del delito especial, mientras que el *extraneus* deberá responder en función del delito común. La doctrina dominante defiende la tesis contraria". En una posición contraria se niega toda posible relación entre el *extraneus* y el



obligado positivo *intraneus*, de tal manera que habría que abogar por la impunidad de la intervención del *extraneus* en todos los supuestos [\[118\]](#).

e') Delitos de infracción propios e impropios

La doctrina habla de dos tipos de delitos de infracción de deber, esto es, el propio y el impropio. Delito de infracción de deber propio es aquel en donde la obligación especial es determinante para la existencia del delito, por lo que sin esa obligación no hay delito. Y en el delito de infracción de deber impropio, la obligación especial del autor se vincula con un agravante de pena respecto del tipo básico. Por lo tanto, en el primer caso, esto es, en los delitos de infracción de deber propio, no habría un delito común que se correspondiera con ellos, de manera que la conducta de una persona que carece de la cualidad exigida fuese también típica [\[119\]](#). Y, por otro lado, en los delitos de infracción de deber impropios, si no se estuviese ligado por una institución positiva, de todas formas, se cometería un subyacente delito común de dominio del hecho; existiría, en suma, una correspondencia con un delito común, que sería omisible por cualquier persona, aunque no fuera la especialmente obligada [\[120\]](#).

De este modo, parte de la doctrina española [\[121\]](#) opina que, en los delitos de infracción de deber impropios, el *intraneus* obligado especial responderá por el delito de infracción de deber, en tanto que el *extraneus*, puesto que se considera el deber especial como una circunstancia agravante que consiste en una causa personal, responderá por el llamado delito común subyacente, pues dicha circunstancia especial servirá para agravar la responsabilidad sólo de aquellos intervinientes en quienes concurra [\[122\]](#). A este respecto dice el Tribunal Supremo: "G. D. fue coautor con otros coprocesados de este delito de secuestro del apartado primero del artículo 164, pero a diferencia de estos otros coprocesados no era ni autoridad ni funcionario público. La consecuencia, según doctrina no unánime pero que podemos considerar mayoritaria, parece ineludible según nuestro Derecho positivo: aunque todos sean coautores, unos han de responder por el artículo 167 por reunir la especial cualidad que este artículo exige para el sujeto activo, mientras que G. D. ha de hacerlo por el artículo 164, por no



concurrir en su persona la referida cualidad [...] A diferencia de alguna otra legislación, en la española no existe prohibición de romper el título de imputación. Aquéllos infringieron un deber específico como funcionarios o autoridades, deber que a este último no le alcanzaba, y ello justifica la aplicación de una norma más benévola" [123].

Por otro lado, los autores que sostuvieron lo expresado arriba, en relación con los delitos de infracción propios, abogaron por la impunidad para el partícipe, en los que no habría un delito común subyacente [124].

En tanto una segunda postura doctrinal [125] sostiene que en ningún caso es de aplicación el artículo 65 del Código Penal español, u otra forma de ruptura, y ello ni para los delitos de infracción de deber impropios ni para los propios, de tal manera que nunca se debe romper el título de imputación. El partícipe *extraneus* en un delito de infracción de deber respondería como partícipe, siempre, del delito cometido por el *intranets* [126]. El partícipe *extraneus* no es denominado habitualmente coautor, puesto que él no reúne la cualificación especial, puede responder, en caso, como cooperador necesario, igual que el autor [127]. El Supremo Tribunal de España ha expresado al respecto: "Ello debe ser así, pues al fundirse la voluntad del *extraneus* con la del *intranets*, bien conformando esta última a través de la inducción, bien cooperando materialmente al hecho falsario con una aportación causal necesaria al mismo, de un lado, la conducta del no cualificado pierde sustantividad a favor de la principal y preferente del cualificado, pues ambas aparecen finalmente ejecutadas para el logro del resultado típico de la falsedad documental en documento oficial, y, de otro, el *extraneus* asume el plus de desvalor de la conducta del funcionario sujeto activo propio, al ser consciente de que induce o coopera a que aquél quebrantelos deberes ínsitos a su función" [128].

En Alemania, la doctrina mayoritaria con relación a una participación del *extraneus* en delito de infracción de deber impropio ha propuesto que el *extraneus* sea penado según el marco del delito común subyacente, pero que no se rompa el



título de imputación, de tal manera que el autor sea condenado por una participación en el delito impropio de infracción de deber [129].

c) Tentativa

Como ya sabemos, se entiende por tentativa: "el que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad".

Quien debe comenzar con la ejecución del delito es el autor, mas todo aquel que participe en el delito de otro y realice algún aporte previo al comienzo de la ejecución del mismo, es considerado acto preparatorio impune en nuestro Código Penal.

Si volvemos al ejemplo de la madre que colabora con el homicidio realizado por un tercero en contra de su hijo, tenemos lo siguiente: En primer lugar y siguiendo la doctrina de los delitos de dominio, la facilitación, por ejemplo, de la madre al asesino, del arma con la que se va a llevar a cabo el hecho constituye un acto preparatorio impune hasta que el autor no comience con la ejecución del delito. Hasta ese momento la participación no es punible, para que lo sea el autor debe comenzar con la ejecución del delito.

Ahora bien, si como lo hemos visto en el delito de infracción de deber, quien está investido de un deber institucional extrapenal, y su simple participación activa u omisiva, la convierte en autor del delito, la madre con la facilitación del arma se convierte en autora del delito de homicidio agravado, por lo tanto, su aporte significa ya comienzo de ejecución, porque lo hace en calidad de autora y no de partícipe. Por lo que, si el tercero extraneus luego no realiza el hecho por cualquier circunstancia, la madre puede ser condenada por tentativa de homicidio, ya que el hecho no se ha consumado por circunstancias ajenas a su voluntad.

Es por ello que la infracción de deber de la madre ya se ha producido en toda su plenitud cuando facilitó el arma, con independencia de que el autor principal no se halle todavía en fase de ejecución, por lo que este adelantamiento de las barreras defensivas del Derecho Penal se encuentra justificado por la infracción de deber [130].



6. Ley 27.430 Delitos tributarios como delitos de infracción de deber

Partiendo de la concepción de Roxin de delitos de infracción de deber, entendemos que los delitos tributarios, específicamente los de la ley 27.430, son delitos de esta clase, ello en razón de que para saber si se ha cometido un delito de evasión tributaria habrá que recurrir a una ley extrapenal, y conocer en primer lugar si el sujeto es un obligado a tributar y, en su caso, el impuesto que debe tributar. Afirma Díaz [\[131\]](#) que la disposición penal, bien entendida, sólo se debe limitar a detallar exclusivamente la sanción, y para la individualización del comportamiento prohibido existe el reenvío obligatorio estatuido en las normas tributarias. Y sigue diciendo que en este aspecto aparece la servidumbre del Derecho Penal con el Derecho Tributario, que tanto enfatiza la doctrina calificada, dado que el presupuesto de la infracción hay que salir a buscarlo extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada.

Ahora bien, siguiendo la concepción de Jakobs a la que adherimos, entendemos que el tema es un poco más complejo, ya que habrá que establecer a qué institución corresponden los delitos tributarios, y una vez determinada ésta, recién ahí podremos afirmar que son delitos de infracción de deber.

Afirma García Caveró [\[132\]](#) que el delito de defraudación tributaria es materialmente un delito de infracción de deber, pues no se trata de un acto de organización de la propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual con otra (la constituida por la Hacienda Pública).

7. Hacienda Pública

No es concebible la existencia de una sociedad sin defensa exterior, seguridad interior, una organización de justicia interior, servicios sanitarios y hospitalarios, servicios educacionales. Y además sin inversiones en infraestructura, tales como: caminos con sus dimensiones apropiadas, conexiones, vías de acceso, pavimentos aptos para el volumen y el tipo de vehículos que han de transitar por ellos, puertos, diques, canales para la regulación de los recursos



hídricos con fines de riego, fuerza motriz, defensa contra inundaciones, etcétera [133].

Y así todo Estado es una organización humana con fines a lograr y cometidos a cumplir [134]. Por lo que para lograr dichos fines y cometidos, el Estado deberá contar con recursos aportados por los sujetos que conforman la población de dicho Estado. Y es así que el artículo 4° de la Constitución Nacional establece que "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, *de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General*, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional" (lo resaltado es nuestro).

Todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos -a los cuales corresponde la calificación de fiscales- o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este grupo es la de *extra fiscales*. No obstante, debe anotarse que en nuestro medio se ha divulgado la denominación de impuestos finalistas, la que no es correcta, ya que todos los tributos tienen una finalidad determinada [135].

Es por ello que la recaudación de estas contribuciones, vale decir, la efectiva realización de las previsiones tributarias y no el proceso administrativo o de gestión dirigido a esa meta, va a posibilitar el cumplimiento de las finalidades



de política social y económica que el Estado está llamado a cumplir para los habitantes de la Nación.

De este modo esta actividad recaudadora estatal se funcionaliza desde la persona, pues en última instancia, protegiéndose la actividad recaudatoria del Estado no se hace otra cosa más que proteger a las personas y a sus intereses al garantizarse mínimamente las condiciones elementales de convivencia social [\[136\]](#).

Entonces se puede decir que los recursos públicos son aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir con sus fines, y que en tal carácter ingresan en su tesorería [\[137\]](#). Los recursos públicos serían la obtención del poder de compra necesario para que el Estado pueda efectuar sus gastos. Y, por último, podemos concebir a los recursos, en sentido lato, como los ingresos que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social [\[138\]](#). Así se puede enumerar como recursos del Estado, los siguientes: a) los precios de la venta de bienes y servicios en el mercado, incluyendo beneficios de las empresas del Estado y demás actividades que dan origen a beneficio de empresarios cualquiera fuera el organismo administrativo que opera en el mercado; b) deuda pública en sus diferentes ingresos; c) emisión de moneda de papel en sus diferentes formas y otras operaciones monetarias que producen ingresos; d) recursos, provenientes de penas pecuniarias, producidos de la venta forzosa de bienes decomisados o confiscados, y e) los tributos en sus diferentes formas, especialmente los impuestos. Estos últimos, "los tributos", representan la mayor parte de los ingresos del Estado, que se obtienen en forma coactiva [\[139\]](#).

8. Los tributos como principal recurso financiero

Como ya se adelantara, dentro de los recursos con los que cuenta el Estado para hacer frente al gasto público, el tributo representa la mayor parte de los ingresos del Estado. Es por ello que nos vamos a ocupar solamente de éste, ya que además es el que origina la obligación tributaria en los ciudadanos.



Desde el punto de vista de las finanzas públicas, los tributos son prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Esto significa que son detractos de parte de la riqueza individual o particular que se operan a favor del Estado merced a su poder de imposición [140]. Para Dino Jarach, la característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo ésta, a su vez, fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas [141]. Es decir que esta imposición que realiza el Estado no es arbitraria, ya que debe hacerlo en cumplimiento de los principios constitucionales, por lo que debe respetarse lo establecido en la Constitución Nacional y las leyes dictadas en su consecuencia, es decir respetar el principio *nullum tributum sine lege*. Los tributos deben tener necesariamente como último objetivo el beneficio general de la comunidad. Así lo expresa la Corte Suprema de la Nación (*Fallos*: 196:218).

Las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real o como algo similar a la *obligatio obrem* del Derecho Romano, con lo cual limitaban a los gravámenes inmobiliarios; por su parte, la doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos, de modo tal que trasladaba al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación del orden privado. Posteriormente aparecen las doctrinas publicistas, en Alemania, vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia en las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, quienes explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del Derecho Financiero [142].

Como vemos, lo característico del tributo es la imposición, por parte del Estado a los particulares, de erogaciones de dineros, como principal fuente de



ingreso. Los tributos son erogaciones obligatorias y no voluntarias, así expresa la Corte Suprema de Justicia que constituyen "manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones" (*Fallos*: 218:596, L. L. 61-801; 218-694; 226-22, y 68-508). "Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público. No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino de su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro, son actos de gobierno y de potestad pública" (*Fallos*: 152-208: 218-596).

9. Impuestos

Los tributos se dividen en: 1) tasas, que es caracterizado como el pago por una prestación de servicio público individualizado en un sujeto; 2) contribuciones por mejoras, éstos son tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales; 3) empréstitos forzosos, se trata de empréstitos que por fuerza de ley deben suscribir los habitantes de un determinado país cuando se encuentren en las situaciones de hecho que la propia ley define [\[143\]](#); 4) impuestos, tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva, independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que ésta pertenece o entre las cuales se transfiere, o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas [\[144\]](#).

De los distintos tributos diferenciados arriba, el que nos interesa a los fines del presente trabajo es el impuesto.

Éste ha sido definido en el modelo de Código Tributario para América Latina como: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una



situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". Por su parte Giuliani Fonrouge, define al impuesto como: *las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles* [145].

Micheli [146] al referirse al impuesto establece que su objeto institucional es el de proporcionar al Estado los medios para hacer frente a los gastos, aclarando que no se puede excluir que el mismo no sea decidido por el legislador a la vista también de la consecución de otra finalidad, constitucionalmente legítima. El deber de contribuir a los gastos tiene como fundamento para Micheli no la individualización del beneficio general o particular que los individuos reciben del Estado, sino el deber de solidaridad política que, en su caso particular está previsto en el artículo 2º [147] de la Constitución de Italia.

Valdés Costa expresa al respecto que "El impuesto es, sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que representa mejor al género confundiendo prácticamente con él. Es también el más importante en las finanzas contemporáneas y el que presenta mayor interés científico, razones por las cuales no es de extrañar que la doctrina le preste atención preferente. Pero lo extraño es que su caracterización frente al tributo en general y a las demás especies tributarias ofrezca tan variadas soluciones doctrinales que se manifiestan en innumerables definiciones, la mayor parte de ellas poco satisfactorias" [148]. "La obligación de pagar el impuesto nace porque se produce el hecho previsto en la norma como hecho generador de la obligación y ésta subsiste independientemente del destino concreto que la ley le haya asignado y, con tanta o más razón aún, al destino que la administración le dé en los hechos a las sumas recaudadas" [149].

El impuesto, como los demás tributos, se establece en virtud del poder tributario del Estado, esto es, la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. La doctrina germánica considera que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales. Sáinz de Bujanda también habla de



la soberanía fiscal "como aspecto o manifestación de la soberanía financiera, y ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado"[150]. Para García Vizcaíno, el poder tributario consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende, sigue diciendo, también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas [151].

En nuestro país, el poder tributario está expuesto en la Constitución Nacional. Así corresponden de manera exclusiva y permanente al Gobierno nacional los derechos de importación y exportación y las tasas postales(arts. 4°, 9°, 75, incs. 1° y 10, 126) [152]. Corresponde al Gobierno nacional de manera concurrente con las provincias, legislar sobre impuestos indirectos al consumo (art. 75, inc. 2°) [153].

10. El vínculo jurídico-tributario

En el ámbito tributario, se genera una relación tributaria, un vínculo obligacional entre el Estado y el sujeto pasivo, integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio de poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por la otra [154]. Algunos autores, partiendo de la premisa de que la relación jurídica establecida entre el ente impositor y el contribuyente se cimienta sobre la base de una estrecha colaboración de este último para con el primero, entienden que el sujeto pasivo de la relación tributaria o sujeto activo del delito infringe una especie de deber jurídico de colaboración o, desde otra perspectiva, de lealtad o veracidad de su comportamiento para con el Fisco, y creen ver allí la esencia de lo injusto de los delitos tributarios [155]. Como señala Gracia Martín [156], lo que se ha querido decir por los autores que sostienen esta tesis no es que lo protegido sea el deber de lealtad al Estado, sino la pretensión de éste a la debida manifestación de los datos tributariamente relevantes, lo que sin duda nada tiene que ver con aquello.



Quienes sostienen esa tesis no están pensando en el deber de lealtad, sino en el deber de realizar una determinada acción cuyo fin es la creación de la situación concreta que debe constituir la base del acto de liquidación: un deber de acción que en nada difiere del que emana de todo mandato subyacente a los tipos de omisión.

Por su parte, Macchi [\[157\]](#) entiende que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto(deudor) debe dar a otro sujeto, ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Y sigue diciendo que, en cuanto a la estructura del vínculo obligacional que nos ocupa, la doctrina sostiene que existen dos elementos esenciales: a) el supuesto hipotético que, producido, origina la obligación tributaria, y b) el mandato de pago, consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria son los sujetos que deben satisfacer la obligación, generalmente pecuniaria, impuesta por la ley como consecuencia del ejercicio del poder tributario, y éstos pueden ser: los contribuyentes, que responden por deuda propia, y los responsables, en virtud de deuda ajena [\[158\]](#). En el primer caso la obligación es a título propio (art. 5° de la ley 11.683) [\[159\]](#), es sobre quienes la ley considera que se ha perfeccionado el hecho imponible. Por otro lado, tenemos a los responsables de deuda ajena (art. 6° de la ley 11.683) [\[160\]](#), que cumplen por el contribuyente, y respecto de éstos no se cumple el hecho imponible, pero están vinculados con él, al tener disponibilidad económica de los patrimonios de los contribuyentes [\[161\]](#).

11. Institución Hacienda Pública

Sintetizando lo expresado, entendemos que la institución que se protege en los delitos tributarios, y que da origen a que éstos sean considerados delitos de infracción de deber, es la Hacienda Pública, esto es, el conjunto de dinero con el que cuenta el Estado para cumplir con sus actividades financieras. El Estado, para cumplir sus fines, cualesquiera que éstos sean, necesita de recursos económicos; tiene ingresos y egresos de dinero, lo que constituye la Hacienda Pública. Los



principales recursos que ingresan a la Hacienda Pública del Estado, como vimos, son los impuestos. El Estado en virtud de su poder soberano, para algunos, o en virtud de su imperio y por ley, impone a los ciudadanos el pago de impuestos, ya sean directos o indirectos. Como sabemos, en nuestro país hasta el año 1989, el no pago de impuestos era una infracción administrativa, y a partir de la ley 23.771, luego la ley 24.769 y actualmente 27.430 la evasión impositiva superando un monto determinado pasó a constituir un delito penado con la pena más grave, que es la privación de la libertad.

Antes de seguir, conviene aclarar que adherimos al concepto de institución expresado por Jakobs, quien manifiesta que "Se entiende por institución, en el sentido de las ciencias sociales, la forma de relación, permanente y jurídicamente reconocida, de una sociedad, que está sustraída a la disposición de la persona individual, y que más bien contribuye a constituir a ésta" [\[162\]](#).

Es decir que por un lado tenemos la ley 11.683, que determina quién es considerado contribuyente, esto es quién debe pagar los impuestos, ya que no todos los ciudadanos pagan impuestos, sino sólo aquellos que tienen determinadas características, realizan determinadas actividades, tienen determinados bienes, éstos son los que genéricamente se los denomina contribuyente u obligado. Se lo denomina obligado ya que el ejercicio del poder tributario determina una amplia gama de relaciones que se establecen entre el Estado, sujeto activo del vínculo obligacional, y los deudores y terceros sometidos a la potestad tributaria que ejercita el mismo [\[163\]](#). Son éstos los que están investidos de un deber especial positivo, esto es "contribuir con la Hacienda Pública". Es por ello que cuando se habla de delitos tributarios se suele confundir a éstos con los delitos especiales, como ya se expresara ut supra, es decir, aquellos en donde los autores no pueden ser cualesquiera sino aquellos que están investidos de una condición especial. Las instituciones sociales que configuran deberes institucionales con expectativas penalmente aseguradas deben poseer para la existencia de la sociedad la misma importancia que la libertad por la organización y la responsabilidad por las consecuencias [\[164\]](#).



Algunos autores parten de la premisa de que la razón última de la existencia del delito fiscal es el incumplimiento grave del deber de contribuir, por cuanto tales conductas quebrantan el principio de justicia material, tanto en materia tributaria como en la del gasto público [165].

No obstante, consideramos que los delitos tributarios son delitos de infracción de deber, en donde el autor de los mismos comete la evasión tributaria por medio de una participación activa u omisiva, en violación del "deber positivo" de contribuir con la institución Hacienda Pública, y en donde sólo aquel que es considerado contribuyente según la ley extrapenal, puede ser autor de delito de evasión. Y lo que se busca con su sanción es el restablecimiento de la vigencia de la norma incumplida con el pago del tributo y así restablecer la vigencia de la norma y mantener incólume la Hacienda Pública. El gasto es indispensable para satisfacer las necesidades públicas, y el medio genuino para la adquisición de los recursos es el tributo (básicamente el impuesto). Quien elude dolosamente el justo pago de sus obligaciones tributarias, daña la actividad financiera del Estado y entorpece el cumplimiento de sus fines [166]. A esto le agregamos que se entorpece el normal funcionamiento de ingreso y egreso de dinero de la Hacienda Pública.

[1]ROXIN, Claus, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal, 7ª ed., trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, Marcial Pons, Madrid, p. 385.

[2]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., p. 386.

[3]ROXIN, Claus, Derecho Penal. Parte general, t. I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, 2ª ed., Civitas, Madrid, p. 337.

[4]§331, Cód. Pen. alemán. "Aceptación de ventaja: (1) Un titular de cargo o una persona especialmente obligada con el servicio público que exija, se haga prometer, o acepte una ventaja para sí o un tercero por una acción del servicio, será castigado con pena privativa de la libertad hasta tres años o con multa. (2) Un juez o árbitro que exija, se haga prometer, o acepte una ventaja para sí o para un



tercero como contraprestación por haber efectuado una acción judicial, o que realizará en el futuro, será castigado con pena privativa de la libertad hasta cinco años o con multa. La tentativa es punible. (3) El hecho no es punible según el inciso 1º, cuando el autor se deje prometer o no acepte una ventaja no exigida por él y la autoridad correspondiente dentro del marco de sus competencias o bien autoriza de antemano la aceptación o el autor de inmediato da aviso a la misma y ella autoriza la aceptación".

[5]§203, Cód. Pen. alemán. "Violación de secretos privados: (1) Quien sin autorización revele un secreto ajeno, es decir, un secreto perteneciente al ámbito de la vida personal, o un secreto de empresa o negocio, que le haya sido encomendado a él, o que de otra manera lo haya conocido como: 1) médico, odontólogo, médico veterinario, farmacéutico, o miembro de otra profesión de salud que requiera para su ejercicio profesional o para la denominación profesional una formación regulada por el Estado; 2) sicólogos profesionales con examen final científico reconocido por el Estado; 3) abogado, abogado de patente, notario, defensor en un proceso ordenado por ley, auditor, contador juramentado, asesor fiscal, apoderado fiscal u órgano o miembro de un órgano de una sociedad de revisaría económica o contable, o de asesoría de fiscal; 4) asesor matrimonial, de familia, de educación, de juventud, así como asesor para asuntos de adicción en una dependencia de asesoría que sea reconocida por una autoridad o corporación, establecimiento o fundación del Derecho Público; 4.a) miembro o encargado de una reconocida dependencia de asesoría según los §§ 3 y 8 de la ley de conflicto de embarazo(Schwangerschaftskonfliktgesetz); 5) trabajador social reconocido por el Estado, o pedagogo reconocido por el Estado; 6) personal de una empresa del sector privado de seguro contra enfermedades, accidentes o de vida o de una Caja de Compensación será castigado con pena privativa de la libertad hasta un año o con multa. (2) De la misma manera será castigado quien revele sin autorización un secreto ajeno, es decir, que pertenezca al ámbito personal de la vida o un secreto de empresa o de negocios que le haya sido encomendado o que de lo contrario lo haya conocido como: 1) titular de cargo; 2)



de persona especialmente obligada por el servicio público;3) persona que asuma las tareas o competencias según el derecho de representaciones personales; 4) miembro de un comité de investigación de un órgano legislativo federal o de otro comité o Consejo, que no sea él mismo miembro del órgano legislativo o auxiliar de un tal comité o Consejo, o 5) perito comisionado públicamente que formalmente haya sido obligado al cumplimiento consciente de sus obligaciones de acuerdo con una ley. A un secreto en el sentido del inciso 1º se equiparan indicaciones individuales sobre condiciones personales o fácticas de otro, que hayan sido recopiladas para trabajos de la administración pública; sin embargo, la frase 1 no debe aplicarse, en cuanto tales indicaciones se den a conocer por parte de otras autoridades u otras dependencias para trabajos de la administración pública y la ley no lo prohíba. (3) A los descritos en el inciso 1º, se equiparan sus auxiliares profesionales y las personas que estén trabajando con ellos para su preparación profesional. A los descritos en el inciso 1º, frase 1 se equipara además después de la muerte de quien ha sido obligado a guardar el secreto, quien haya obtenido el secreto de parte del difunto o por herencia. (4) Los incisos 1º a 3º, también deben aplicarse cuando el autor revele sin autorización el secreto ajeno después de la muerte del afectado. (5) Si el actor actúa contra remuneración o en la intención de enriquecerse o enriquecer a otro, o de perjudicar a otro, entonces el castigo, será pena privativa de la libertad hasta dos años o multa".

[6]§266, Cód. Pen. alemán. "Abuso de confianza: (1) Quien abuse de las facultades que se le otorgan por medio de la ley o por un encargo de autoridad o por el negocio jurídico, para disponer sobre un patrimonio ajeno o para obligar a otro; o quien lesione el deber que le incumbe de salvaguardar los intereses patrimoniales ajenos derivados de la ley o de encargo de autoridad o por negocio jurídico o por una relación fiduciaria, y con ello le inflija desventaja a la persona cuyos intereses él debe cuidar, será castigado con pena privativa de la libertad hasta cinco años o con multa".

[7]ROXIN, Derecho Penal... cit., p. 338.



[8]BACIGALUPO, Enrique, Derecho Penal. Parte general, 2ª ed., Hammurabi, Buenos Aires, 1987, p. 510. A efectos de la distinción entre autoría y participación se debe distinguir entre delitos de dominio, en los que el dominio del hecho permite decidir sobre la autoría del agente, y delitos de infracción de deber. Entre éstos se encuentran los delitos especiales, algunos delitos societarios y los delitos de omisión.

[9]§336, Cód. Pen. alemán. "Omisión de la acción de servicio: A la ejecución de una acción del servicio o de una acción judicial se equipara en el sentido de los §§ 331 hasta 335, la omisión de la acción".

[10]§340, Cód. Pen. alemán. "Lesión corporal en el ejercicio del cargo: (1) Un titular de cargo que durante el ejercicio de su servicio o en relación con su servicio cometa o haga cometer una lesión corporal, será castigado con pena privativa de la libertad de tres meses hasta cinco años. En casos menos graves el castigo será de pena privativa de la libertad hasta cinco años o multa. (2) La tentativa es punible. Los §§ 224 hasta 229 rigen en lo pertinente para hechos punibles según el inciso 1º, frase 1".

[11]ROXIN, Derecho Penal... cit., p. 338.

[12]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., p. 742.

[13]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., p. 387.

[14]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., ps. 387-388.

[15]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., p. 389.

[16]§343, Cód. Pen. alemán. "Obtención de una declaración mediante violencia: (1) Quien como titular de cargo, que esté nombrado para colaborar en: 1) un proceso penal, un proceso para el ordenamiento de una custodia oficial; 2) un proceso de imposición de multas, o 3) un proceso disciplinario o un proceso ante un tribunal de honor o profesional maltrate a otro físicamente o de otra manera utilice contra él violencia, le amenace con violencia, o le atormente psíquicamente, para constreñirlo a afirmar o declarar algo o para omitir algo, será castigado con pena privativa de la libertad de uno hasta diez años. (2) En casos menos graves el castigo es de pena privativa de la libertad de seis meses hasta cinco años".



[17]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., p. 385.

[18]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., p. 386.

[19]ROXIN, Autoría y dominio del hecho... cit., p. 389.

[20]Código Penal, art. 143: "Será reprimido con reclusión o prisión de uno a tres años e inhabilitación especial por doble tiempo: 1) El funcionario que retuviera a un detenido o preso, cuya soltura haya debido decretar o ejecutar. 2) El funcionario que prolongare indebidamente la detención de una persona, sin ponerla a disposición del juez competente. 3) El funcionario que incomunicare indebidamente a un detenido. 4) El jefe de prisión u otro establecimiento penal, o el que lo reemplace, que recibiera algún reo sin testimonio de la sentencia firme en que se le hubiere impuesto la pena o lo colocare en lugares del establecimiento que no sean los señalados al efecto. 5) El alcaide o empleado de las cárceles de detenidos y seguridad que recibiere un preso sin orden de autoridad competente, salvo el caso de flagrante delito. 6) El funcionario competente que teniendo noticias de una detención ilegal omitiere, retardare o rehusare hacerla cesar o dar cuenta a la autoridad que deba resolver".

[21]Código Penal, art. 144 ter: "1) Será reprimido con reclusión o prisión de ocho a veinticinco años e inhabilitación absoluta y perpetua el funcionario público que impusiere a personas, legítima o ilegítimamente privadas de su libertad, cualquier clase de tortura. Es indiferente que la víctima se encuentre jurídicamente a cargo del funcionario, bastando que éste tenga sobre aquélla poder de hecho. Igual pena se impondrá a particulares que ejecutaren los hechos descritos. 2) Si con motivo u ocasión de la tortura resultare la muerte de la víctima, la pena privativa de libertad será de reclusión o prisión perpetua. Si se causare alguna de las lesiones previstas en el artículo 91, la pena privativa de libertad será de reclusión o prisión de diez a veinticinco años. 3) Por tortura se entenderá no solamente los tormentos físicos, sino también la imposición de sufrimientos psíquicos, cuando éstos tengan gravedad suficiente".

[22]Código Penal, art. 261: "Será reprimido con reclusión o prisión de dos a diez años e inhabilitación absoluta perpetua, el funcionario público que sustrajere



caudales o efectos cuya administración, percepción o custodia le haya sido confiada por razón de su cargo. Será reprimido con la misma pena el funcionario que empleare en provecho propio o de un tercero, trabajos o servicios pagados por una administración pública".

[23]Código Penal, art. 269: "Sufrirá multa de tres mil a setenta y cinco mil pesos e inhabilitación absoluta perpetua el juez que dictare resoluciones contrarias a la ley expresa invocada por las partes o por él mismo o citare, para fundarlas, hechos o resoluciones falsas. Si la sentencia fuere condenatoria en causa criminal, la pena será de tres a quince años de reclusión o prisión e inhabilitación absoluta perpetua. Lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo, será aplicable, en su caso, a los árbitros y arbitradores amigables componedores".

[24]JAKOBS, Günther, La imputación objetiva en Derecho Penal, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 71.

[25]JAKOBS, La imputación objetiva en Derecho Penal cit., p. 71.

[26]JAKOBS, La imputación objetiva en Derecho Penal cit., p. 72.

[27]JAKOBS, La imputación objetiva en Derecho Penal cit., p. 72.

[28]JAKOBS, La imputación objetiva en Derecho Penal cit., p. 73.

[29]CARO JOHN, José Antonio, Algunas consideraciones sobre los delitos de infracción de deber, en [www.unifr.ch/derecho penal](http://www.unifr.ch/derecho%20penal).

[30]JAKOBS, Günther, Derecho Penal. Parte general. Fundamento y teoría de la imputación, Marcial Pons, Madrid, 1997, ps. 266-267.

[31]JAKOBS, Günther, El ocaso del dominio del hecho, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000, p. 119.

[32]JAKOBS, El ocaso del dominio del hecho cit., p. 119.

[33]JAKOBS, Günther, La imputación penal de la acción y de la omisión, trad. de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles, Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 51.

[34]JAKOBS, La imputación penal de la acción... cit., p. 52.

[35]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 994.



- [36]GARCÍA CAVERO, Percy, La responsabilidad penal del administrador de hecho en la empresa: criterios de imputación, Barcelona, 1999, p. 42
- [37]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, Delitos de infracción de deber y participación delictiva, MarcialPons, Madrid, 2002, p. 83.
- [38]Cita de SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 83.
- [39]PUFENDORF, De officio hominis, I, 6, 2, cita de SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, en Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 84.
- [40]SCHOPENHAUER, cit. de SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, en Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 84.
- [41]KANT, Metaphysik der Sitten, p. 230, cit. de SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, en Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 84.
- [42]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 85.
- [43]SCHMIDT, Die Militärische Straftat und ihr Täter, p. 7, nota 16. Ver en ROXIN, ob. cit., p. 415.
- [44]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., p. 415.
- [45]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., ps. 413-414.
- [46]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., p. 419.
- [47]Ver en ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., nota 87, p. 419.
- [48]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., ps. 419-420.
- [49]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., p. 420.
- [50]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., p. 421.
- [51]Los deberes institucionales son los ya explicados en el punto anterior, es decir, aquellos tales como, los deberes derivados de la relación paterno-filial, entre esposos, funcionarios judiciales, etc., entre los que también se encuentran los delitos tributarios.
- [52]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 65.



- [53]SEELMANN, en JuS, 1987, cit. de SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delitos de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 66.
- [54]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 49.
- [55]JAKOBS, La imputación penal de la acción y de la omisión cit., p. 47.
- [56]JAKOBS, La imputación penal de la acción y de la omisión cit., p. 48.
- [57]MAURACH, Reinhart; GÖSSEL, Karl Heinz y ZIPF, Heinz, Derecho Penal. Parte general, Astrea, Buenos Aires,1995, t. 2, p. 285.
- [58]MAURACH, GÖSSEL y ZIPF, Derecho Penal. Parte general cit., t. 2, p. 295.
- [59]WELZEL, Hans, Estudios de Derecho Penal, B de F, Montevideo, 2002, p. 82.
- [60]MAURACH, GÖSSEL y ZIPF, Derecho Penal. Parte general cit., t. 2, p. 316.
- [61]WELZEL, Estudios de Derecho Penal cit., p. 88.
- [62]STRATENWERTH, Günther, Derecho Penal. Parte general I, Hammurabi, Buenos Aires, 2005, p. 368.
- [63]SANCINETTI, Marcelo A., Subjetivismo e imputación objetiva en Derecho Penal, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, p.195.
- [64]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, ob. cit., p. 183.
- [65]ROXIN, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal cit., p. 388.
- [66]ROXIN, ob. cit., p. 387.
- [67]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 183.
- [68]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., ps. 183-184.
- [69]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 718.
- [70]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 791.
- [71]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 791, ap. 116.
- [72]JAKOBS, La imputación penal de la acción y de la omisión cit., p. 55, nota 77.
- [73]ROXIN, ob. cit., p. 391.
- [74]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 184.



- [75]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 201.
- [76]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 201.
- [77]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 202.
- [78]MAURACH, ob. cit., p. 318.
- [79]MAURACH, ob. cit., p. 326.
- [80]MAURACH, ob. cit., p. 326.
- [81]GÓMEZ MARTÍN, Víctor, Nuevas tendencias en política criminal, Reus-B de F, p. 66.
- [82]GARCÍA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico. Parte general, ARA, 2003, p. 390.
- [83]GARCÍA CAVERO, Derecho Penal Económico. Parte general cit., p. 391.
- [84]GARCÍA CAVERO, Derecho Penal Económico. Parte general cit., p. 391.
- [85]REÁTEGUI SÁNCHEZ, James, La presencia de personas jurídicas como característica del moderno Derecho Penal del riesgo y las propuestas de imputación de corte individual, en www.unifr.ch/derechopenal.
- [86]MUÑOZ CONDE, Francisco, Problemas de autoría y participación en la criminalidad organizada, en Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos (Ferrer/Anarde), Univ. de Huelva.
- [87]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 267.
- [88]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 267.
- [89]ROXIN, ob. cit., p. 393.
- [90]ROXIN, ob. cit., p. 394.
- [91]ROXIN, ob. cit., p. 397.
- [92]ROXIN, ob. cit., p. 397.
- [93]MIR PUIG, Santiago, Derecho Penal. Parte general, 7ª ed., B de F, Montevideo, p. 395.



[94]GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, Autor y cómplice en Derecho Penal, B de F, Montevideo, 2006, ps. 201-202.

[95]GIMBERNAT ORDEIG, Autor y cómplice en Derecho Penal cit., p. 204.

[96]GIMBERNAT ORDEIG, Autor y cómplice en Derecho Penal cit., p. 204.

[97]GIMBERNAT ORDEIG, Autor y cómplice en Derecho Penal cit., p. 210.

[98]RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, El autor mediato en Derecho Penal español, ADPCP, 1969, p. 475.

[99]REÁTEGUI SÁNCHEZ, La presencia de personas jurídicas como característica del moderno Derecho Penal del riesgo y las propuestas de imputación de corte individual cit.

[100]GIMBERNAT ORDEIG, ob. cit., p. 229.

[101]GIMBERNAT ORDEIG, ob. cit., p. 229.

[102]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 206.

[103]GIMBERNAT ORDEIG, ob. cit., p. 230.

[104]VOGEL, Joachin, Norm und Pflicht bein den unechten Unterlassungsdelikten, Berlin, 1993. Ver en SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 207.

[105]ROXIN, ob. cit., p. 394.

[106]ROXIN, ob. cit., p. 394.

[107]HERZBERG, Täterschaft und Teilnahme, 1977, p. 33. Ver ROXIN, ob. cit., p. 745.

[108]STRATENWERTH, Derecho Penal. Parte general I cit., ps. 382-383.

[109]STRATENWERTH, ob. cit., p. 383.

[110]STRATENWERTH, ob. cit., p. 384.

[111]STRATENWERTH, ob. cit., p. 384.

[112]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 209.

[113]RODRÍGUEZ MOURULLO, ob. cit., ps. 474, 469 y ss.



[114]GONZÁLEZ RUS, Juan José, Autoría única inmediata, autoría mediata y coautoría, en DEL ROSAL BLASCO, Bernardo (dir.), Problemas de autoría, publicación Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, ps. 126 yss.

[115]GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, Autor y cómplice en Derecho Penal, Madrid, 1996, p. 242.

[116]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 231.

[117]Art. 65, Cód. Pen. español: "1. Las circunstancias agravantes o atenuantes que consistan en cualquier causa de naturaleza personal agravarán o atenuarán la responsabilidad sólo de aquellos en quienes concurren. 2. Las que consistan en la ejecución material del hecho o en los medios empleados para realizarla, servirán únicamente para agravar o atenuar la responsabilidad de los que hayan tenido conocimiento de ellas en el momento de la acción o de su cooperación para el delito. 3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate". En nuestro Código Penal tenemos el art. 48, que expresa: "Las relaciones, circunstancias y calidades personales, cuyo efecto sea disminuir o excluir la penalidad, no tendrán influencia sino respecto al autor o cómplice a quienes correspondan. Tampoco tendrán influencia aquellas cuyo efecto sea agravar la penalidad, salvo el caso en que fueren conocidas por el partícipe".

[118]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 232.

[119]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 234.

[120]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 234.



[121]PACHECO, ANTÓN ONECA, CUELLO CALÓN, CÓRDOBA RODA, en GIMBERNAT ORDEIG, Autor y cómplice... cit., p. 288; PEÑARANDA RA-MOS, La participación en el delito y el principio de accesoriedad, Madrid, 1990, ps. 344 y ss.

[122]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 235.

[123]STS de 29-7-98, en causa especial N° 2530/1995.

[124]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 235.

[125]DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, La autoría en Derecho Penal, p. 230, y en L.L., Buenos Aires, 1986, ps. 523 y ss.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio y otros, Lecciones de Derecho Penal. Parte general, p. 256,QUINTERO OLIVARES, Los delitos especiales y la teoría de la participación en el Derecho Penal español, Barcelona, p. 59.

[126]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 236.

[127]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 237.

[128]SSTS de 16-5-96 y de 3-1-93.

[129]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 243.

[130]SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Delito de infracción de deber y participación delictiva cit., p. 192.

[131]DÍAZ, Vicente Oscar, Ilícitos tributarios, Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 178.

[132]GARCÍA CAVERO, Percy, La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación, Bosch, Barcelona, 1999, p. 195. En el mismo sentido, SUÁREZ GONZÁLEZ, en COBO DE ROSAL(dir.), Comentarios, t. XVIII, p. 10; BACIGALUPO, El delito fiscal, en DEL ROSAL BLASCO (ed.), Estudios sobreel Nuevo Código Penal de 1995, 1997, p. 293.

[133]JARACH, Finanzas públicas y Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 40.



- [134]JARACH, Finanzas públicas... cit., p. 43.
- [135]VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Depalma-Marcial Pons, 1996, p. 8.
- [136]MEDRANO, Pablo H., Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales, en Delitos no convencionales, comp. Por Julio B. Maier, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1994, p. 23, nota 35.
- [137]VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas..., p. 59.
- [138]GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 1997, vol. I, p. 241.
- [139]VILLEGAS, Curso de finanzas... cit., p. 13.
- [140]VILLEGAS, Curso de finanzas... cit., p. 77.
- [141]JARACH, Finanzas públicas... cit., p. 233.
- [142]GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero cit., p. 312.
- [143]JARACH, Finanzas públicas... cit., p. 249.
- [144]JARACH, Finanzas públicas... cit., p. 253.
- [145]GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero cit., p. 319.
- [146]Ver en GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero cit., p. 319.
- [147]Art. 2º: "La República reconoce y garantiza los derechos inviolables del hombre, ora como individuo, ora en el seno de las formaciones sociales donde aquél desarrolla su personalidad, y exige el cumplimiento de los deberes inexcusables de solidaridad política, económica y social".
- [148]VALDÉS COSTA, Curso de Derecho Tributario cit., p. 103.
- [149]VALDÉS COSTA, Curso de Derecho Tributario cit., p. 105.
- [150]GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero cit., p. 326.
- [151]VIZCAÍNO, Catalina García, Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 225.
- [152]Art. 4º, Const. Nac.: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y



proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional". Art. 9º: "En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso". Art. 75, inc. 1º: "Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación". Art. 10: "En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores". Art. 126: "Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultades de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros".

[153] Art. 75, inc. 2º, Const. Nac.: "Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad



de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición".

[154]GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero cit., p. 417.

[155]AYALA GÓMEZ, Ignacio, El delito de defraudación tributaria: Artículo 249 del Código Penal, Madrid, 1988, p. 55.

[156]MEDRANO, Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales cit., p. 23, nota 27.

[157]MACCHI, Miguel Ángel, Sistema penal tributario y de la Seguridad Social, Ábaco, Buenos Aires, 1998, p. 114.

[158]MACCHI, Sistema penal tributario... cit., p. 115.

[159]Ley 11.683, art. 5º: "Responsables por deuda propia. Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d. Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a)



Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa".

[160]Ley 11.683, art. 6º: "Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro. b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces. c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b, y c. e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las



respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos".

[161]MACCHI, Sistema penal tributario... cit., p. 118.

[162]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 994, nota 114.

[163]MACCHI, Sistema penal tributario... cit., p. 113.

[164]JAKOBS, Derecho Penal. Parte general cit., p. 994.

[165]ACOSTA, Eugenio Simón, El delito de defraudación tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1998.

[166]VILLEGAS, Curso de finanzas... cit., p. 577.