

EL ASPECTO SUBJETIVO DE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL CÓDIGO PENAL DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

JOSÉ MIGUEL FERNÁNDEZ ZACUR ¹

1. LA FORMULACIÓN TÍPICA.

La evasión de impuestos se tipifica en el Art. 261 del Código Penal de la República del Paraguay (en adelante C.P.): *“1° El que: 1. proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto; 2. omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades perceptoras datos sobre tales hechos; o 3. omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa. 2° En estos casos será castigada también la tentativa. 3° Cuando el autor: 1. lograra una evasión de gran cuantía; 2. abusara de su posición de funcionario; 3. se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición; o 4. en forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión de impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años. 4° Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aún cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión. 5° Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos. 6° Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley. 7° Lo dispuesto en los incisos 4° al 6° se aplicará aún cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser*

¹ Abogado (promedio 4,95). Doctor en Derecho (*summa cum laude*). Especialista en Derecho Penal (Universidad de Belgrano – Buenos Aires, Argentina). Especialista en Derecho Penal (Universidad del Pacífico). Post Graduado en Derecho Penal Económico (Universidad del Nordeste – Corrientes, Argentina). Diplomado en Litigación Oral (Universidad Americana), Profesor de Lingüística Jurídica (Universidad de la Integración de las Américas). Profesor de Redacción Forense y Oratoria Jurídica (Universidad Católica de Asunción)

rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón”.

2. CONCRECIÓN DEL TIPO. BREVES ACLARACIONES.

Común a todas las variantes delictivas es la conducta defraudatoria con propósito de beneficio indebido. Evasión de impuestos, bajo la óptica penal, no comporta *abstenerse de pagar* sino *engañar* sobre hechos relevantes para la tributación. Y es que de lo contrario se quebrantaría el Art. 13 de la Constitución Nacional paraguaya ² (en adelante C.N.) que prohíbe la prisión por deudas.

El delito no se caracteriza por la mora sino, medularmente, por la conducta embustera. Quien declara sus obligaciones fiscales correctamente y omite cancelarlas no delinque; será pasible, en todo caso, de algún juicio ejecutivo.

Al igual que en la estafa se requiere una maniobra falaz, a la que deberá conectarse por causalidad el perjuicio fiscal para completar la figura.

En la evasión impositiva concurren entonces *engaño* y *perjuicio*, sin que uno pueda sostenerse aislado.

La Corte Suprema de Justicia de la República del Paraguay entiende que el artificio se prueba en proceso penal y el menoscabo fiscal en sede administrativa. La determinación tributaria opera entonces como factor prejudicial. *“En efecto, el mero hecho de proporcionar datos falsos no conforma totalmente el tipo penal, pues esos (...) deben ser relevantes para la determinación del tributo (...) y es en este punto, en la determinación del tributo, donde se requiere previamente la participación del órgano de aplicación de la norma tributaria que es la Administración Tributaria (...) la determinación es un acto administrativo que establece la existencia y cuantía de la obligación tributaria y es vinculante y obligatorio para las partes. Por consiguiente, para que pueda determinarse la existencia de evasión de impuestos debe existir pronunciamiento del órgano de aplicación de la norma tributaria, en este caso, de la*

² “No se admite la privación de la libertad por deuda, salvo mandato de autoridad judicial competente dictado por incumplimiento de deberes alimentarios o como sustitución de multas o fianzas judiciales”.

Sub - Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda (...) Cabe recordar que la evasión de impuestos es un delito de resultado, de manera que se requiere la determinación del perjuicio al fisco para completar el tipo objetivo”³.

El bien jurídico protegido es el erario gubernamental producto de la recaudación impositiva. De manera adyacente se tutelan también: la función social del impuesto, el deber de lealtad del contribuyente y hasta si se quiere, la política económica nacional.

De una relación tributaria como presupuesto originario asomarán los sujetos, activo y pasivo, del hecho punible.

Sujeto activo es el obligado tributariamente, salvo casos en que se actúe por otro (Art. 16 C.P.⁴). Hablamos entonces de un *delito especial* en el que podrán intervenir *extraneus* como partícipes (inductores o cómplices del fraude) pero nunca como autores simultáneos o coautores.

Sujeto pasivo será el Estado (genérico) como titular de la hacienda pública o, en todo caso, las reparticiones de la organización política acreedoras de la prestación impositiva esquivada.

No sabemos si adrede o por inadvertencia, se castiga la evasión de *impuestos* y no de *tributos*, concepto que comprendería además las tasas y contribuciones conforme al Art. 178 C.N.⁵. Luego, por respeto irrestricto al principio de legalidad, las falsas liquidaciones

³ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Acuerdo y Sentencia N° 128 del 17 de marzo de 2.005 *in re* “ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: MAURICIO SCHVARTZMAN PARNES Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTO”.

⁴ “Actuación en representación de otro. 1° La persona física que actuara como: 1. representante de una persona jurídica o como miembro de sus órganos; 2. socio apoderado de una sociedad de personas; o 3. representante legal de otro, responderá personalmente por el hecho punible aunque no concurren en ella las condiciones, calidades o relaciones personales requeridas por el tipo penal, si tales circunstancias se dieran en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. 2° Lo dispuesto en el inciso 1° se aplicará también a la persona que, por parte del titular de un establecimiento o empresa u otro con el poder correspondiente, haya sido: 1. nombrado como encargado del establecimiento o de la empresa; o 2. encargado en forma particular y expresa del cumplimiento, bajo responsabilidad propia, de determinadas obligaciones del titular y, cuando en los casos previstos en ambos numerales, haya actuado en base a este encargo o mandato. 3° Lo dispuesto en el inciso 1° se aplicará también a quien actuara en base a un mandato en el sentido del inciso 2°, numeral 1, otorgado por una entidad encargada de tareas de la administración pública. 4° Los incisos anteriores se aplicarán aún cuando careciera de validez el acto jurídico que debía fundamentar la capacidad de representación o el mandato”.

⁵ “Para el cumplimiento de sus fines el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones (...)”.

de tasas y contribuciones serán atípicas aunque generen déficit recaudatorio; tampoco se amoldan las evitaciones mentirosas de los aportes para seguro social obligatorio (I.P.S.).

La norma determina el ámbito situacional de la conducta incriminada: *las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas* (entiéndase, encargadas de cobrar impuestos). Si, verbigracia, se presentan declaraciones falsas en dependencias incompetentes, la ausencia del presupuesto objetivo comportaría atipicidad.

Son tres las formas delictuales anotadas, una comisiva y dos omisivas: a) proporcionar datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de impuestos; b) omitir proporcionar datos relevantes para la determinación de impuestos; c) omitir uso de sellos y timbres impositivos.

A su vez, son dos los modos de perjuicio fiscal consecuente: a) ingresos suprimidos o inferiores a los legítimos; b) devoluciones indebidas.

La conducta defraudatoria subyace en todas las formas que el Art. 261 Inc. 1° C.P.⁶ criminaliza.

En las modalidades omisivas “(...) *podría darse la confusión en el sentido de considerar que se sanciona la falta de pago del impuesto*”⁷, impresión equivocada desde que se reprime el ocultamiento intencional del hecho imponible o la capacidad contributiva del sujeto, en su caso.

Queda claro que el delito aparece en los impuestos auto – liquidables, no así en los que exclusivamente justiprecia la Administración Tributaria.

Concluyendo y simplificando, la conducta prohibida es falsear por acción u omisión hechos o circunstancias determinantes para la existencia y cuantía de impuestos, en tanto apareje perjuicio fiscal.

Si el resultado no acontece, se analizará la tentativa.

⁶ Transcrito supra.

⁷ NORA LUCÍA RUOTI COSP, “Temas de Derecho Tributario”, Nora Ruoti Emprendimientos S.R.L., Asunción – Paraguay, 2.004, Pág. 107.

3. LA EVASIÓN DE IMPUESTOS COMO LEY PENAL EN BLANCO.

Son leyes penales en blanco las que recogen la amenaza sancionatoria remitiéndose en cuanto a la prohibición a normas extra – penales. Se avienen entonces una norma punitiva y otra complementaria. El tipo de la ley penal en blanco se configura con el concurso de ambas.

“En el caso del delito fiscal, el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad (...) es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (...), en particular con los tributos. Este deber, sin embargo, no está expreso en la ley penal lo que da lugar (...) a una ley penal en blanco (...) pues la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el texto de la ley penal (...) Hay que recurrir a la ley fiscal que establece el tributo, pues ésta es la que define el hecho imponible y la obligación tributaria que de él emerge”⁸.

4. EL DOLO.

Adentrándonos en el objeto cardinal, nos enrolamos en la tesis que define dolo como conocimiento y voluntad de la realización del tipo.

A nuestro criterio, el dolo no se agota en lo cognoscitivo; necesita complementarse con lo volitivo. *“Conocer y querer la realización del supuesto de hecho típico”⁹.*

El factor intelectual del dolo se desprende del Art. 18 C.P.¹⁰ interpretado *a contrario sensu*.

⁸ ENRIQUE BACIGALUPO, “El delito fiscal”, separata de VARIOS AUTORES, “Derecho Penal Económico”, Hammurabi, Buenos Aires – Argentina, 2.000, Pág. 303.

⁹ GÜNTER STRATENWERTH, “Derecho Penal – Parte General”, segunda edición alemana, traducción de GLADYS ROMERO, Fabián Di Plácido Editor, 1.999, Buenos Aires – Argentina, Pág. 92.

¹⁰ *“Error sobre circunstancias del tipo legal. 1º No actúa con dolo el que al realizar el hecho obrara por error o desconocimiento de un elemento constitutivo del tipo legal. Esto no excluirá la punibilidad en virtud de una ley que sanciona la conducta culposa (...)”.*

El factor volitivo resulta de la contraposición de dolo e imprudencia en el Art. 17 C.P.¹¹ “(...) *dado que ya una comprensión pre - jurídica de los conceptos de dolo e imprudencia revela que la diferencia entre las dos formas de imputación subjetiva radica en la voluntad de realización de los elementos objetivos del tipo (...)*”¹².

Es de notoria justicia diferenciar dolo y culpa reconociendo la desproporción significativa entre ejecución finalmente dirigida y realización no querida. “*Dolo, en sentido técnico penal, es sólo la voluntad de acción orientada a la realización del tipo de un delito. De esto se desprende que también hay acciones no dolosas, a saber, las acciones en las cuales la voluntad de acción no está orientada a la realización del tipo de un delito, como sucede en la mayoría de las acciones de la vida cotidiana. También pertenecen a ellas las acciones culposas, en las cuales la voluntad de acción no se dirige al resultado típico realizado*”¹³.

La doctrina causalista entendía al dolo como *dolus malus*, implicando como tal dos aspectos: a) el conocimiento y voluntad de los hechos; b) la conciencia de su significación antijurídica.

El finalismo dibuja un concepto más restringido, apreciando un *dolo natural* que puramente alcanza conocer y querer la situación objetiva descrita en la ley sancionatoria. La conciencia de antijuridicidad se desplaza a la reprochabilidad.

6. EL DOLO EN LA EVASIÓN DE IMPUESTOS.

Por imperio del Art. 17 Inc. 1º C.P.¹⁴ se castiga el delito fiscal doloso, no existiendo previsión sancionatoria para el culposo.

¹¹ “*Conducta dolosa y culposa. 1º Cuando la ley no sancionara expresamente la conducta culposa, será punible sólo la conducta dolosa (...)*”.

¹² HANS HEINRICH JESCHECK, “Tratado de Derecho Penal – Parte General”, traducción de JOSÉ LUIS MANZANARES, cuarta edición, Editorial Comares, Granada – España, 1.993, Pág. 264.

¹³ HANS WELSEL, “Derecho Penal alemán”, undécima edición alemana y cuarta castellana, traducción de JUAN BUSTOS RAMÍREZ, Editorial Jurídica Chile, Santiago – Chile, 1.997, Pág. 77.

¹⁴ Transcrito supra.

La figura reivindica entonces dolo del autor, quien obtiene un provecho patrimonial evadiendo el pago de impuestos exigibles u obteniendo devoluciones impropias con engaños (ocultaciones maliciosas o declaraciones falsas).

Buena parte de la doctrina acepta el dolo eventual.

El conocimiento propio del dolo requiere que el evasor reconozca las siguientes circunstancias: a) que es contribuyente o actúa en representación de alguno; b) el hecho generador; c) que está obligado a proporcionar datos para liquidación impositiva; d) que miente omitiendo datos o falseándolos; e) que los datos son relevantes para la determinación tributaria; f) que se proporcionan a una oficina perceptora u otra habilitada para recibirlos; g) que con su ardid contribuirá menos, dejará de contribuir o embolsará una devolución ilegítima.

El discernimiento debe ser actual, no bastando uno meramente potencial. Es decir, el sujeto debe saber lo que hace y no basta con que hubiera debido o podido saberlo.

Ahora, la representación no alcanza para caracterizar el dolo. Es necesario además que el autor se decida por la realización del desenlace pernicioso; “(...) *en los hechos de resultado consistentes en la lesión de un bien jurídico (...) el dolo debe ir también referido al resultado, no bastando un dolo de peligro*”¹⁵.

Algunos demandan ánimo de lucro como especial elemento subjetivo. Sin embargo, no encontramos una elaboración conceptual que permita diferenciarlo del dolo de resultado en el que resulta implícito. Quien quiera perjudicar impositivamente al erario querrá beneficiarse con ello y viceversa.

7. EL DEBER TRIBUTARIO, ¿ES UN ELEMENTO DEL TIPO OBJETIVO?.

Adelantamos nuestra posición en el párrafo anterior, empero, la cuestión merece explicación puntualizada.

En apariencia la obligación tributaria y sus particularidades son cuestiones de derecho cuyo conocimiento escaparía al dolo y se analizaría en la culpabilidad siguiendo al

¹⁵ FRANCISCO MUÑOZ CONDE Y OTRO, “Introducción a la teoría general del hecho punible”, Ediciones Jurídicas Catena, Asunción – Paraguay, 2.003, Pág. 79.

finalismo. El desatino a su respecto involucraría entonces error de prohibición que no eliminaría la reprochabilidad salvo que fuese inevitable.

No compartimos el enfoque por varios motivos.

Dijimos que la evasión es ley penal en blanco desde que la obligación tributaria y sus singularidades se prevén en normas extra – penales. El error sobre la existencia o el contenido de la norma integradora se trata generalmente como error que excluye el dolo.

La preceptiva complementaria es componente necesario del tipo porque la norma prohibitiva quedaría ininteligible si no se refiere a un comportamiento concreto que la otra aporta.

Descifrando, la ley suplementaria es un *elemento normativo* del tipo objetivo.

El legislador describe la situación reprobable mencionando sus elementos, los que se catalogan en *descriptivos* o *normativos* según su repercusión en el autor. Los descriptivos se perciben por los sentidos. Los normativos se aprehenden intelectivamente en su significación, pero no de manera forense - castiza sino coloquialmente (el llamado *saber paralelo en la esfera del lego*).

En lo que nos preocupa, el agente no necesita dominar las implicancias técnico - jurídicas, por ejemplo, de la *renta*, bastándole pensarla como ganancia o utilidad.

Dijimos además que el simple adeudo no es evasión, que debe completarse con la deslealtad tributaria artificiosa. La práctica defraudatoria como modalidad delictual no es conceptualmente concebible sin comprender, al menos de modo eventual, la existencia de una pretensión tributaria. Quien no conoce la existencia de una deuda impositiva no puede intentar rehuirla.

WELZEL aporta otro interesante fundamento ¹⁶. A su decir, el objeto material ¹⁷ de la evasión de impuestos es la pretensión tributaria estatal (como la persona física en el homicidio). Si no distingo que daña esa pretensión tributaria (si no me percaté de que

¹⁶ Cit. por CARLOS MARTÍNEZ Y OTRO, "Derecho Penal Económico – Parte General", Tirant Lo Blanch, Valencia – España, 1.998, Pág. 185.

¹⁷ "(...) *la cosa sobre la cual recae la acción (...)*" define CARLOS CREUS, "Derecho Penal – Parte General", tercera edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires – Argentina, 1.992, Pág. 193.

disparo contra una persona) incurro en error de tipo. No distinguiré que frustró la pretensión tributaria si no desacierto sobre la obligación impositiva, que de esta forma acaba integrando el tipo objetivo.

La jurisprudencia alemana mayoritaria discierne que obra culposamente quien desconoce su deber tributario. El Tribunal Supremo Federal lo explicó en la *sentencia de la manteca de cacao*: “*Integra el contenido del dolo de defraudación tributaria (...) que el autor conozca que existe una determinada pretensión tributaria y, a pesar de este conocimiento, quiera evadirla frente a la autoridad tributaria*”¹⁸.

Si para delinquir dolosamente debe advertirse la obligación impositiva, la misma necesariamente integra el tipo objetivo del injusto.

Desde otra perspectiva, sostuvimos que la evasión demanda dolo de resultado. No puede ambicionar beneficiarse contribuyendo menos o cobrando recuperos impositivos injustificados quien no conoce primero sus deberes tributarios.

La carga impositiva y sus detalles integran el tipo como antecedente necesario y *sine qua non* de la acción defraudatoria.

8. ¿ERROR DE TIPO O ERROR DE PROHIBICIÓN?

Propongamos las siguientes hipótesis sobre un contribuyente que, por ejemplo, no declara utilidades: a) no conoce su deber de tributar; b) conoce el deber general de contribuir pero cree que no le afecta; c) advierte el impuesto y su incumbencia pero yerra sobre la cuantía mínima imponible; d) se olvidó de hacerlo.

La última conjetura muestra un desliz sobre circunstancias fácticas evidentes que importa error de tipo.

¹⁸ Cit. por MANFRED MAIWALD, “Conocimiento del ilícito y dolo en el Derecho Penal Tributario”, traducción de MARCELO SANCINETTI, Ad – Hoc, Buenos Aires – Argentina, 1.997, Pág. 20.

El problema se plantea con las tres primeras, cuyo denominador común es la equivocación sobre contenidos de normas extra - penales. ¿Hay error de tipo que elimina el dolo y por ende la sanción o error de prohibición que pudiendo vencerse la atemperada?

Contestes con el párrafo anterior, creemos que debe aplicarse el Art. 18 C.P.¹⁹ y no el Art. 22 C.P.²⁰. *“Hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo de injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de (...) impunidad”*²¹.

No debe esperar al ámbito de culpabilidad (error de prohibición) lo que puede tratarse y excluirse en la tipicidad (error de tipo). Si el desconocimiento del deber tributario descansa en una falsa apreciación de los hechos o de la normativa aplicable y con ello desaparecen ardid y propósito defraudatorio, debe excluirse el dolo e, inmediatamente, absolverse el delito.

La interpretación no elimina el error de prohibición que aparecerá cuando el sujeto, conocedor de la normativa tributaria, desconozca que su incumplimiento se sanciona penalmente.

9. CONCLUSIÓN.

Abandonemos la dogmática en este apartado.

Sostenemos que el Derecho Penal no puede utilizarse como instrumento recaudatorio. Por eso conviene, a nuestro parecer, restringir al máximo las imputaciones delictuales tributarias²².

¹⁹ Transcrito supra.

²⁰ *“Error de prohibición. No es reprochable el que al realizar el hecho desconozca su antijuridicidad, cuando el error le era inevitable. Pudiendo el autor evitar el error, la pena será atenuada (...)”*.

²¹ MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ Y OTRA, “Delitos Tributarios y Previsionales”, Hammurabi, Buenos Aires – Argentina, 2.001, Pág. 89.

²² Aclaramos que, en nuestra óptica, las infracciones fiscales no alcanzan el grado de antijuridicidad necesario para erigirse en delitos.

Desde esta perspectiva, la interpretación desarrollada tiene derivaciones político – criminales.

Por muy urgente que parezca identificar a los ciudadanos con la política fiscal, la intervención del Derecho Penal debe reducirse a los incumplimientos deliberados, premeditados e intencionales del deber impositivo, dejando los demás al ámbito administrativo o civil – ejecutivo.

El Derecho Penal, como *ultima ratio*, no puede inmiscuirse cuando sean suficientes otras disciplinas jurídicas con soluciones menos gravosas y estigmatizantes. “*La política fiscal, sólo en casos muy graves de ataques también graves a los intereses legítimos del erario público, debe ser asegurada por las sanciones penales y parece evidente que esta gravedad sólo puede predicarse de los ataques dolosos y de cierta magnitud económica a la hacienda pública*”²³.

Un Estado cuya ineficiencia fiscal por décadas forjó en los justiciables descrédito y desconfianza no pretenderá incondicionada admisión de sus planes financieros e innata preocupación por tributar.

Finalmente, la complejidad e indeterminación de las remozadas formas contributivas favorece al analfabetismo arancelario generalizado cuya enmienda no corresponde, precisamente, al Derecho Sancionatorio.

²³ FRANCISCO MUÑOZ CONDE, “El error en el Derecho Penal”, Tirant Lo Blanch, Valencia – España, 1.989, Pág. 108.

BIBLIOGRAFÍA

- **ENRIQUE BACIGALUPO**, “El delito fiscal”, separata de **VARIOS AUTORES**, “Derecho Penal Económico”, Hammurabi, Buenos Aires – Argentina, 2.000.
- **ENRIQUE BACIGALUPO**, “Manual de Derecho Penal”, Temis, Santa Fe de Bogota – Colombia, 1.996.
- **MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ Y OTRA**, “Delitos Tributarios y Previsionales”, Hammurabi, Buenos Aires – Argentina, 2.001.
- **DANIEL PABLO CARRERA Y OTRO**, “Derecho Penal de los negocios”, Astrea, Buenos Aires – Argentina, 2.004.
- **CARLOS CREUS**, “Derecho Penal – Parte General”, tercera edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires – Argentina, 1.992.
- **CRISTIÁN CÚNEO LIBARONA Y OTROS**, “El tipo subjetivo en los delitos dolosos de comisión”, Fabián Di Plácido Editor, Buenos Aires – Argentina, 1.999.
- **VICENTE OSCAR DÍAZ**, “Criminalización de las infracciones tributarias”, Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1.999.
- **JULIO CÉSAR ESPÍNOLA**, “Código Penal alemán – Parte General”, traducción directa al español, Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1.976.
- **CARLOS MARÍA FOLCO Y OTROS**, “Ilícitos fiscales”, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires – Argentina, 2.004.
- **HANS HEINRICH JESCHECK**, “Tratado de Derecho Penal – Parte General”, traducción de **JOSÉ LUIS MANZANARES**, cuarta edición, Editorial Comares, Granada – España, 1.993.
- **MANFRED MAIWALD**, “Conocimiento del ilícito y dolo en el Derecho Penal Tributario”, traducción de **MARCELO SANCINETTI**, Ad – Hoc, Buenos Aires – Argentina, 1.997.

- **CARLOS MARTÍNEZ Y OTRO**, “Derecho Penal Económico – Parte General”, Tirant Lo Blanch, Valencia – España, 1.998.
- **CARLOS MARTÍNEZ Y OTRO**, “Derecho Penal Económico – Parte Especial”, Tirant Lo Blanch, Valencia – España, 1.999.
- **MARISOL MORA Y OTRO**, “Delitos Tributarios (...)” separata en **VARIOS AUTORES**, “Temas de Derecho Penal Económico”, Grün Editora, Buenos Aires – Argentina, 2.004.
- **FRANCISCO MUÑOZ CONDE Y OTRO**, “Introducción a la teoría general del hecho punible”, Ediciones Jurídicas Catena, Asunción – Paraguay, 2.003.
- **FRANCISCO MUÑOZ CONDE**, “El error en el Derecho Penal”, Tirant Lo Blanch, Valencia – España, 1.989.
- **J.J. QUERALT JIMÉNEZ**, “Derecho Penal Español – Parte Especial”, tercera edición, Bosch, Barcelona – España, 1.996.
- **NORA LUCÍA RUOTI COSP**, “Temas de Derecho Tributario”, Nora Ruoti Emprendimientos S.R.L., Asunción – Paraguay, 2.004.
- **GÜNTER STRATENWERTH**, “Derecho Penal – Parte General”, segunda edición alemana, traducción de **GLADYS ROMERO**, Fabián Di Plácido Editor, 1.999, Buenos Aires – Argentina.
- **HANS WELSEL**, “Derecho Penal alemán”, undécima edición alemana y cuarta castellana, traducción de **JUAN BUSTOS RAMÍREZ**, Editorial Jurídica Chile, Santiago – Chile, 1.997.
- Constitución Nacional y Código Penal de la República del Paraguay.