



“no sería posible hablar de un delito de lesión, en tanto la dimensión del bien jurídico supone su puesta en peligro y no supone de por sí una lesión efectiva.”

El Delito Contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana: breve análisis de los delitos de peligro

113

Romy A. Chang Kcomt*

El presente trabajo tiene como objeto analizar la técnica de tipificación utilizada por el legislador peruano para la protección del delito contable regulado en el artículo 5, literal a) de la Ley Penal Tributaria Peruana (Decreto Legislativo 813). Para ello será necesario analizar el bien jurídico protegido por este tipo penal, así como establecer las principales diferencias entre los delitos de peligro abstracto, de peligro concreto y de peligro abstracto-concreto.

I. REGULACIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN UN CUERPO NORMATIVO AUTÓNOMO

Los delitos de Defraudación Tributaria se encontraban regulados en el Perú en los artículos 268 a 270 del Código Penal de 1991¹, sin embargo, fueron objeto de una reforma legislativa, creándose mediante el Decreto Legislativo N° 813 (publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de abril de 1996) la Ley Penal Tributaria, la misma que incluso fue modificada posteriormente mediante la Ley 27038 (publicada el 31 de diciembre de 1998); existiendo a la fecha un cuerpo legislativo autónomo que regula estos delitos y el procedimiento para el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, el que sólo podrá formalizar denuncia penal ante el juez, en caso que el órgano de Administración Pública ponga en conocimiento la comisión de dichos tipos penales (delitos de acción privada).

Según lo señalado por la exposición de motivos de la Ley Penal Tributaria, la creación de una ley penal especial y autónoma responde a la especialidad y a la confluencia de dos materias jurídicas: el Derecho Tributario y el Derecho Penal, lo que genera una especial vinculación de este tipo de delitos con la actuación de las administraciones tributarias. Con la creación de esta norma, el legislador peruano quiso regular íntegra y ordenadamente todo lo correspondiente al delito tributario, estableciendo normas procesales que posibilitaran su efectiva investigación y disponiendo la creación de órganos especializados para su juzgamiento (la cuarta disposición final y transitoria de la ley dispone la

* Profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Socia del Estudio Padilla & Chang Abogados.

¹ Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal Peruano.

creación de una sala especializada en delitos tributarios y aduaneros).²

La exposición de motivos legitima la creación de una ley penal especial en el mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como en el mayor efecto preventivo para la sociedad; buscando generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión de este tipo de delitos^{3 4}. Esto se explica en la importancia del bien jurídico protegido, al ser que la problemática en el proceso de ingresos y egresos por parte del Estado se traduce en una imposibilidad para “(...) *cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generar además planes de desarrollo global*”⁵. De esta manera, el Estado utiliza al Derecho Penal como medio para asegurar sus ingresos y la eficacia de su actividad financiera; sobre todo si se toma en cuenta la informalidad de los pequeños negocios que caracteriza la economía peruana, lo que también ha obligado al legislador a flexibilizar ciertos deberes tributarios y laborales para las pequeñas empresas.

Sin embargo, los delitos tributarios (y, en específico, el delito contable) no pueden ser vistos como una simple expresión de eficacia tributaria, debiendo responder su regulación al marco constitucional de actuación del Derecho Penal y de las finalidades preventivas de la pena. Es

decir, la lectura de los tipos tributarios (aunque no se encuentren regulados en el Código Penal) no puede hacerse únicamente sobre la base de principios tributarios, sino tomando en cuenta los principios limitadores del *ius puniendi*; no obstante ello, también es importante la referencia al ámbito tributario, en la medida en que este tipo de delitos constituyen por lo general normas penales en blanco que complementan su supuesto de hecho remitiéndose a otras normas extrapenales de carácter tributario.⁷

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

1. Consideraciones en torno al bien jurídico protegido por el Derecho Penal

El concepto de bien jurídico no debe equipararse con el de bien jurídico penal, en tanto su definición no resulta suficiente por sí misma para limitar la actuación del Derecho Penal, siendo necesario el uso restrictivo del mismo.⁸ Por esta razón discrepo de la postura constitucional estricta del bien jurídico que, al olvidar su carácter dinámico, restringe el ámbito de criminalización respecto del desarrollo del mundo moderno, es decir, no se condice con las innovaciones que acontecen en la realidad.⁹

Sin perjuicio de lo expuesto, debido a la naturaleza de la sanción penal para el desarrollo del individuo, consi-

2 “De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 189 del Código Tributario, y a efecto que la Justicia Penal Ordinaria realice el juzgamiento por delito tributario, el Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de Justicia de la República la creación, en el Distrito Judicial de Lima, de una Sala Superior dedicada exclusivamente a delitos Tributarios y Aduaneros cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas”.

3 No obstante ello, un buen sector de la doctrina recomienda la regulación de estos delitos en el mismo Código Penal, por considerarlo –contrariamente a lo señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 813- positivo de cara a la función preventivo de la pena. Por todos, ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A. Derecho Penal Económico. Parte Especial, Idemsa, Lima, pp. 412-413. En igual línea se encuentra Berdugo, para quien estos delitos deben localizarse en el Código Penal por las siguientes razones: “1. Es el texto legal creado para sistematizar todas las conductas amenazadas con penas, 2. Existen razones de prevención general, y la necesidad de hacer más vigoroso y efectivo el control social en determinados ámbitos tributarios que exigen su inclusión en el texto del Código Penal”. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio y Juan Carlos FERRÉ OLIVÉ. Todo sobre el Fraude Tributario, Praxis, Barcelona, 1994, p.24.

4 En relación a esta importancia especial que el legislador busca darle a los delitos tributarios, resulta curioso que no haya regulado el delito de contabilidad paralela en la Ley Penal Tributaria, sino que lo haya dejado en el artículo 199 del Código Penal Peruano, dentro del título correspondiente a los delitos contra el patrimonio. En la regulación española, dicho supuesto se encuentra comprendido como parte del delito contable en el artículo 310 del Código Penal (antes regulado en el artículo 350 del Código Penal de 1973), el que señala: “Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a. Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b. Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c. No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d. Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c y d anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico”.

5 Exposición de motivos del Decreto Legislativo 813, publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de abril de 1996.

6 Sobre las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario, ver: IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel. La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305-4 CP), Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 23ss.

7 “Esta consideración del delito fiscal como un delito recogido en una Ley penal en blanco nos lleva a la importante consecuencia de que la consumación del delito fiscal, es decir, la consumación de la defraudación a la Hacienda Pública se determinará en base a la propia y específica normativa tributaria (...)”. TORRES GELLA, FRANCISCO JAVIER. Capítulo IV, Apartados 4 y 5. En: DE FUENTES BARDAJÍ, Joaquín (Dir). Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Abogacía General del Estado – Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Thomson/Aranzadi, Navarra, 2008, p. 273.

8 MIR PUIG, Santiago. El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho, Ariel, Barcelona, 1994, p. 159. En la misma línea, García-Pablos señala que “(...) si bien la Constitución constituye un punto de referencia obligado –aunque no el único- para la selección y jerarquización de los valores que el derecho penal está llamado a proteger, no es menos cierto tampoco que sólo ciertos ataques a los derechos fundamentales adquieren protección penal”. GARCÍA-PABLOS DE MOLINA. Derecho Penal, p. 270, citado por: FERNÁNDEZ, Gonzalo D. Bien Jurídico y Sistema del Delito. Un ensayo de fundamentación dogmática, B de F Ltda., Buenos Aires, 2004, p. 55.

9 La tesis estricta establece una vinculación directa entre bien jurídico penal y norma constitucional, en tanto esta última debe ser la que determine el conjunto de valores a tutelarse, de forma tal que el legislador penal no pueda proteger valores que no se encuentren reconocidos o positivizados en el postulado constitucional. Un mayor desarrollo de este punto en: MAURACH, Reinhart. Derecho Penal, Parte General. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Tomo I. Traducido de la Séptima edición alemana por Jorge Bofia Genssch y Enrique Aimone Gibson, Astrea, Buenos Aires, 1994, p.336.

dero necesaria la exigencia de una consagración, directa o indirecta, de los bienes jurídicos penales en la norma constitucional, máxime cuando ello permite excluir comportamientos meramente inmorales,¹⁰ así como la tutela de meras estrategias políticas¹¹ que en realidad no afectan a bien jurídico alguno que sea susceptible de protección penal. Esta importancia del reconocimiento constitucional en nada significa que el mismo sea suficiente para la selección de un bien jurídico penal, en tanto simplemente es un elemento de apoyo más que sirve para concretizar esa elección, pero que en nada constituye el elemento determinante para la misma: la Constitución sólo sirve de guía para determinar qué bienes deben ser protegidos.¹²

En resumen, Mir Puig señala 3 razones por las que no puede considerarse el reconocimiento constitucional como la “varita mágica” que determina la selección de un bien jurídico penal¹³: a) La función primordial de la Constitución es establecer las leyes fundamentales del ejercicio del poder político y no regular el comportamiento de los ciudadanos entre sí; b) La sanción penal supone una lesión de derechos del condenado y, con ello, una ponderación de intereses que no resuelve la norma fundamental; y, c) La protección de un bien con relevancia social, de cualquier ataque ínfimo, vulneraría el principio de proporcionalidad, siendo que la Constitución no establece parámetros para determinar el mínimo de afectación del bien requerido. De lo expuesto, en un Estado Social y Democrático de Derecho como se autodenomina el peruano, no pueden protegerse todos los bienes jurídicos recogidos en la Constitución, ni tampoco pueden protegerse -a los bienes seleccionados- de todos los ataques contra los mismos.

Ahora bien, la protección indirecta del bien jurídico en el texto constitucional se vincula a los **bienes jurídicos supraindividuales**, los que considero son susceptibles de protección en el ámbito penal sólo **en la medida en que constituyan medios importantes para la autorrealización social del individuo**. El término “indirec-

to” viene siendo cuestionado en la doctrina por su ambigüedad, en tanto no permite establecer con claridad un límite para la protección penal de determinados bienes jurídicos; existiendo un vacío en torno a “(...) *en qué punto de la repercusión indirecta sobre el individuo cabe entender que ya no se dan las condiciones para la protección penal (...)*”¹⁴.

En el caso del delito contable (y, en general, en los delitos tributarios), como se verá más adelante, no existe una referencia directa en la Constitución Peruana al bien jurídico objeto de protección, lo que no significa que no pueda ser protegido por el ordenamiento penal. No obstante ello, resulta necesario precisar que el concepto de bien jurídico deviene en insuficiente, aunque necesario, para determinar los bienes jurídicos que deben ser protegidos en el ámbito penal; siendo evidente que se requiere tomar en cuenta otros criterios como los político criminales de necesidad, merecimiento e idoneidad de pena¹⁵, así como una referencia central que gire en torno a la autorrealización del individuo.

En esta línea, Mir Puig establece, en el sentido político criminal, dos condiciones para que un bien jurídico pueda considerarse un bien jurídico penal: **suficiente importancia social y necesidad de protección penal**. Respecto a lo primero¹⁶, postula la autonomía jurídico penal de los bienes protegidos, en tanto se consideran **fundamentales para la vida social**, el problema radicará en llegar a un consenso respecto de cuándo un interés es fundamental o no para la misma; siendo que, para este autor, los bienes jurídicos penales más indiscutidos a lo largo de la historia y que han calado más hondo en la conciencia social, son los que afectan en mayor medida y más directamente a los individuos (lo que no significa una negación de los intereses colectivos o difusos, en la medida en que condicionan la vida de los individuos, aunque exige como mínimo una determinada gravedad en la repercusión del interés colectivo en cada individuo¹⁷). Respecto a lo segundo¹⁸, para que un bien jurídico sea

10 “(...) se tiene resuelto cuando no debe intervenir el Derecho Penal: cuando un comportamiento simplemente sea inmoral pero no lesione un interés socialmente relevante (...)”, en: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio. Reflexiones sobre la problemática del bien jurídico. En: Temas de Derecho Penal, Editorial Cuzco, Lima, 1993, p.48. En la misma línea, ver: ROXIN, Claus. Derecho Penal, Parte General, Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, traducido de la segunda edición alemana por Diego-Manuel Luzón Peña y otros, Civitas, Madrid, 1997, p. 55ss.

11 Quedará descartada, por tanto, cualquier utilización del Derecho Penal como pantalla política para la obtención de ciertos fines.

12 En la misma línea, García Rivas considera que “es cierto que la política criminal de un país no puede quedar cerrada ”hic et nunc” por la voluntad de los constituyentes, que propende a la longevidad”; pero agrega que esto no invalida el apoyo constitucional del bien jurídico, sino que simplemente añade la necesidad de un requisito ulterior, como es el de “necesidad de pena”. GARCÍA RIVAS, Nicolás. El Poder Punitivo en el Estado Democrático, Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, Cuenca, 1996, pp. 51-52.

13 MIR PUIG, Santiago. El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho, Op. Cit., pp. 163-164.

14 Por todos, ver: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo, Bosch Editor, Barcelona, 1992, p. 272.

15 BERAÚN SÁNCHEZ, David. El Bien Jurídico en el Derecho Penal. En: Revista Peruana de Ciencias Penales, Número 9, Año V, Gráfica Horizonte, Lima, p. 677.

16 MIR PUIG, Santiago. El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho, Op. Cit., p.162ss. Si bien la dañosidad social también es un elemento a tomar en cuenta para la selección de un bien jurídico penal, no sirve como parámetro clasificador, dado que toda protección jurídica, ya sea penal, administrativa, civil, o de cualquier otra índole supone necesariamente un sentido dañoso; en: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo, Op. Cit., p. 276.

17 “El Estado social no puede desconocer la significación que por sí misma implica la extensión social de un determinado interés, pero tampoco ha de prescindir de exigir como mínimo una determinada gravedad en la repercusión del interés colectivo en cada individuo. Creo que ésta es una vía de razonamiento que debe atenderse si se quiere evitar la peligrosa tendencia que posee todo Estado social a hipertrofiar el Derecho penal a través de una administrativización de su contenido de tutela, que se produce cuando se prima en exceso el punto de vista del orden colectivo”. MIR PUIG, Santiago. El Derecho Penal en el Estado Social, Op. Cit., p165.

18 Ídem., pp.166-167.

protegido penalmente, no basta que posea una suficiente importancia social, sino que **es necesario que no sean suficientes para su tutela otros medios de defensa menos lesivos**, verbigracia el derecho administrativo, el derecho civil, etc. lo que genera toda una problemática en torno a en qué medida es necesario que los ataques produzcan un resultado lesivo o pongan en peligro el bien jurídico penalmente protegido. Esto último sobre todo en el caso de los delitos de peligro abstracto, en los que muchas veces el legislador penal sanciona conductas meramente peligrosas que también son sancionadas en el ámbito administrativo, generándose una duplicidad de sanciones indebida y, con ello, posibles vulneraciones al *ne bis in idem*.

En el siguiente apartado, a la luz de los fundamentos expuestos, se analizará el bien jurídico protegido en el literal a) del artículo 5 de la ley penal tributaria (idéntico supuesto al regulado en el literal a) del artículo 310 del Código Penal Español vigente).

2. Bien jurídico protegido en el delito contable

Un sector de la doctrina propone, de la mano con la funcionalidad del sistema tributario, que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es *la labor recaudatoria de la Administración Pública, así como el interés público en una oportuna y completa recaudación fiscal*; de forma que la justificación para el uso del Derecho Penal se daría por el **peligro de que los ciudadanos no cumplan con el pago de los tributos**, tipificándose conductas de mera actividad. Esta postura, sin embargo, se aleja de los principios que fundamentan el *ius puniendi*, al reducir el injusto penal a un mero acto de desobediencia de normas extrapenales (tributarias), sin un desvalor propio de acción (se usa al derecho penal como mero elemento de amenaza o coacción); en esta línea, García Caveró señala: “(...) *los bienes jurídicos encuentran su sustento en la protección de un aspecto o condición esencial para la constitución de la sociedad actual y no simplemente en la eficacia del ámbito de regulación en el que se enmarca el delito (...). En este orden de ideas, resulta necesario precisar qué condición esencial de la organización social se busca resguardar con los delitos tributarios*”¹⁹.

Por lo expuesto no considero acertadas las posturas que conciben al delito contable como un delito de mera actividad (ello es contrario al principio de lesividad); aunque un sector de la doctrina así lo establece. En esta línea, tenemos a Pérez Royo, quien concibe como bien jurídico la exactitud y veracidad contable (y no el erario público), y

considera que el delito contable no debe ser considerado como un delito de peligro, sino de mera actividad; dado que la conducta ya no consistiría en un peligro para el erario público, sino en la mera no realización de un deber establecido por la norma. Así, este autor señala: “*Usualmente se habla de los supuestos enumerados en el artículo 350 bis CP (hoy artículo 310), como tipos de peligro abstracto. Esta calificación tiene como punto de partida la consideración de que el bien jurídico protegido es, al igual que en la defraudación tributaria, el patrimonio de la Hacienda o Erario Público, de manera que con las infracciones contables se produciría únicamente una situación de peligro o riesgo para dicho bien público. Aceptando, en cambio, la caracterización que anteriormente se ha hecho del bien jurídico protegido —el interés público al regular cumplimiento de los deberes contables, como bien digno de protección en sí mismo— el delito de que estamos tratando no necesita ser calificado como de peligro, siendo preferible la denominación de tipo de mera actividad*”²⁰. En igual sentido se encuentra Martínez Lago, para quien “*El delito contable es una figura —de influencia italiana— de las denominadas de mera actividad, que no atiende a un resultado, sino que castiga el simple incumplimiento de deberes formales*”²¹.

Ahora bien, en relación al bien jurídico en los delitos tributarios, la doctrina se encuentra dividida en dos teorías: las **tesis patrimonialistas estáticas**, que conciben como bien jurídico el patrimonio de la hacienda pública, es decir, los intereses patrimoniales del estado recaudador de los tributos²²; y, las **tesis funcionalistas**, que ven a la hacienda pública desde una perspectiva funcional y dinámica, refiriéndose a la protección del sistema o al funcionamiento de la misma en tanto proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público.²³ Estas últimas son las tesis mayoritarias (aunque cabe señalar que en algunos delitos tributarios se exige un resultado patrimonial), pudiendo concluir en este punto que lo que se protege en los delitos tributarios no es el erario o la hacienda pública (patrimonio del Estado compuesto por dinero, valores, créditos, activos, derechos, obligaciones, entre otros); sino “*(...) las funciones más características de la Hacienda Pública: la función tributaria (la recaudación de ingresos públicos mediante los Tributos) y la función financiera o de realización del gasto público, a través de la concesión de beneficios fiscales y de subvenciones*”²⁴ (estos últimos, no objeto de análisis en el presente trabajo)²⁵.

Por otro lado, en el derecho comparado, en relación al bien jurídico protegido en el ordenamiento español, el Tribunal Supremo Español ha hecho mención a un deber de solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos, estableciendo lo siguiente:

19 Al respecto, ver: GARCÍA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico. Parte Especial, Tomo II, Grijley, Lima, 2007, p. 602.

20 En: PÉREZ ROYO, Fernando. Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 206.

21 MARTÍNEZ LAGO, Miguel Angel y otros. Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria, La Ley, Madrid, 1993, p. 123.

22 “El bien jurídico protegido son los intereses patrimoniales del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales”. RODRÍGUEZ DEVESA, José María y Alfonso SERRANO GÓMEZ. Derecho Penal Español. Parte Especial, Decimoséptima edición, Dykinson, Madrid, 1994, p.578. Este es el autor más representativo en esta teoría.

23 Por todos, ver BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio y Juan Carlos FERRÉ OLIVÉ. Todo sobre el Fraude Tributario, Op. Cit., p.20. “En síntesis, el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”.

24 ARROYO ZAPATERO, Luis. Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1987, p. 91.

25 Un desarrollo exhaustivo respecto de las tesis patrimonialistas, las tesis funcionalistas y la posible compatibilidad entre ambas, en: GALLEGOSOLER, José-Ignacio. Artículo 310. En: COBO DEL ROSAL, Manuel (Dir.). Comentarios al Código Penal, segunda época, Tomo X, Libro II. Títulos XIV, XV y XV bis, de los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social y contra los derechos de los trabajadores y extranjeros (Artículos del 305 al 310 y del 311 al 318 bis), Centro de Estudios Superiores y Especialidades Jurídicas, Madrid, 2006, pp.144-160.

“(…) lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el **principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas** (art. 31.1 CE) –estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (SSTC 27/1981 [RTC 1981, 27], 19/1987 [RTC 1987, 19] y 46/2000 [RTC 2000, 46]), de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales”²⁶.

“(…) se configura como un delito de **infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos** mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva (…)”²⁷.

En relación con el bien jurídico protegido en el delito contable en específico (literal a) del artículo 5), la doctrina también se encuentra dividida. Algunos consideran que lo que se protege es “(…) el interés público a la *llevarza*, por parte de los sujetos pasivos obligados a ello, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la empresa”, es decir, “(…) la exactitud y veracidad contable, en relación con la Hacienda Pública”²⁸ o la corrección contable (correcta contabilidad); mientras que otros consideran que lo que se protege es “(…) la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa de cada tributo individual (…)”²⁹, es decir, “(…) la posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa”³⁰.

En relación a estas dos posturas comprendo que, de cara a las consideraciones generales efectuadas líneas previas en torno al bien jurídico, la *correcta contabilidad* no es suficiente -desde el punto de vista constitucional- para ser considerada de forma autónoma como un bien jurídico susceptible de protección en sede penal; máxime cuando la corrección contable no sólo es de utilidad para el ámbito tributario, sino para una multiplicidad de intereses sociales³¹, careciendo de un significado específicamente tributario³²; caso contrario, de considerar la correcta

contabilidad como bien jurídico protegido en sede penal, podría llevarse al absurdo de proteger en sede penal el interés del sujeto activo de conocer la evolución económica y los resultados de su propia empresa (interés que también se consigue con llevar una contabilidad en forma correcta).

Por ello, al igual que Gracia Martín, considero que el bien jurídico más apropiado objeto de protección por el literal a) del artículo 5 de la ley penal tributaria peruana (al igual que en el caso español), será: la **posibilidad de que la Administración Pública ejecute una política financiera eficiente, que tome las medidas preventivas de recaudación necesarias para el cobro de tributos**.³³

3. Clases de delitos de peligro

Un tipo penal será considerado de **peligro concreto** cuando el peligro sea parte del mismo, es decir, si exige para su configuración que la acción u omisión establecidas generen un peligro para el bien jurídico tutelado; por tanto, es necesaria la realización de un juicio de peligrosidad ex ante, debiendo el juez probar el peligro en el caso concreto. En tal sentido, los delitos de peligro concreto requieren de “(…) la creación de una efectiva situación de peligro, asentada en una presunción *iuris tantum* (que admite prueba en contrario)”³⁴. El peligro debe ser efectivo y no presunto, dejándose de aplicar el tipo penal en los casos en los que se logre demostrar que la conducta del presunto sujeto activo no generó peligro alguno.

Por otro lado, un tipo penal será de **peligro abstracto** cuando el citado peligro no esté contenido dentro del mismo, existiendo una presunción *iure et de iure* que no admite prueba en contrario respecto de la conducta peligrosa, en tanto el legislador presupone al regular la conducta como ilícita, que la misma crea necesariamente un peligro para el bien jurídico protegido; por ello, el juez no tendrá que analizar el peligro, presumiéndose la peligrosidad de la propia acción: “Con la mera realización de la

26 RJ 8709/2002, emitida por el Tribunal Supremo Español el 15 de julio de 2002, sentencia número 1336/2002.

27 RJ 546/2003, emitida por el Tribunal Supremo Español el 5 de diciembre de 2002, sentencia número 2069/2002.

28 PÉREZ ROYO, Fernando. Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Op. Cit., pp. 202 y 206.

29 GRACIA MARTÍN, Luis. La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1990, pp.84-85. Para este autor, el delito contable protege el mismo bien jurídico que el delito de defraudación tributaria, sólo que en distintas fases.

30 BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y Carlos SUÁREZ GONZÁLES. Capítulo XVII: Delitos contra la Hacienda Pública. En: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y otros. Manual de Derecho Penal. Parte Especial. Delitos Patrimoniales y Económicos, segunda edición, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, p.635.

31 BLANCO CAMPAÑA, Jesús. El derecho contable en España, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pp.25-26. Este autor considera como funciones asignadas a la contabilidad: a) El interés del propio empresario de conocer la marcha de su empresa y tener una visión económica de la misma y de sus resultados, b) El interés de los acreedores y terceros, c) El interés general de que las empresas sean prósperas, d) Las exigencias del Estado y de la Administración, e) La necesidad de proceder a la reconstitución de las mutaciones patrimoniales y la calificación de la conducta del empresario en caso de ser declarado en quiebra.

32 “(…) la corrección contable carece de un significado específicamente tributario, pues los intereses de esta clase no aparecen sino como uno más entre muchos otros que pueden ser afectados por una contabilidad incorrecta”. GRACIA MARTÍN, Luis. La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal, Op. Cit., p.83. En esta línea, este autor agrega: “Por esta razón, la incorrección contable puede alcanzar ya relevancia jurídico-penal, como delito de falsedad, cuando suponga una lesión de la fe pública” (nota al pie 237).

33 Aunque aparentemente el literal b) del artículo 5 de la ley penal tributaria peruana tiene una configuración similar a lo establecido en el ordenamiento español, he preferido no efectuar un análisis respecto del mismo. Ello, dado que podría generar confusión en tanto difiere en el extremo de no exigirse la superación de una cuantía, como sí ocurre en la norma española. ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A. Derecho Penal Económico. Op. Cit., p.452. No obstante ello, en lo que se refiere a su configuración como delito de peligro, se aplica el mismo análisis efectuado para el literal a).

34 FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El delito contable, Praxis, Barcelona, Madrid, 1988, p.147.

acción descrita en el tipo pesará sobre el sujeto activo la imputación de haber puesto en peligro un bien jurídico, aunque consiga demostrar que su comportamiento no resultó peligroso en modo alguno”³⁵. Como se observa, esta técnica legislativa facilita la prueba en el caso de los delitos socioeconómicos, favoreciendo de esta manera la tutela de los bienes jurídicos macrosociales; el único problema es que, con ello, se flexibilizan ciertas garantías de los individuos, lo que ha sido objeto de cuestionamientos por un gran sector de la doctrina.

Un tercer tipo de delitos de peligro son los denominados delitos de **peligro abstracto-concreto o delitos de peligro hipotético**. Estos son una especie de categoría intermedia en la que el peligro no forma parte del tipo penal, pero donde el juez sí debe realizar una verificación; así, consta de dos partes: una conducta o acción, y un análisis de si esa conducta o acción es idónea (apta) para causar un perjuicio o afectación al bien jurídico; existiendo un juicio de abstracta peligrosidad o de peligrosidad concreta que el legislador no puede realizar al momento de crear la norma.³⁶

En el caso del supuesto de delito contable materia de análisis, la discusión se centra en torno a considerar si éste es un delito de lesión o un delito de peligro abstracto; lo que variará en función al bien jurídico que se considere dicho tipo penal tutele. Esto será analizado en los siguientes apartados.

III. ANÁLISIS DEL LITERAL A) DEL DELITO CONTABLE EN EL PERÚ

El denominado por la doctrina delito contable en el Perú se encuentra regulado en el artículo 5 de la ley penal tributaria, y señala:

“Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- a) *Incumpla totalmente dicha obligación.*
- b) *No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.*

- c) *Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.*
- d) *Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.”*

Como se observa, la configuración de este tipo penal es muy similar a la establecida en el artículo 310 del Código Penal Español, por lo que no sólo se recurrirá a la doctrina peruana, sino también a la propuesta de autores españoles, a efectos de enriquecer los alcances del presente trabajo.

Los incisos a) y b) configuran supuestos omisivos (omisión propia) que no requieren de un perjuicio efectivo para la Hacienda Pública (así, por ejemplo, una persona podría no llevar libros contables, pero haber pagado en exceso los tributos que le correspondían); por lo que el legislador ha adelantado la intervención penal, elevando actos preparación o actos de ejecución parcial del delito fiscal, al nivel de actos ejecutivos, y convirtiéndolos en un tipo autónomo con configuración propia: *“Estamos pues frente a estructuras típicas de peligro, cuyo fundamento reside en la exclusiva infracción de deberes formales en el ámbito tributario – contable frente a la Hacienda Pública”*³⁷. Así, los dos primeros supuestos del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria sancionan a quien, estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: a) Incumpla totalmente dicha obligación, o b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.³⁸

Estos dos supuestos constituyen casos de omisión propia que buscan sancionar conductas que obstruyen la actuación fiscal, en la medida en que la contabilidad permite a la administración Pública determinar la cuantía de la deuda tributaria.³⁹

La doctrina no es pacífica en el análisis de la estructura de este delito (es decir, si se considera un delito de lesión o un delito de peligro abstracto), sobre todo cuando para dicha determinación debe tomarse en cuenta el tipo objetivo, el bien jurídico que el mismo tutela (sobre el que, como ya se vio, no existe tampoco unanimidad en la doctrina)⁴⁰ y la problemática existente en torno a los delitos de peligro.

35 Ibid.

36 “(...) no exigen que concurra un peligro efectivo (ese sería un supuesto de peligro concreto) pero exigen una acción apta para producir un peligro al bien jurídico tutelado”. Ibid., p.148.

37 MORALES PRATS, Fermín. Art. 310. En: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (Dir.). Comentarios al Código Penal, Parte Especial, Tomo II (Artículos 138 a 318), quinta edición, Thomson/Aranzadi, Navarra, 2008, p.1160.

38 Cabe señalar que respecto del incumplimiento absoluto, Pérez Royo considera que no es posible interpretar que la anotación de una sola operación contable haría atípica la conducta, pues considera que “(...) el precepto penal entraría en acción cuando el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que se hiciera imposible la determinación de la base mediante estimación directa, siendo necesario recurrir a la estimación indirecta”. PÉREZ ROYO, Fernando. Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Op. Cit., p.214. En el caso peruano, la sanción de los supuestos de registro incompleto resulta más evidente por lo establecido en el literal b) del artículo 5 objeto de análisis, el que también sanciona el no haber anotado algunos actos, operaciones o ingresos.

39 Respecto de la relación entre la defraudación tributaria y el delito contable resulta interesante la distinción formulada por Bustos, quien diferencia entre bienes jurídicos que afectan las bases y condiciones de subsistencia del sistema (microsociales: relacionados directamente con el individuo) y otros que hacen al funcionamiento del sistema (macrosociales: referidos a procesos o funciones, instituciones, colectivos y de control); estos segundos (como es el caso del delito contable) son complementarios de los primeros (delito de defraudación fiscal). En: BUSTOS RAMÍREZ, Juan. Los bienes jurídicos colectivos (Repercusiones de la labor legislativa de Jiménez de Asúa en el Código Penal de 1932), Revista de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, monográfico 11, 1986, p.160. Citado por FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El delito contable, Op. Cit., 1988, p.152.

40 Cabe mencionar que incluso en el ordenamiento español, durante el debate parlamentario, el grupo parlamentario Vasco solicitó la desaparición de la criminalización de la obligación de llevar libros contables, por considerar que se criminalizaba automáticamente una infracción de naturaleza administrativa. El Grupo Parlamentario Mixto también presentó una enmienda contra este tipo penal, Ibid., p.198, nota al pie 17.

1. ¿Es el supuesto analizado del delito contable un supuesto de peligro?

Como se analizó en el apartado correspondiente al bien jurídico en el delito contable, la doctrina no es unánime respecto del objeto de protección; de forma que, debido a la estrecha vinculación existente entre el bien jurídico y la técnica de tipificación empleada por el legislador, tampoco existe unanimidad respecto de si los supuestos analizados en el delito contable son de lesión, de peligro abstracto o de peligro concreto.

1.1. Posturas que lo consideran un delito de lesión

Un primer sector de la doctrina considera que los supuestos a) y b) del delito contable son delitos de lesión y no de peligro. Así, se tiene:

Para Octavio De Toledo y Ubieto el delito contable no protege en sí mismo el deber de pago de la deuda tributaria, siendo éste tan sólo una *vía de acceso para la indagación del bien jurídico*; para este autor, lo que se protege es la conformación del derecho de crédito (cuya efectividad o satisfacción es protegida por el artículo 305 del Código Penal Español, que regula el delito de defraudación fiscal), estableciendo una vinculación entre el deber de pagar la deuda por parte del sujeto activo con el derecho de crédito del que es titular la Administración Pública (la deuda del sujeto activo genera un derecho de crédito por parte de la Administración)⁴¹. En virtud al bien jurídico establecido, este autor concibe al delito contable con un delito de lesión y no de peligro (**se lesiona el derecho de crédito**), señalando:

“Concluyendo que en tanto con las modalidades típicas que se encuentran comprendidas en el artículo 305 del Código penal lo que se afecta es la efectividad –o satisfacción del derecho de crédito (lo que permite considerar que el delito de “fraude fiscal” no es simplemente de peligro, sino de lesión del bien jurídico acabado de mencionar), con las que se hallan abarcadas en el 310 (delito contable) lo afectado es algo anterior: la conformación misma del propio derecho de crédito (lo que asimismo lleva a estimar que el “delito contable” es de lesión y no de mero peligro para este otro objeto de protección). Efectividad y conformación del derecho de crédito tributario que, como es obvio, se hallan vinculadas por una relación de condicionamiento de la primera por la segunda y de progresión de la segunda hacia la primera (...)”⁴².

En igual línea, para Arroyo Zapatero, el delito contable protege un bien jurídico de naturaleza socioeconómica, como es la función recaudatoria o el sistema fiscal; razón

por la que no es un tipo de peligro, sino de lesión; protegiendo una *“(...) efectiva lesión de la función recaudatoria o del sistema fiscal, en tanto que tales conductas comportan una grave dificultad para la función de inspección y recaudación, y el empleo costoso de más medios personales y materiales de la inspección financiera”⁴³.*

No obstante lo expuesto, la mayoría de la doctrina considera al delito contable como un delito de peligro, no existiendo tampoco unanimidad en si calificarlo como de peligro concreto o de peligro abstracto; lo que dependerá de si el mismo permite o no, respectivamente, la prueba en contrario; conforme a los fundamentos explicados en el apartado 2.3 del presente trabajo.

Al respecto, en la medida en que considero que el bien jurídico que se protege es la posibilidad de que la Administración Pública ejecute una política financiera eficiente, que tome las medidas preventivas de recaudación necesarias para el cobro de tributos; y no el mero deber de lealtad u obediencia en llevar los libros contables o la conformación del derecho de crédito; soy de la opinión de que no sería posible hablar de un delito de lesión, en tanto la dimensión del bien jurídico supone su puesta en peligro y no supone de por sí una lesión efectiva.

1.2. Posturas que lo consideran un delito de peligro concreto

Ferré Olivé considera al delito contable como uno de peligro concreto, estableciendo como punto de partida para sustentar su posición que no todo incumplimiento absoluto del deber de llevanza contable supone una situación de peligro para el bien jurídico protegido (sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público); debiendo admitirse prueba en contrario que así lo acredite (se inclina por una presunción iuris tantum). En esta línea, este autor señala:

*“Sólo habrá incumplimiento absoluto relevante, a los efectos del apartado a) del artículo 350 bis del C.P., si el obligado a llevar contabilidad, libros o registros por Ley Tributaria que se encuentre sujeto al régimen de estimación directa impide con su omisión la determinación de la base imponible con lo cual estará creando una **situación de peligro efectivo para el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público**. Es indiscutible que si no se permite la determinación de la base imponible habrá un gran riesgo para el bien jurídico, esto es, una relevante posibilidad de que resulte lesionado. Pero si se prueba que la omisión del sujeto obligado no impide la determinación de la base imponible, nos encontraremos ante un comportamiento atípico.”⁴⁴*

41 “Deber a cargo del sujeto activo del delito –y pasivo del tributo– que se corresponde con el derecho de crédito tributario, del que es titular la hacienda pública de que se trate, esto es, el sujeto pasivo del delito”. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio. Capítulo segundo: Los objetos de protección en los delitos contra las haciendas públicas. En: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (Dir. y coor.). Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009, p.85.

42 OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (Dir. y coor.). Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública, Ídem p.197.

43 ARROYO ZAPATERO, Luis. Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, Op. Cit., p.93.

44 FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El delito contable, Op. Cit., pp. 152-153.

En igual forma, cabe señalar que para este autor no constituye un obstáculo para afirmar que se trata de un delito de peligro concreto, el hecho de que el tipo objetivo no utilice la palabra “peligro”, toda vez que considera que la necesidad del peligro se encuentra contenida en los propios elementos típicos que se describen en el tipo.⁴⁵

Considero que la interpretación efectuada por Ferré Olivé no resulta acertada, en tanto el hecho concreto que impide la determinación de la cuantía a pagar (que es lo que genera un peligro al bien jurídico) ha sido o no incluido o incorporado en el tipo penal; lo que, de una lectura de la redacción del literal a) del artículo 5, no se establece. Para que el peligro sea concreto, la conducta tendría que obstruir la actividad de la Administración Tributaria en el momento en el que se encuentra determinando la cuantía que se debe pagar o corroborando los datos para el establecimiento de la misma; o, caso contrario, **al momento en que la Administración requiriera al sujeto los libros contables o la información necesaria para la fijación del tributo** (lo que no ocurre en este caso); es allí donde podría hablarse a mi parecer de un concreto peligro para el bien jurídico. En el caso del literal a) del artículo 5, lo que realmente existe es la sanción de una conducta que en sí misma se considera peligrosa, habiendo querido el legislador sancionarla, incluso a pesar de poder incluirse como una tentativa del delito de defraudación fiscal; este adelantamiento en la actuación del Derecho Penal sólo puede entenderse como un delito de peligro abstracto.

1.3. Posturas que lo consideran un delito de peligro abstracto

En la línea de lo expuesto, la doctrina mayoritaria en el Perú concibe a este supuesto como un delito de peligro abstracto. Entre los autores más representativos se encuentran Abanto Vásquez, para quien “(...) en los delitos contables no parece haber un perjuicio o peligro inmediato de perjuicio para la hacienda pública, sino ante todo la lesión de deberes específicos relacionados con los documentos que van a servir de sus-

tento para probar los ingresos u operaciones sobre los que se calcula la deuda tributaria. Por lo tanto, se puede decir que el peligro que existe es mediato; se trataría de un “peligro abstracto”⁴⁶; y García Caveró, para quien “(...) el tipo penal no requiere la afectación de la recaudación tributaria respecto del pago de algún tributo, pues en estos casos podría entrarse ya en el ámbito de la defraudación tributaria. Se trata, por lo tanto, de un delito de peligro abstracto que se configura con el simple incumplimiento de los deberes contables tributarios especificados en el tipo penal”⁴⁷.

De igual forma, en la doctrina española se tiene a Gracia Martín, para quien “(...) los supuestos de los apartados a) y b) constituyen tipos de peligro abstracto en el sentido más puro del concepto. No es posible ni siquiera exigir la peligrosidad de la acción en el caso concreto, en el sentido de los delitos de peligro hipotético, sin violentar el tenor literal”^{48 49}.

Como lo he señalado, en mi opinión, a la luz de la relación que existe entre la omisión de las conductas previstas en los literales del delito contable estudiados y el bien jurídico que se protege en el mismo, considero que nos encontramos frente a un delito de peligro abstracto, habiendo impuesto con ello el legislador una presunción que no admite prueba en contrario; de manera que, el sólo incumplimiento de los deberes establecidos configurará de por sí una afectación al bien jurídico protegido.⁵⁰

IV. CONCLUSIÓN

El bien jurídico protegido en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria peruana es la posibilidad de que la Administración Pública ejecute una política financiera eficiente, que tome las medidas preventivas de recaudación necesarias para el cobro de tributos.

Tomando en cuenta lo establecido en tipo objetivo, así como el bien jurídico que se protege, puede afirmarse que el mismo configura un delito de peligro abstracto en el que la mera omisión de llevar libros contables configura una acción peligrosa que merece sanción penal. No obstante lo expuesto, soy de la opinión de que la sanción

45 Ibid., p. 153.

46 ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A. Derecho Penal Económico. Op. Cit., pp. 452-453.

47 GARCÍA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico. Op. Cit., 2007, p. 677.

48 GRACIA MARTÍN, Luis. La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal, Op. Cit., p.333. No obstante lo expuesto, para este autor, la tipificación de esta conducta no se condice con los principios de mínima intervención y de última ratio de la pena; debiendo haber relegado el legislador esta conducta al derecho administrativo sancionador. Así, la intervención del derecho penal debió limitarse sólo a los casos en los que la administración no pudiese determinar el monto imponible, utilizándose para ello “un tipo de peligro concreto estructurado en torno a la comprobación ex post de la existencia de una situación de estimación creada a consecuencia del comportamiento del sujeto”. Ibid., p.334.

49 En igual línea, BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y Silvina BACIGALUPO SAGGESE. Derecho Penal Económico, Op. Cit., p.362.

50 Cabe precisar que por delito de peligro abstracto no debe entenderse a los delitos de mera actividad, a los que considero contrarios al principio de lesividad; por ello no es de recibo lo establecido por Pérez Royo, quien concibe como bien jurídico la exactitud y veracidad contable (y no el erario público), y considera que el delito contable no debe ser considerado como un delito de peligro, sino de mera actividad; dado que la conducta ya no consistiría en un peligro para el erario público, sino en la mera no realización de un deber establecido por la norma. Así, este autor señala: “Usualmente se habla de los supuestos enumerados en el artículo 350 bis CP (hoy artículo 310), como tipos de peligro abstracto. Esta calificación tiene como punto de partida la consideración de que el bien jurídico protegido es, al igual que en la defraudación tributaria, el patrimonio de la Hacienda o Erario Público, de manera que con las infracciones contables se produciría únicamente una situación de peligro o riesgo para dicho bien público. Aceptando, en cambio, la caracterización que anteriormente se ha hecho del bien jurídico protegido –el interés público al regular cumplimiento de los deberes contables, como bien digno de protección en sí mismo– el delito de que estamos tratando no necesita ser calificado como de peligro, siendo preferible la denominación de tipo de mera actividad”. En: Pérez Royo, Fernando. Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Op. Cit., p.206. En igual sentido se encuentra Martínez Lago, para quien “El delito contable es una figura –de influencia italiana– de las denominadas de mera actividad, que no atiende a un resultado, sino que castiga el simple incumplimiento de deberes formales”. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otros. Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria, La Ley, Madrid, 1993, p.123.

de dicha conducta contraviene los principios de lesividad y de mínima intervención, toda vez que la misma pudo ser sancionada en el ámbito administrativo sancionador (sin embargo, esto último excede los alcances del presente trabajo).

V. BIBLIOGRAFÍA

ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A.

- Derecho Penal Económico. Parte Especial, Idemsa, Lima.

ARROYO ZAPATERO, Luis.

- Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1987.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y Carlos SUÁREZ GONZÁLES.

- Capítulo XVII: Delitos contra la Hacienda Pública. En: Bajo Fernández, Miguel y otros. Manual de Derecho Penal. Parte Especial. Delitos Patrimoniales y Económicos, segunda edición, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993.

BERAÚN SÁNCHEZ, David.

- El Bien Jurídico en el Derecho Penal. En: Revista Peruana de Ciencias Penales, Número 9, Año V, Gráfica Horizonte, Lima.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio y Juan Carlos FERRÉ OLIVÉ.

- Todo sobre el Fraude Tributario, Praxis, Barcelona, 1994.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio.

- Reflexiones sobre la problemática del bien jurídico. En: Temas de Derecho Penal, Editorial Cuzco, Lima, 1993.

BLANCO CAMPAÑA, Jesús.

- El derecho contable en España, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio.

- Capítulo segundo: Los objetos de protección en los delitos contra las haciendas públicas. En: Octavio de Toledo y Ubieta, Emilio (Dir. y coord.). Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.

FERNÁNDEZ, Gonzalo D.

- Bien Jurídico y Sistema del Delito. Un ensayo de fundamentación dogmática, B de F Ltda., Buenos Aires, 2004.

FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos.

- El delito contable, Praxis, Barcelona, Madrid, 1988.

GALLEGO SOLER, José-Ignacio.

- Artículo 310. En: CONO DEL ROSAL, Manuel (Dir.). Comentarios al Código Penal, segunda época, Tomo X, Libro II. Títulos XIV, XV y XV bis, de los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social y contra los derechos de los trabajadores y extranjeros (Artículos del 305 al 310 y del 311 al 318 bis), Centro de Estudios Superiores y Especialidades Jurídicas, Madrid, 2006.

GARCÍA CAVERO, Percy.

- Derecho Penal Económico. Parte Especial, Tomo II, Grijley, Lima, 2007.

GARCÍA RIVAS, Nicolás.

- El Poder Punitivo en el Estado Democrático, Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, Cuenca, 1996.

GRACIA MARTÍN, Luis.

- La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1990.

IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel.

- La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la "autodenuncia". Art. 305-4 CP), Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otros.

- Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria, La Ley, Madrid, 1993.

MAURACH, Reinhart.

- Derecho Penal, Parte General. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Tomo I. Traducido de la Séptima edición alemana por Jorge Bofia Genzsch y Enrique Aimone Gibson, Astrea, Buenos Aires, 1994.

MIR PUIG, Santiago.

- El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho, Ariel, Barcelona, 1994.

MORALES PRATS, Fermín.

- Art. 310. En: Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.). Comentarios al Código Penal, Parte Especial, Tomo II (Artículos 138 a 318), quinta edición, Thomson/Aranzadi, Navarra, 2008.

PÉREZ ROYO, Fernando.

- Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

RODRÍGUEZ DEVESA, José María y Alfonso SERRANO GÓMEZ.

- Derecho Penal Español. Parte Especial, Decimoséptima edición, Dykinson, Madrid, 1994.

ROXIN, Claus.

- Derecho Penal, Parte General, Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito,

traducido de la segunda edición alemana por Diego-Manuel Luzón Peña y otros, Civitas, Madrid, 1997.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María.

- Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo, Bosch Editor, Barcelona, 1992.

TORRES GELLA, Francisco Javier.

- Capítulo IV, Apartados 4 y 5. En: De Fuentes Bardají, Joaquín (Dir.). Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Abogacía General del Estado – Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Thomson/Aranzadi, Navarra, 2008.