

¿Cuándo se configura el delito de falsear datos en los libros y registros contables?

La responsabilidad penal del contador

Percy

REVILLA LLAZA^(*)

1. Introducción

El artículo 5 de la Ley Penal Tributaria - Decreto Legislativo Nº 813 del 20 de abril de 1996 (en adelante, la Ley), tipifica cuatro modalidades de delitos contable-tributarios, o mejor, contables, del siguiente modo:

“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:

- Incumpla totalmente dicha obligación.
- No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables. (El resaltado es nuestro).
- Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación”.

Como se ve, el precepto fundamenta el disvalor jurídico-penal en la existencia de graves irregularidades de carácter contable ligadas a la tributación, las que podrían no originar un tributo impago, pero que generalmente sí sustentan las declaraciones y la determinación de las obligaciones tributarias, entendemos, con una clara intención de rebajarlas por medios prohibidos. En todo caso, tales actos importan de hecho una lesión al bien jurídico (el proceso estatal de ingresos y egresos). A continuación nos detendremos en la modalidad de falsedad contable contenida en el literal c).

2. Anotaciones falsas en los libros y registros contables: falsedad contable

2.1 Bien jurídico protegido

La doctrina nacional mayoritaria considera que el bien jurídico protegido en los delitos contables del artículo 5 de la Ley es: “La funcionalidad del sistema estatal de recaudación de ingresos y de realización del gasto público”⁽¹⁾, o brevemente, “el proceso de ingresos y egresos del Estado”⁽²⁾.

Es evidente que el interés recaudatorio estatal y su capacidad de recaudar se ven afectados con la infracción, por parte de los obligados, de deberes contables como el de poseer una contabilidad veraz que permita conocer su auténtica situación económica, mediante la omisión de llevar o el defectuoso o falaz reporte de la documentación contable. Ello, sin duda, dificultaría o impediría la actividad de la administración tributaria referida a la comprobación de los registros contables sustentatorios⁽³⁾.

Sin embargo, conductas como estas, para constituir un ilícito de carácter penal, deben afectar de modo relevante el bien jurídico protegido, esto es, superar el umbral que marca la mera infracción administrativo-tributaria (vide artículo 175 del Código Tributario), lo cual puede tomar en cuenta

Resumen ejecutivo

La falsedad contable consiste en efectuar anotaciones y asientos falsos en los libros y registros. Cuando se realiza tal acción de manera intencional, es decir, dolosamente, ya no solo es una infracción tributaria, sino que se convierte en delito tributario y supone la imposición de penas privativas de libertad. El autor será el obligado a llevar los libros y registros de manera veraz, y el partícipe, quien le prestó ayuda para tales anotaciones.

criterios como la modalidad de ataque al bien jurídico o la cuantía que reflejen los datos falseados, y principalmente el interés fiscal del ente recaudador.

Ello, por imperio del principio de lesividad de bienes jurídico-penales, previsto en el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal (CP) según el cual no toda infracción formal o mera desobediencia de la norma puede dar lugar a un delito, sino que siempre es necesario verificar, por lo menos, la puesta en peligro del bien jurídico protegido, cuando no su lesión.

En armonía con lo señalado, la exposición de motivos de la Ley Penal Tributaria señala que el delito de defraudación tributaria “afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global”.

2.2 Análisis del tipo penal

2.2.1 Sujetos del delito

a) Sujeto activo

Sujeto activo del delito de falsedades contables, esto es, quien puede realizar típicamente la conducta prohibida, es aquella persona con la calidad de

contribuyente (el obligado a tributar) que tiene la obligación de llevar libros y registros contables. Dicha obligación debe derivar de las normas tributarias, v.gr. inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario (libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de Superintendencia de la Sunat).

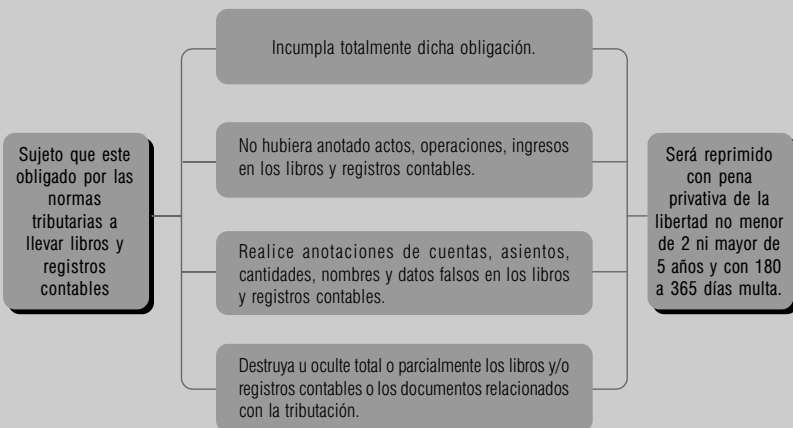
Por lo tanto, una persona no obligada por ley a poseer determinados libros o registros contables obrará atípicamente si omite llevarlos o lo hace irregularmente. Se trata, en suma, de un delito especial⁽⁴⁾, en la medida que solo puede ser cometido en autoría por sujetos con determinada calificación y deberes específicos, respecto a la Administración Tributaria.

En ese sentido, veremos más adelante como existen para este delito un sujeto denominado autor y otro partícipe, con responsabilidades compartidas en cada caso.

b) Sujeto pasivo

Sujeto pasivo, titular del bien jurídico protegido, es el Estado, representado por la Administración Tributaria, “en cuanto que a ella corresponde ejercer labores de verificación y fiscalización de las obligaciones que pesan sobre los deudores tributarios”⁽⁵⁾.

MODALIDADES DE DELITOS CONTABLE-TRIBUTARIOS (Art. 5 del D.Leg. Nº 813)



2.2.1 Conducta típica

La conducta típica objeto de análisis es la prevista en el literal c) del artículo 5 de la Ley: **Realizar anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.** En este supuesto, el sujeto activo no incumple totalmente la obligación de llevar libros o registros contables, sino que falsea la información contenida en ellos.

Sobre ella cabe señalar que se tratará por lo general de una conducta comisiva, pues el supuesto exige realizar positivamente la acción penalmente prohibida (y no la omisión de una ordenada). A decir de Reyna Alfaro, se trata de una modalidad de falsedad, por lo que es posible la existencia de problemas concursales⁽⁶⁾.

En efecto, el delito de realizar anotaciones falsas en libros y registros contables tiene una estructura típica semejante al delito de falsificación de documentos, en este caso privados, previsto en el primer párrafo del artículo 427 del CP.

Ello no significa que siempre que alguien realice el delito contable bajo análisis, comete también el referido delito de falsedad documental. Pues típicamente este requiere elementos que aquel no. Así, el artículo 427 del CP exige como elementos del tipo: hacer un documento falso o adulterar un documento privado verdadero que pueda dar origen a derecho u obligación o servir para probar un hecho, con el propósito de utilizarlo, siempre que de su uso pueda resultar algún perjuicio; requisitos que, como se ve, no coinciden exactamente con los exigidos en el delito contable en estudio.

Más bien significa que el contenido típico del literal c) del artículo 5 de la Ley está comprendido en el del artículo 427 del CP, originándose un concurso aparente de leyes a resolverse —conforme al principio de especialidad— a favor del delito contable; ilícito este que —a mayores referencias— prevé la pena más grave (no menor de dos ni mayor de cinco años) en comparación con aquel (no menor de dos ni mayor de cuatro años).

Se trata, en definitiva, de la tipificación penal independiente de una forma de falsificación de documentos privados, que aun no existiendo, resultaría punible conforme al primer párrafo del artículo 427 del CP.

Su tipificación por separado —en la ley penal tributaria— obedecería a la especial relevancia que tienen los libros y registros contables en el ámbito tributario, pues es evidente que el precepto no repara en la falsificación de cualquier clase de documento privado, sino precisamente de aquellos que, al sustentar la situación económica, patrimonial y financiera de una persona, son los medios más idóneos para acreditar y calcular las obligaciones tributarias y su cumplimiento.

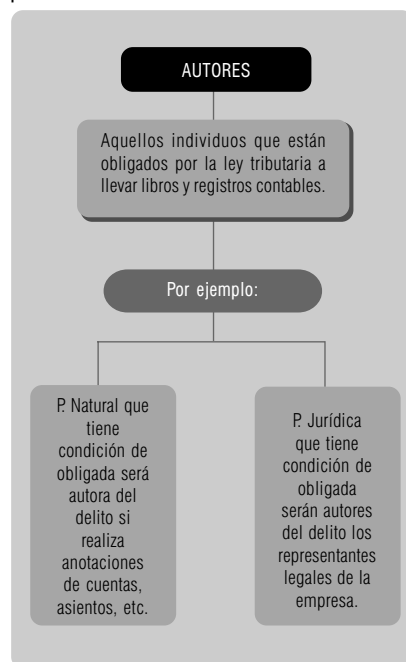
Cae dentro de la tipicidad de la conducta, el colocar en la documentación contable datos falsos, inexactos o incompletos sobre la situación económica, patrimonial y financiera de la persona, ocultando los reales; hacer que el documento contable refleje más bienes y menos deudas, más activo y menos pasivo o viceversa; efectuar anotaciones indebidas de beneficios o pérdidas. En suma, manipular la documentación, suprimir o sustituir falsamente unos datos por otros, o realizar artificios contables que reflejen informaciones inveraces relevantes.

2.2.3 Tipo subjetivo

El delito de falsedad contable en estudio

—así como todas las demás modalidades del artículo 5 de la ley y en general, todos los ilícitos previstos en la Ley— solo puede ser cometido de manera dolosa. El autor, al realizar la conducta, debe ser consciente de que está efectuando anotaciones falsas en los libros y registros contables, ya sea respecto de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos.

Por contra, si el agente obra culposa o imprudentemente (infringiendo un deber de cuidado), v.gr. por negligencia, equivocación, error o descuido, la conducta será atípica, y por tanto, no podrá ser sancionada penalmente.



2.2.4 Consumación

Para consumir el delito basta realizar la conducta típica. En tal medida, se trata de un delito de mera actividad y no de resultado, pues el tipo penal no exige para la perfección del delito, que a la conducta realizada siga un efecto distinto, separable de ella. No se requiere pues un efectivo perjuicio o concreta lesión del bien jurídico (el proceso estatal de ingresos y egresos), sino solo su puesta en peligro.

El legislador, en la falsedad contable, se ha decidido por adelantar las barreras de protección jurídico-penal a los estados previos a la lesión del bien jurídico protegido. Estructuralmente, se trata pues de la criminalización de una conducta considerada peligrosa por el legislador, que desde el punto de vista del bien jurídico, lesionado con la defraudación tributaria, equivale a un acto preparatorio.

2.3 Autoría y participación

Como se ha anotado, solo pueden realizar el delito en calidad de autores aquellos individuos que están obligados por la ley tributaria a llevar libros y registros contables. Así, por ejemplo:

- Si es una persona natural la que tiene la condición de obligada por las normas tributarias, será autora del delito si realiza personalmente anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- Si es una persona jurídica la que tiene la condición de obligada, serán personalmente responsables del delito

contable los representantes legales de la persona jurídica. Esto es, según el artículo 27 del CP, quien actúe como su órgano de representación autorizado o como socio representante autorizado y realice el tipo legal (efectúe anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables).

Los contadores (profesionales encargados de la asesoría o del registro de las operaciones contables) en sí mismos, por ejemplo, los que laboran para una empresa, al no tener ellos —sino esta— la calidad de obligados según la ley tributaria, **no pueden ser autores del delito de falsedad contable en estudio, aun cuando sean los que directamente efectúen las anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.**

Su responsabilidad penal, en todo caso, según la jurisprudencia constante, **solo podrá ser a título de partícipes** (inductores o partícipes) **del delito**⁽⁷⁾. La tipología es diversa, pero destacan los siguientes supuestos de autoría del representante legal de la empresa y participación delictiva de un contador:

- El obligado (v.gr. el representante legal de una empresa) **realiza conjuntamente con un tercero no obligado por la ley tributaria** (v.gr. el contador de la empresa) anotaciones falsas en los libros y registros contables.
- El obligado (v.gr. el representante legal de una empresa), **determina, instiga, persuade, convence o exhorta a un tercero no obligado por la ley tributaria** (v.gr. el contador de la empresa) a realizar anotaciones falsas en los libros y registros contables.
- El obligado (v.gr. el representante legal de una empresa) **realiza, colabora, coopera, presta ayuda, auxilio o asistencia a un tercero no obligado por la ley tributaria** (v.gr. el contador de la empresa) que realiza anotaciones falsas en los libros y registros contables.
- **El tercero no obligado por la ley tributaria** (v.gr. el contador de la empresa) **determina, instiga, persuade o convence al obligado** (v.gr. el representante legal de una empresa) a que este, aquel o ambos conjuntamente realicen anotaciones falsas en los libros y registros contables.
- **El tercero no obligado por la ley tributaria** (v.gr. el contador de la empresa) **colabora, coopera, presta ayuda, auxilio o asistencia al obligado** (v.gr. el representante legal de una empresa) que realiza anotaciones falsas en los libros y registros contables.

La responsabilidad de los partícipes está establecida en los artículos 24 y 25 del CP. Así, el que dolosamente determina a otro a cometer el hecho punible será reprimido con la pena que corresponde al autor (inducción) del mismo modo que el que dolosamente preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, (complicidad primaria). En cambio, a los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena (complicidad secundaria).

Empero, en caso el tercero no obligado por la ley tributaria (v.gr. el contador de la empresa) por su cuenta, sin conocimiento del obligado (v.gr. el representante legal de una empresa), realice anotaciones falsas en los

libros y registros contables, ni este ni aquel serían punibles conforme al literal c) del artículo 5 de la Ley. Sin embargo, el contador podría responder por un delito común de falsificación de documentos (artículo 427 del CP).

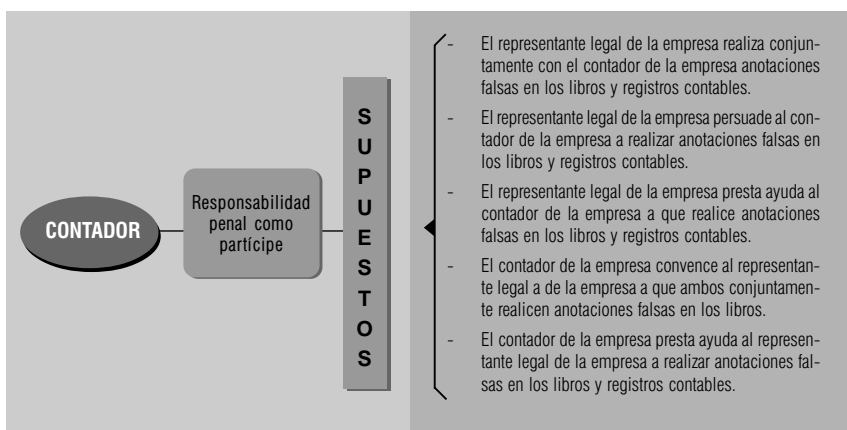
Cabe mencionar finalmente que resulta erróneo invocar la eximente de responsabilidad penal prevista en el inciso 8 del artículo 20 del CP, para liberar de pena a los profesionales encargados de la asesoría o del registro de las operaciones contables que han realizado anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.

El referido precepto (que es una causa de justificación que enerva la antijuricidad de una conducta típica) señala que está exento de responsabilidad penal el que obra en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo. Pero de un contador que obra típicamente, es decir, que comete dolosamente una falsedad contable —en los límites del literal c) del artículo 5 de la Ley—, en modo alguno se puede decir que obra legítimamente, como requiere la eximente, sino, todo lo contrario, antijurídicamente.

2.4 Sanción penal

Los supuestos del artículo 5 de la Ley tiene prevista una pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de cinco años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa.

Asimismo, el artículo 6 de la Ley establece como pena la de inhabilitación (no accesoria sino principal⁽⁶⁾) no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer



por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria (vide inciso 4 del artículo 36 del CP).

Finalmente, la posibilidad de imponer medidas contra las personas jurídicas, conforme al artículo 17 de la ley en concordancia con el artículo 105 del CP (cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas o disolución de la persona jurídica), también está abierta.

(*) Abogado por la Universidad Nacional de Trujillo. Especialista en Derecho Penal con estudios de posgrado en Ciencias Penales en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

- (1) REYNA ALFARO, Luis Miguel. "Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y parte especial". Gaceta Jurídica. Lima, 2002. Págs. 626 y sgtes.
- (2) Vide la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria; BRAMONT ARIAS-

TORRES, Luis Alberto y GARCÍA CANTIZANO, María del Carmen. "Manual de Derecho Penal. Parte Especial". 3ª edición. Editorial San Marcos. Lima, 1997. Pág. 487.

- (3) REYNA ALFARO. Op. cit. Pág. 626.
- (4) BRAMONT ARIAS-TORRES y GARCÍA CANTIZANO. Op. cit. Pág. 487.
- (5) *Ibid.*
- (6) REYNA ALFARO. Op. cit. Pág. 629.
- (7) Cfr. artículo 4 del Decreto Legislativo N° 815 (Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recomensas en los casos de delito e infracción tributaria, del 20/04/96):

"El partícipe en la comisión del delito tributario podrá acogerse al beneficio complementario de asignación de recursos económicos destinado a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal. Este beneficio podrá ser otorgado por el Órgano Jurisdiccional dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si la situación del partícipe así lo requiera".

- (8) BRAMONT ARIAS-TORRES y GARCÍA CANTIZANO. Op. cit. Pág. 490.