

## Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Cuándo un contador puede tener responsabilidad penal?: Revisión del delito contable	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	El impuesto especial a la minería	I-7
	Impacto tributario y contable del subsidio para la recuperación del empleo formal en el sector privado: Decreto de Urgencia N.° 127-2020	I-11
	Principales documentos que sustentan gasto, costo y crédito fiscal en el SEE	I-15
MODIFICACIONES TRIBUTARIAS	Últimas modificaciones tributarias 2021-2022	I-19
INFORME DE SUNAT	Pronunciamento de la Administración Tributaria respecto a la afectación con IGV a los vales de consumo y la obligación de emitir comprobantes de pago	I-26
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

## ¿Cuándo un contador puede tener responsabilidad penal?: Revisión del delito contable

Mario Alva Matteucci<sup>(\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción - 2. La labor del contador dentro de la empresa - 3. La Ley Penal Tributaria - 4. El delito contable en la doctrina - 5. ¿Cómo está regulado el delito contable en la Ley Penal Tributaria? - 6. ¿Qué es el dolo? - 7. La obligación de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos: el artículo 87 del Código Tributario - 8. ¿Qué conductas antijurídicas permitiría que se cometa el delito contable? - 9. ¿Cuándo nos encontramos ante el autor, el partícipe, el cómplice o el instigador en los delitos contables?

#### RESUMEN

La labor del contador está estrechamente vinculada con la tributación de las empresas, teniendo la tarea de consolidar los Estados Financieros, mantener al día los libros y/o registros tributarios, así como cumplir con la preparación y presentación de las declaraciones de impuestos a las autoridades tributarias. En el desempeño de esta tarea, el profesional contable puede incurrir en responsabilidad penal en la medida en que determinados supuestos señalados en la Ley Penal Tributaria se presenten específicamente en los casos señalados en el texto del artículo 5 de dicha norma, que regula el delito contable.

**Palabras clave:** delito contable / dolo / responsabilidad / balances / intencionalidad / libros y registros contables / registro

**Recibido:** 22-12-2021

**Aprobado:** 23-12-2021

**Publicado en línea:** 04-01-2022

#### ABSTRACT

*The work of the accountant is closely linked to the taxation of companies, having the task of consolidating the Financial Statements, keeping the books and / or tax records up to date, as well as complying with the preparation and presentation of tax returns to the authorities. tributary. In the performance of this task, the accounting professional may incur criminal liability to the extent that certain assumptions indicated in the Criminal Tax Law are specifically presented in the cases indicated in the text of article 5 of said norm, which regulates the accounting offense.*

**Keywords:** Accounting crime / fraud / responsibility / balance sheets / intentionality / accounting books and records / registration

**Title:** When can an accountant be criminally liable?: Review of the accounting offense

### 1. Introducción

Tradicionalmente se asocia la labor del contador con la llevanza únicamente de los libros y registros contables, ello a nuestro entender ya fue un tema superado, toda vez que el contador de hoy en día realiza labores más complejas.

La labor del contador guarda estrecha vinculación con la tributación de las empresas, al tener la tarea de consolidar Estados

Financieros, llevar los libros y/o registros tributarios al día, al igual que cumplir con la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias ante el fisco.

Sin embargo, por el cumplimiento de estas últimas labores, el profesional contable puede ser pasible de una responsabilidad penal en la medida de que se presenten algunos supuestos señalados en la Ley Penal Tributaria, específicamente en los supuestos indicados en el texto del artículo 5 de dicha norma, el cual regula el delito contable.

El motivo del presente informe es desarrollar el delito contable y analizar si es posible que a un contador se le pueda imputar o no responsabilidad penal, ello por su actuación como tal dentro de la empresa.

### 2. La labor del contador dentro de la empresa

El profesional contable asume diversos roles dentro de las empresas, como asesor, consejero, trabajador, entre otros.

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

Dentro de las funciones que suele asumir un contador, podemos señalar algunas a continuación:

- Sobre la base de información fidedigna y libre de errores materiales, elabora los Estados Financieros.
- Prepara balances.
- Es responsable de la materialidad<sup>1</sup>.
- Participa en los directorios<sup>2</sup>.
- Apoya en muchos casos a la Junta General de Accionistas.
- Elabora informes de gestión.
- Procesa información para la presentación de las declaraciones juradas que contengan información tributaria.
- Efectúa la revisión de las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas ya presentadas.
- Realiza la gestión de pago de los tributos.
- Identifica contingencias tributarias.
- Controla y audita los gastos dentro de la empresa<sup>3</sup>.
- Participa en los equipos encargados de formular las estrategias de desarrollo dentro de las empresas o instituciones públicas.
- Realiza circularizaciones para verificar el control de los saldos, al igual que las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.
- Elabora el estado de adeudos tributarios.
- Lleva a cabo los inventarios de las existencias.
- Participa en los procesos de *compliance*.
- Participa en los procesos de *due diligence*.
- Verifica el correcto llevado de los libros y registros que contiene información tributaria, sea física o electrónica.

Tengamos en cuenta lo indicado por AVALOS PACHECO cuando precisa que “hoy la carrera contable es una de las profesiones más dinámicas, sometida a los constantes cambios y exige al Contador Público la responsabilidad que se nos encomienda por formación y obligación dentro de

las características de comprensibilidad y aplicabilidad”<sup>4</sup>.

Otra opinión sobre el tema es la de PARIONA GARCÍA, quien señala que “el Contador Público en el desempeño de su función debe mantener independencia de criterio, es decir, no dejarse llevar por sentimientos, ni susceptibilidades ofreciendo así el mayor grado de objetividad e imparcialidad donde se desempeñe basándose en hechos debidamente comprobables en aplicación de los principios de contabilidad y las normas contables (NIC) y de auditoría (NIA) y las técnicas contables aprobadas por la profesión en los congresos nacionales e internacionales.

El Contador Público debe tener presente que su actuación profesional conduce a tomar decisiones que repercuten hacia terceros, por lo que al emitir sus opiniones debe hacerlo con independencia de criterio”<sup>5</sup>.

Hay que tener en cuenta que las actuaciones del contador con respecto al interior de la empresa, pueden originar algún tipo de **responsabilidad civil**, en el caso que la misma pueda causar daños y perjuicios a la empresa.

Lo antes mencionado, calificaría como **responsabilidad contractual**, que se deriva del contrato que suscribió con la empresa o un tercero por la prestación de servicios profesionales.

Aquí es pertinente citar el texto del artículo 1321 del Código Civil, el cual regula la “indemnización por dolo, culpa leve e inexcusable”.

#### **Artículo 1321.- Indemnización por dolo, culpa leve e inexcusable**

*Queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios quien no ejecuta sus obligaciones por dolo, culpa inexcusable o culpa leve.*

*El resarcimiento por la inejecución de la obligación o por su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso, comprende tanto el daño emergente como el lucro cesante, en cuanto sean consecuencia inmediata y directa de tal inejecución.*

*Si la inejecución o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de la obligación, obedecieran a culpa leve, el resarcimiento se limita al daño que podía preverse al tiempo en que ella fue contraída.*

En caso de que exista algún incumplimiento contractual por parte del contador hacia la empresa, bajo los alcances de lo indicado en el texto del artículo 1321 del Código Civil, ello implicará la posibilidad que esta pueda accionar en el ámbito judicial para exigir una indemnización, lo

cual entra dentro del campo de la responsabilidad civil por los daños y perjuicios que se generen.

Es importante tener en cuenta la opinión de NORTHCOTE SANDOVAL cuando indica que “la situación del contador con relación a la empresa es de naturaleza distinta a la que tienen los miembros del directorio o el gerente, pues el contador no es administrador de la empresa y, por lo tanto, su responsabilidad no se deriva de una designación o nombramiento, sino de la relación de servicios que existe entre él y la sociedad.

De esta manera, la responsabilidad para el contador de una sociedad se genera únicamente con respecto a los actos en los que haya tenido participación activa y no por el simple hecho de tener una relación laboral o de servicios con la sociedad”<sup>6</sup>.

En el caso de que la conducta del contador exista elementos contrarios a Ley, ello entraría dentro del campo de lo ilícito, lo que determinaría una responsabilidad penal, la cual será materia de análisis en los puntos siguientes.

### **3. La Ley Penal Tributaria**

En el año 1996, se publicó el Decreto Legislativo N.º 813, a través del cual se aprobó la Ley Penal Tributaria, ello al amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N.º 26557.

Esta Ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una Ley especial y no tanto en un cuerpo normativo como es el Código Penal.

Esta norma fue posteriormente modificada por las Leyes N.ºs 27038 y 28671, al igual que los Decretos Legislativos N.ºs 957 y 1114.

La estructura de esta norma contiene lo siguiente:

- El Título I que regula el Delito Tributario de Defraudación Tributaria, el cual incluye un tipo base, al igual que las modalidades que se pueden presentar con respecto a este delito.

También se considera al delito contable y algunos delitos autónomos, que originalmente eran considerados solo actos preparatorios no punibles.

- El Título II regula todo lo concerniente a la Acción Penal, indicando que la misma solo la puede ejercer el Ministerio Público.
- El Título III considera la figura de la Caucción, la cual es definida por el propio Poder Judicial como la “cautela pecuniaria que permite establecer la

1 Sobre el tema de la materialidad, recomendamos la lectura de un artículo titulado “El criterio de materialidad y su utilidad en un proceso de auditoría”, el cual puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/10/01/el-criterio-de-materialidad-y-su-utilidad-en-un-proceso-de-auditoria-tributaria/>.

2 El directorio es el órgano encargado de formar y expresar la voluntad de la sociedad en lo relativo a la formulación de la política y lineamiento empresarial, gestión de la empresa, etc.

3 Cabe indicar que esta labor le genera ciertos problemas con los socios, ya que al realizar las provisiones necesarias para el pago de los tributos, inmoviliza determinados montos de dinero para dicho fin, lo cual a veces no es comprendido por los accionistas que desean una mayor distribución de utilidades.

4 AVALOS PACHECO, Milagros. “El contador público y su responsabilidad civil y/o penal”, en *Quipucamayok*, revista de investigación UNMSM, vol. 10, N.º 19, año 2003, p. 98. <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5525/6088>.

5 PARIONA GARCÍA, Félix Armando. “Cambiar hacia lo ético”, en *Quipucamayok*, revista de investigación UNMSM, vol. 10, N.º 19, año 2003, p. 102. <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5527/4790>.

6 NORTHCOTE SANDOVAL, Cristhian. “La responsabilidad legal de los administradores y de los contadores”, en *Actualidad Empresarial*, segunda quincena de agosto de 2011, N.º 237, p. VIII.

libertad provisional del procesado, que previamente cumple algunos requisitos (no reincidente, sin antecedentes judiciales, etc.)”<sup>7</sup>.

- El Título IV trata sobre Consecuencias Accesorias, que se imponen posteriormente cuando ya existe una condena.

Nos referimos al cierre temporal o definitivo del establecimiento; la cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas; la disolución de la persona jurídica; y la suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años<sup>8</sup>.

#### 4. El delito contable en la doctrina

En materia de doctrina, se indica que el delito contable calificaría como un delito de peligro abstracto, toda vez que no hay de por medio una situación que se verifique con un hecho concreto, el cual se materializa y refleja en una menor recaudación por parte del fisco al recepcionar y procesar una declaración jurada que determine una menor carga impositiva.

Además, se aprecia que lo que se sanciona en cierto modo, serían los actos preparatorios que están destinados a generar un posible perjuicio en el sistema de recaudación.

Coincidimos con la opinión de BRAMONT-ARIAS al precisar que “la existencia del delito contable no solo se limita a reforzar el medio de control con que cuenta la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento por parte del deudor tributario de sus obligaciones formales, lo cual implicará posteriormente el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales, sino que constituye al mismo tiempo una demostración del dinamismo del bien jurídico, definido como función del tributo en el ámbito financiero, de política económica y de redistribución de riqueza”<sup>9</sup>.

Es importante aclarar que, aun cuando la propia denominación de este delito alude al tema contable, ello no necesariamente implica que el delito sea cometido por contadores.

En esta parte, coincidimos con lo señalado por URQUIZO VIDELA al indicar que “queda claro que los delitos contables no hacen referencia a delitos cometidos por contadores, sino propiamente la utilización de técnicas contables para poner en peligro a la Administración Tributaria.

Ciertamente, en su comisión pueden intervenir quienes ejerciten como profesión la ciencia contable o poseen un alto conocimiento de sus reglas, maniobras y modos de ejercicio, por ello ni delimita al ámbito típico del delito ni tampoco las reglas para su imputación, ya que lo verdaderamente determinante en estos delitos es la existencia de la obligación de llevar contabilidad, por lo cual en su ausencia no habrá configuración del tipo delictivo, y además, quienes sean ajenos a ese deber no podrán ser reprochados, en ningún caso, como sus autores”<sup>10</sup>.

Debemos tener en cuenta que “hablamos de delitos contables cuando circunstancias y situaciones indican que se está frente a una contabilidad maquillada, que en términos coloquiales significa, una contabilidad ficticia o falsa. Todos estos hechos impulsan a la práctica de una contabilidad creativa, tratándose la misma, en los momentos cuando la información contable en maniobrada o manipulada con el fin de que se expresen datos alterados. Explicando tal situación de una mejor manera, la contabilidad creativa es aquella actividad indebida e ilegal que han utilizado muchas empresas a través del tiempo para conseguir beneficios a costas de falsedades en su información, tratando de adulterarla para hacerla ver ante los demás como una empresa lucrativa y rentable. Es por ello, que actualmente esta situación, es impropia y penada legalmente, tanto así, podría conllevar al infractor hasta la sanción privativa de libertad”<sup>11</sup>.

#### 5. ¿Cómo está regulado el delito contable en la Ley Penal Tributaria?

Dentro del Título I del texto de la Ley Penal Tributaria, apreciamos que en el artículo 5 de la misma se consigna la regulación del tipo penal que alude al delito contable, conforme apreciamos a continuación:

##### Artículo 5

*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.*

*d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.*

Las operaciones antes indicadas, relacionadas con el registro de las mismas, obedecen a un deber que debe cumplir el contribuyente. Al respecto, ALVAREZ DÁVILA indica que “los deberes contables tributarios impuestos por la ley serían derivaciones del fin estatal de recaudación tributaria para solventar el gasto público. Desde esa perspectiva, el delito de incumplimiento de los deberes contables tributarios sería también un delito de infracción de un deber”<sup>12</sup>.

Cuando se hace referencia a la pena privativa de la libertad como sanción impuesta por el legislador por la comisión de la conducta antijurídica, ello implica que exista necesariamente el dolo para poder llevar a cabo la misma.

#### 6. ¿Qué es el dolo?

En este contexto, cuando hacemos alusión al término “dolo” en términos genéricos, significa engaño, fraude o simulación.

Al revisar la doctrina imperante, observamos que para el jurista CABANELLAS el dolo se define del siguiente modo: “Constituye dolo la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por ley”<sup>13</sup>. Siguiendo los conceptos del área penal, precisamos que si alguien actúa con dolo, lo hace con conciencia de causa y la voluntad propia para delinquir”<sup>14</sup>.

Inclusive, al tratar de realizar la prueba del dolo, nos percatamos que esta “consiste en acreditar que la conducta típica del contribuyente se ha encaminado conscientemente a burlar los tributos (dolo directo), lo que debe probar la Administración Judicial respectiva, recurriendo a los diversos medios legales de prueba, en especial a instrumentos, testigos, etc., inclusive la información de terceros y los informes de peritos”<sup>15</sup>.

Conforme lo precisa JIMÉNEZ DE ASÚA, “existe dolo cuando se produce un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de

7 PODER JUDICIAL DEL PERÚ. Diccionario jurídico. [http://historico.pj.gob.pe/servicios/diccionario/diccionario\\_detalle.asp?codigo=274](http://historico.pj.gob.pe/servicios/diccionario/diccionario_detalle.asp?codigo=274).

8 Las consecuencias accesorias se encuentran indicadas de manera expresa en el texto del artículo 17 de la Ley Penal Tributaria.

9 BRAMONT-ARIAS, Luis Felipe. “El delito tributario: Criminalización y tipificación”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), N.º 32, junio de 1997, p. 64. [http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev32\\_LFBAT.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf).

10 URQUIZO VIDELA, Gustavo. Los delitos contables, Centro de estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa (CEDPE). [http://www.cedpe.com/centro\\_info/archivos/aiateres/doc05.pdf](http://www.cedpe.com/centro_info/archivos/aiateres/doc05.pdf).

11 Blog que trata sobre investigaciones en fraude. “Los 10 delitos contables más comunes”, publicado el lunes 8 de agosto de 2011. <http://investigaciones-fraude.blogspot.com/2011/08/los-10-delitos-contables-mas-comunes.html>.

12 ALVAREZ DÁVILA, Francisco. “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.ºs 1113, 1114 y 1123”, en Ita lus Esto, pp. 157 y 158. <http://www.itauiesto.com/sobre-la-nueva-estructura-penal-de-los-delitos-tributarios-reflexiones-a-partir-de-las-modificaciones-efectuadas-por-los-decretos-legislativos-nros-1113-1114-y-1123/>.

13 CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario jurídico elemental, 5.ª reimpresión, Buenos Aires: Editorial Heliasta SRL, 1982, p. 105.

14 A esto también se le conoce como “intencionalidad”.

15 SANABRIA ORTIZ, Rubén. “Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios”, 3.ª ed., Lima: Editorial San Marcos, junio de 1997, p. 594.

causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica<sup>16</sup>.

Por su parte, GRISANTI establece como definición de dolo a "la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley prevé como delito"<sup>17</sup>.

El profesor ZAFFARONI indica que "dolo es la voluntad realizadora del tipo, guiada por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, necesarios para su configuración"<sup>18</sup>.

Conforme lo señala MANZINI, se define al dolo como "la voluntad consciente y no coaccionada de ejecutar u omitir un hecho lesivo o peligroso para un interés legítimo de otro, del cual no se tiene la facultad de disposición conociendo o no que tal hecho esta reprimido por la ley"<sup>19</sup>.

Otro autor como COLARTE precisa que el dolo es "aquella conducta manifestada, conociendo que es contraria a la ley, y con la intención de transgredirla ocasionando algún daño"<sup>20</sup>.

Sin embargo, lo que quedará por determinar es si realmente el tipo penal contenido en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, ¿es aplicable exclusivamente solo al contador? y si, además, se requiere que necesariamente exista un perjuicio económico al fisco.

Tengamos en cuenta que "el presente tipo penal no requiere que ocasione un perjuicio fiscal para su consumación. Así, solo es necesario, en términos generales, la realización de la conducta de manera dolosa, es decir, que de acuerdo al rol del agente, este tenga el deber de conocer qué libros y registros contables debe llevar y cómo realizar ello, a fin de no vulnerar la presente norma penal tributaria"<sup>21</sup>.

Por su parte, LUNA-VICTORIA LEÓN nos menciona que "académicamente, se justifica el delito contable dentro de los delitos tributarios, bajo el razonamiento de que el incumplimiento de las normas contables básicas lesiona el bien jurídicamente tutelado que, como se ha anotado, es el proceso de ingresos y egresos del Estado. Conforme a esa concepción, el bien

jurídico se afecta por el solo hecho de no registrar ordenadamente los hechos gravados y esa conducta es per se reprimible porque causaría un mayor perjuicio esperar a que ella tenga como resultado la falta de pago de tributos"<sup>22</sup>.

## 7. La obligación de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos: el artículo 87 del Código Tributario

El Título IV del Código Tributario toma como referencia las obligaciones de los administrados, desarrollando además, en el texto del artículo 87 de dicha norma, un detalle de las obligaciones que estén a su cargo.

Así, de manera específica y con respecto a la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad y/o registros tributarios, el artículo 87 del Código Tributario indica lo siguiente:

### Artículo 87

*Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:*

[...]

4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

*Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente:*

- La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.*
- Para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.*

22 LUNA-VICTORIA LEÓN, César. "Criminalización de las infracciones tributarias. El delito tributario", en Revista del IPDT, N.º 34, julio de 1998, p. 18. [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev34\\_CLYL.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev34_CLYL.pdf).

*Asimismo, en todos los casos las Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago y Resoluciones de Multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria, serán emitidos en moneda nacional.*

*Igualmente el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad; en la forma, plazos y condiciones que esta establezca.*

Nótese que la obligación mencionada en el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario está ligada a los administrados, dentro de los que se encuentran los contribuyentes. No está indicando que sean los profesionales contables los que lleven los libros y/o registros tributarios, por lo que en principio, la conducta antijurídica señalada en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, **no le corresponde aplicar al contador** sino al obligado tributario que es el propio contribuyente.

Adicionalmente a esta norma, se pueden citar otras disposiciones complementarias que hacen referencia a la reglamentación del uso de los libros y/o registros contables. Nos referimos al texto del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, entre otras.

## 8. ¿Qué conductas antijurídicas permitiría que se cometa el delito contable?

Para poder responder a esta pregunta, trataremos de desagregar el tipo penal señalado en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria anotada anteriormente. Demás está indicar que en todas las conductas debe existir dolo o intencionalidad.

### 8.1. El literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

#### "a) Incumpla totalmente dicha obligación".

El tipo penal indicado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria considera como conducta antijurídica, el hecho de incumplir en su totalidad la obligación de llevar libros y/o registros contables, quebrando así el mandato indicado por el numeral 4 del Código Tributario.

Como respuesta al incumplimiento indicado anteriormente respecto del mandato contenido en el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, como un imperativo a cumplir por el contribuyente frente al fisco, su desconocimiento genera la comisión de una infracción tributaria consignada en el numeral 1 del artículo 175 del mismo cuerpo normativo.

Dicha infracción indica lo siguiente:

16 JIMÉNEZ DE ASUA, Luis. *Lecciones de derecho penal*, Biblioteca Clásicos del Derecho, vol. 7, México: Editorial Harla, 1997.

17 GRISANTI AVELLO, Hernando. *Lecciones de derecho penal*, 11.ª ed., Caracas: Editorial Vadell, 1999.

18 ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Derecho penal - Parte general*, Buenos Aires: Editorial Ediar, 2000, pp. 500 y 501.

19 MANZINI, Vincenzo. *Tratado de derecho penal*, vol. 10, México: Editorial Editar, 1961.

20 COLARTE, José. *El dolo - Derecho penal*. <http://josecolarte.blogspot.com/2012/02/el-dolo-derecho-penal.html>.

21 Prometheo, portal de noticias del Círculo de Derecho Administrativo (CDA). "Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114", publicado el 05-01-2003. <http://www.prometheo.cda.org.pe/articulo.php?id=37>.

**Artículo 175.- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos**

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos:

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

[...]

Si frente al incumplimiento antes mencionado ya existe una sanción de tipo tributaria, la cual está representada en una multa equivalente al 0.6 % de los ingresos netos del ejercicio anterior, ¿por qué entonces existe de por medio una sanción de naturaleza penal como la consignada en el literal a) del artículo 1 de la Ley Penal Tributaria?

Como se observa, al penalizar esta conducta se está utilizando al Derecho Penal como *última ratio*<sup>23</sup> o el último elemento a utilizar. Sin embargo, como crítica, se puede mencionar que podría existir un conflicto con la aplicación del principio *non bis in idem*, por cuanto una misma conducta no puede ser sancionada dos veces y ello se manifiesta al existir una sanción tributaria y una sanción de tipo penal.

Coincidimos con PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA cuando precisa lo siguiente:

[...] el inciso a) del artículo 5 que menciona el hecho de incumplir totalmente con la obligación de llevar libros y registros contables, debe vincularse al caso de haberlo hecho maliciosamente con el afán de entorpecer la fiscalización y a la larga ocultar hechos gravados. Solo así tendría sentido su inclusión en una norma penal como delito de defraudación. Debe existir un daño directo al derecho social de los individuos de conservar intacto el Erario (bien jurídico tutelado). Sino, estaríamos ante la presencia tan solo de contravenciones, tanto en el inciso a) como en el inciso b) del artículo 5, pues como ya se viera *up supra*, la contravención es la infracción que perturba el orden de la actividad administrativa tendiente a materializar los derechos individuales y sociales de los individuos (léase labor de fiscalización). Recuérdese que el Código Tributario nacional en diversos numerales del artículo 175 ya menciona estas infracciones (contravenciones) consideradas como delitos en los incisos a) y b) del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 813. Así, el numeral 1 del artículo 175 menciona el hecho de omitir llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes; el numeral 2 recoge el omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores; el numeral 4 señala el caso de llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad

23 También se le conoce en el derecho penal como el "Principio de Intervención Mínima".

y otros registros contables (que implica evidentemente el no anotar)<sup>24</sup>.

Por su parte, LUNA-VICTORIA precisa que "en cualquier caso, queda claro que el delito contable persigue la conducta de esos órganos<sup>25</sup> y no la de los profesionales (contadores) encargados de la asesoría o del registro de las operaciones, salvo que actuando dolosamente puedan ser involucrados como coautores, instigadores cómplices o partícipes"<sup>26</sup>.

Tengamos presente que "el delito solo podrá ser atribuido a título de autor a aquel gerente que, de acuerdo a la normatividad tributaria, tenga la obligación de llevar libros y registros contables. En caso de ser persona jurídica, la autoría del delito recaerá sobre aquel miembro del órgano de dirección que tenga asignado el cumplimiento de dicho deber como representante de la persona jurídica ante la Administración Tributaria"<sup>27</sup>.

Por último, CHANG KCOMT precisa que "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 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"<sup>28</sup>.

**8.2. El literal b) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria****"b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables"**

El tipo penal indicado en el literal b) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, considera como conducta antijurídica, el hecho que no hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables. En este punto podemos desagregar cada uno de los componentes de este tipo penal.

24 PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco Manuel. "Apuntes sobre la vigencia y límites del llamado 'delito contable'", en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), vol. 32, junio de 1997, editada en junio de 1998, p. 45.

25 Aquí el autor hace referencia al directorio en las sociedades anónimas y los gerentes en las demás sociedades o empresas.

26 LUNA-VICTORIA LEÓN, César. Ob. cit., p. 19.

27 Prometheo, portal de noticias del Círculo de Derecho Administrativo (CDA). Ob. cit.

28 CHANG KCOMT, Romy A. "El delito contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria peruana: breve análisis de los delitos de peligro", en Foro Jurídico, revista editada por los estudiantes de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N.º 12, año 2013, pp. 120 y 121.

Así, bajo el término "actos", podemos incluir a manera de ejemplo, el registro de los contratos celebrados por la empresa, como puede ser un arrendamiento de bienes, un mutuo de dinero, la contratación de un comercial por parte de una compañía de publicidad, la contratación de un especialista en investigación de mercados, entre otros.

En lo que respecta al concepto de "operaciones", podemos incluir en este concepto a las cobranzas que corresponde realizar por servicios prestados a clientes, o la retribución que se debe cobrar por la transferencia de una existencia, el control de la depreciación sobre los activos fijos que están relacionados con la generación de ingresos, etc.

Con relación al término "ingresos", se puede incluir en este concepto a los montos de dinero que se devengan a consecuencia de la transferencia de un bien. O también en el caso de la percepción de ingresos extraordinarios por parte de un generador de rentas empresariales, que se generan por la recepción de dinero por el cobro de una penalidad.

AVALOS PACHECO precisa con respecto a la responsabilidad del contador público, lo siguiente: "Así señala en el numeral que en los libros y/o registros se deberán registrar las actividades u operaciones que se vinculan con la tributación; debe observarse que si bien la obligación recae directamente en el deudor tributario es responsabilidad del Contador Público el cumplimiento de dicha obligación"<sup>29</sup>.

Las operaciones antes indicadas, relacionadas con el registro de las mismas, obedecen a un deber que debe cumplir el contribuyente. Al respecto, ALVAREZ DÁVILA indica que "los deberes contables tributarios impuestos por la ley serían derivaciones del fin estatal de recaudación tributaria para solventar el gasto público. Desde esa perspectiva, el delito de incumplimiento de los deberes contables tributarios sería también un delito de infracción de un deber"<sup>30</sup>.

Es pertinente indicar que este tipo de delito tiene su correlato en una infracción tributaria señalada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario, que considera como infracción lo siguiente: "Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o

29 AVALOS PACHECO, Milagros. "El contador público y su responsabilidad civil y/o penal en ejercicio de sus funciones en el Perú", en Quipucamayoc, 2003, primer semestre, pp. 94-98.

30 ALVAREZ DÁVILA, Francisco. "Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.º 1113, 1114 y 1123", en Ita Ius Esto, pp. 157 y 158. <http://www.itaiusesto.com/sobre-la-nueva-estructura-penal-de-los-delitos-tributarios-reflexiones-a-partir-de-las-modificaciones-efectuadas-por-los-decretos-legislativos-nros-1113-1114-y-1123/>.

actos gravados, o registrarlos por montos inferiores”.

### 8.3. El literal c) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

**“c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables”.**

El tipo penal indicado en el literal c) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, considera como conducta antijurídica, el hecho que se realicen anotaciones de cuentas, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.

En este caso queda descartada como conducta antijurídica el hecho que por un descuido negligente no se hubiera anotado información en los libros, ya sea por equivocación sin tener una carga de tipo dolosa.

En la doctrina nacional observamos que PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA indica que “en los incisos c) y d) del artículo 5, existe en primer lugar un acto de anotación ‘falsa’, lo cual de por sí ya se está castigando por su connotación de conducta irregular o fraudulenta y en segundo lugar un acto de ‘destrucción u ocultamiento’ de libros, registros o documentos relacionados con la tributación. Ambos casos conllevan irregularidades que el legislador considera punibles pero que no necesariamente van a conllevar a su vez un no pago de tributos. Indudablemente debe probarse aquí también el dolo del sujeto activo, es decir sí, por ejemplo, no se destruyeron los libros por negligencia, al ser incinerados con otros enseres, o por una orden mal tomada por un empleado, a pesar de que la posibilidad de una revisión de dichos libros por parte del Fisco no había prescrito, de acuerdo a las reglas del Código Tributario”<sup>31</sup>.

Se requiere necesariamente que exista dolo por parte del contribuyente y, en el caso del que anota la información en los registros, un conocimiento cabal de lo que está haciendo, lo cual determina que se actuó con dolo.

Es pertinente indicar que este tipo de delito tiene su correlato en una infracción tributaria señalada en el numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario, que considera como infracción lo siguiente: “Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT”.

### 8.4. El literal d) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

**“d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación”.**

El tipo penal indicado en el literal d) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, considera como conducta antijurídica, el hecho que se destruya u oculte parcialmente los libros y/o registros contables o también los documentos fuente que son el sustento para respaldar los registros.

Es pertinente indicar que este tipo de delito tiene su correlato en una infracción tributaria señalada en el numeral 2 del artículo 177 del Código Tributario, que considera como infracción lo siguiente: “Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar las obligaciones tributarias, antes de los cinco (5) años o de que culmine el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor”.

## 9. ¿Cuándo nos encontramos ante el autor, el partícipe, el cómplice o el instigador en los delitos contables?

Tarea difícil pero no complicada es la revisión de los hechos para poder identificar a quien le corresponde la condena penal.

### 9.1. El autor

En el caso del autor, se aprecia que el hecho punible lo comete directamente el autor del delito. Específicamente, en el caso del delito contable corresponderá verificar la existencia de dolo y no de un simple error. Por la propia disposición de la norma, en el caso del literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria corresponderá aplicar la pena al propio contribuyente, que es el obligado a llevar los libros y/o registros contables.

Lo antes indicado determina necesariamente que las actuaciones se realizan con conocimiento de causa.

En los otros literales del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria será considerado autor el contador, siempre que se demuestre que hubo dolo en su actuación.

#### 9.1.1. El autor mediato

En este caso, aquella persona que coacciona, amenaza u obliga a otra para que cometa el hecho punible. Puede ser el caso de un gerente que amenaza con el despido al contador si es que este no cumple con disminuir bajar la carga impositiva de la empresa.

Esta figura también podría darse en el caso de que existe error o engaño de parte

del gerente al contador, al entregarle información falsa, para que este cumpla con el registro de los libros y/o registros, con el consiguiente problema que el sustento no es válido y, por ende, se genera una información “maquillada” destinada al menor pago de tributos al fisco.

Nótese que en este tipo de delito no es necesario que se cumpla con el pago de los tributos, toda vez que basta el simple hecho de realizar las anotaciones en la contabilidad, lo cual podría ser hasta un acto preparatorio pero punible.

#### 9.1.2. El autor inmediato

El autor inmediato es aquel que realiza directamente la conducta antijurídica sancionada penalmente. En este caso, podría tratarse de un gerente que tiene la profesión contable y que él mismo ejecuta las acciones relacionadas con el registro de información falsa, dentro de los parámetros indicados en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria.

### 9.2. El partícipe

Es la persona que colabora con el autor en la ejecución del tipo penal sancionado como delito contable. En este caso, se pueden presentar dos figuras: la primera de ellas es el instigador, y la segunda es el cómplice.

#### 9.2.1. El instigador

En el caso del instigador, conforme lo indica el texto del artículo 24 del Código Penal, se indica que es la persona que dolosamente determina a otro a cometer el hecho punible, motivo por el cual será reprimido con la pena que corresponde al autor.

Podría ser el gerente que le indica al contador que incremente los gastos y considere operaciones no reales, con la idea de reducir los ingresos afectos al pago del impuesto a la renta.

#### 9.2.2. El cómplice

Aquí necesariamente debe existir un apoyo de tipo doloso a favor de la persona que comete el hecho antijurídico sancionado penalmente.

Conforme lo indica el texto del artículo 25 del Código Penal, se regula la complicidad primaria y la secundaria.

En el caso de la complicidad primaria, se menciona lo siguiente: “El que, dolosamente, preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, será reprimido con la pena prevista para el autor”.

En el caso de la complicidad secundaria, se menciona lo siguiente: “A los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena”.

<sup>31</sup> PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco Manuel. Ob. cit., p. 46.