

Contenido

INFORME ESPECIAL	El delito de contabilidad paralela: ¿cuándo se configura?	I-1
	Devolución del saldo a favor del exportador en servicios de hospedaje: aplicación práctica	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Aspectos generales del Régimen de Retenciones del IGV	I-11
	Condiciones para el acogimiento al beneficio del IGV Justo	I-15
	¿Se vulnera el derecho de defensa con la sola notificación al buzón electrónico?: a propósito de la STC N.º 03394-2021-PA/TC	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Obligación de retener	I-23
INFORME DE SUNAT	¿En qué categoría de renta se imputan los ingresos de los "influencers"?	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Reparo por gastos de movilidad	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

El delito de contabilidad paralela: ¿cuándo se configura?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La Ley N.º 31501 - 3. El delito de contabilidad paralela - 4. ¿Cuál es el bien jurídico penalmente protegido? - 5. El tipo penal - 6. Los sujetos del delito - 7. La conducta típica - 8. ¿Se presenta la Ley Penal en blanco? - 9. Elemento subjetivo - 10. ¿Es necesaria la consumación? - 11. ¿Quiénes intervienen en el delito de contabilidad paralela? - 12. ¿Cuál es la penalidad aplicable? - 13. ¿Se puede presentar concurso de delitos?

RESUMEN

Recientemente se ha publicado la Ley N.º 31501, por medio de la cual se ha modificado el texto del Código Penal, incrementando las penas por los delitos de administración fraudulenta, al igual que el de contabilidad paralela. Cabe precisar que ambos delitos se encuentran enmarcados dentro de los delitos relacionados con el fraude en la administración de las personas jurídicas. La duda que puede surgir es si estos delitos tienen alguna vinculación con el tema tributario, habida cuenta que existe la Ley Penal Tributaria que considera el delito de defraudación tributaria al igual que el delito contable.

Palabras clave: contabilidad paralela / administración fraudulenta / delito contable / fraude / defraudación tributaria / pena de cárcel

Recibido: 08-07-2022

Aprobado: 09-07-2022

Publicado en línea: 15-07-2022

ABSTRACT

Law No. 31501 has recently been published, by means of which the text of the Penal Code has been modified, increasing the penalties for the crimes of fraudulent administration, as well as parallel accounting. It should be noted that both crimes are framed within the crimes related to fraud in the administration of legal persons. The doubt that may arise is whether these crimes have any connection with the tax issue, given that there is a Criminal Tax Law that considers the crime of tax fraud the same as the accounting crime.

Keywords: parallel accounting / fraudulent administration / accounting crime / fraud / tax fraud / prison sentence

Title: The crime of parallel accounting: when is it configured?

1. Introducción

Los delitos vinculados al fraude en la administración de las personas jurídicas se encuentran consignados en el Capítulo VI del Título V del Código Penal, que comprende a los delitos contra el patrimonio.

De manera específica, se consigna en el artículo 198 del Código Penal al delito de administración fraudulenta y en el artículo 199 se regula el delito de contabilidad paralela.

En días pasados, se ha publicado la Ley N.º 31501, por medio de la cual se ha modificado la pena privativa de libertad que

contenían estos delitos, incrementando el número de años de cárcel para quienes los hayan cometido. Cabe precisar que estos delitos ya existían antes de la publicación de esta norma.

La duda que se ha presentado en los últimos días, a raíz de estas modificatorias, es si estos delitos tienen alguna vinculación con el tema tributario, habida cuenta que existe la Ley Penal Tributaria que considera el delito de defraudación tributaria al igual que el delito contable.

El motivo del presente informe es analizar el delito de contabilidad paralela y ver si tiene alguna relación con los delitos consignados en la Ley Penal Tributaria, como es el caso del delito contable, sobre todo si es posible la consumación de ambos delitos y ver si es aplicable el concurso de delitos.

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

2. La Ley N.° 31501

El pasado miércoles 29 de junio del 2022 se publicó en el diario oficial *El Peruano* el texto de la Ley N.° 31501¹, por medio de la cual se efectuaron varias modificaciones al texto del Código Penal². De manera específica, se han incrementado las penas de los delitos de **administración fraudulenta** al igual que en el caso del delito de **contabilidad paralela**.

En el caso del **delito de administración fraudulenta**, consignado en el artículo 198 del Código Penal, la pena privativa de libertad era no menor de un (1) año ni mayor de cuatro (4) años. Con la modificatoria, ahora la pena privativa de libertad sería no menor de dos (2) años ni mayor de cinco (5) años.

En el caso del **delito de contabilidad paralela**, que está regulado en el artículo 199 del Código Penal, la pena privativa de libertad era no mayor de un (1) año y con sesenta (60) a noventa (90) días multa. Con la modificatoria, ahora la pena privativa de libertad sería no menor de dos (2) años ni mayor de cinco (5) años y con ciento ochenta (180) a trescientos sesenta y cinco (365) días multa.

Es necesario indicar que el legislador, al haber efectuado modificaciones a los delitos antes señalados y cuya pena ha sido incrementada, permite dar un mensaje a los posibles autores de la conducta delictiva, a efectos de que evalúen la gravedad de la sanción que les sería aplicada si es que se materializa la consumación del delito.

Con la descripción de los comportamientos en el tipo penal, el legislador indica a los ciudadanos qué comportamientos están prohibidos y espera que, con la conminación penal contenida en los tipos, los ciudadanos se abstengan de realizar la conducta prohibida³.

No olvidemos que estos temas también pueden tener relación indirecta con los alcances de la Ley N.° 30424⁴, Ley que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas por el delito de cohecho activo transnacional, sobre todo si las empresas pueden poner en marcha medidas de prevención para evitar su ocurrencia, como sería el caso de algún estudio de *criminal compliance* en materia penal.

3. El delito de contabilidad paralela

Al efectuar una revisión del texto del artículo 199 del Código Penal, se aprecia la tipificación del delito de contabilidad paralela.

Dicho texto menciona lo siguiente:

Artículo 199.- Contabilidad paralela

El que, con la finalidad de obtener ventaja indebida, mantiene contabilidad paralela distinta a la exigida por la ley, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Sobre la contabilidad paralela, la especialista CARDOZA indica que es “la coexistencia de un sistema contable oficial (o legal como lo llama la Ley Penal) y, paralelamente, uno o más sistemas contables que podríamos convenir en llamar ilegales usado para almacenar datos relativos a los pagos ilícitos y para per-

1 Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.° 31501, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-modifica-el-codigo-penal-a-fin-de-fortalecer-la-luch-ley-n-31501-2081735-1/>.

2 Si se desea revisar el texto completo del Código Penal, se debe ingresar al siguiente enlace web: <https://lpderecho.pe/codigo-penal-peruano-actualizado/>.

3 PEÑA GONZÁLES, Oscar y ALMANZA ALTAMIRANO, Frank. Teoría del delito. Manual práctico para su aplicación en la teoría del caso, p. 137. <https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/06/Teoria-del-delito.pdf>.

4 Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.° 30424, se debe ingresar al siguiente enlace web: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-regula-la-responsabilidad-administrativa-de-las-pers-ley-n-30424-1370638-1/>.

mitir comunicaciones secretas entre los ejecutivos y empleados envueltos en la trama legal”⁵.

A continuación, procuraremos desarrollar un análisis de este delito, para posteriormente revisar si tiene o no vinculación con el delito contable que está regulado en la Ley Penal Tributaria.

4. ¿Cuál es el bien jurídico penalmente protegido?

Cuando se hace mención al bien jurídico protegido, lo que se observa es que el Estado busca cautelar que no se produzcan situaciones o hechos que puedan dejar sin efecto esta defensa.

Por ello, bajo la óptica del delito, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger, de allí que resulte necesaria la figura del **bien jurídicamente tutelado**, el cual, en el caso del delito de contabilidad paralela, se busca que en el caso de aquellas empresas obligadas a llevar una contabilidad de acuerdo a exigencias de ley no lleven una contabilidad adicional.

Lo que debe precisarse es que este delito no sanciona el hecho de no llevar contabilidad, sino más bien que existiendo una contabilidad en donde se registra información que sirve de sustento para el desarrollo de las actividades de las empresas, se presente la figura de una contabilidad alterna o paralela, en la cual se muestre información que no coincide con la contabilidad real y oficial.

Asimismo, con la información de la contabilidad que no refleja la realidad, es posible encubrir ingresos, ocultar operaciones, presentar a la empresa a terceros en una situación que impida alguna intervención, por ejemplo, de cobranzas o supervisión de los organismos como la Superintendencia de Mercado de Valores, la Unidad de Inteligencia Financiera o la propia SUNAT, entre otros.

Pero ¿qué es lo que finalmente se busca proteger?

En el caso del delito de contabilidad paralela, observamos que, en la regulación del Código Penal, el mismo está insertado dentro del capítulo VI, que regula el **Fraude en la administración de personas jurídicas**, el cual está sistemáticamente dentro del Título V que regula los **Delitos contra el patrimonio**.

De esta forma, nos percatamos que, dentro del bien jurídicamente protegido, **¿estaría el patrimonio de las personas jurídicas?**

En realidad, si ahondamos un poco más en detalle, apreciamos que lo que se busca es evitar que las empresas y los diferentes agentes económicos tengan información no confiable que se sustente en su contabilidad.

Recordemos que la contabilidad refleja las operaciones llevadas a cabo por las empresas y constituye una fuente de información acerca de la operatividad misma de ella, es útil para la toma de decisiones, ya sean de compra de bienes, operaciones de inversión, financiamiento, apalancamiento financiero, transferencia de bienes, reorganización de sociedades, pago de tributos, entrega de dividendos, entre otras múltiples utilidades.

De esta forma, si la información que es proporcionada a los agentes económicos, a la propia empresa, al Directorio o los accionistas, resulta no real por existir una contabilidad paralela, se pierde confianza en la misma.

Así, el bien jurídicamente protegido sería la confianza que los agentes económicos y la propia empresa tienen sobre la información que muestre la contabilidad de la empresa, sobre todo para poder tomar decisiones acordes al giro del negocio y la actuación de la empresa.

En este sentido, coincidimos con lo expuesto por GARCÍA CAVERO cuando menciona que “el bien jurídicamente penalmente

5 CARDOZA, Angie. Contabilidad paralela. <https://es.scribd.com/document/384162490/Contabilidad-paralela>.

protegido estará constituido, por lo tanto, por la confianza de los diversos agentes económicos en que la contabilidad de la persona jurídica refleje efectivamente sus actividades económicas y su situación financiera”⁶.

5. El tipo penal

Cuando se hace mención al tipo penal, se alude a la descripción de una conducta antijurídica que es sancionada por ley. Por ello, para poder imponer una sanción es necesario que exista la tipificación de la conducta que debe ser castigada.

De acuerdo con GÓMEZ RAMÍREZ, “se entiende por tipo legal, la descripción de cada uno de los actos acciones u omisiones que la ley penal considera delictivos”⁷.

No sería correcto que se sancione una conducta que no se encuentra descrita o tipificada en el tipo legal. Así, apreciamos que sería aplicable el aforismo romano *nullum crimen, nulla poena sine previa lege*, el cual se puede traducir como “ningún delito, ninguna pena sin ley previa”.

En este sentido, si las normas de naturaleza societaria, legal, tributaria u otras obligan a una empresa a llevar contabilidad, ello determina que es el cumplimiento de una obligación y permitirá a la organización contar con información fehaciente, valedera, confiable y que sirve de base para la toma de diversas decisiones de que la empresa requiera para su normal desarrollo en sus actividades.

En este sentido, si la contabilidad es llevada correctamente respetando las reglas y principios contables, al igual que la normatividad legal o reglamentaria lo determine, será válida para los distintos agentes económicos, los accionistas, el directorio, inclusive la Administración Tributaria, toda vez que contarán con información útil para poder continuar con sus actividades.

En este sentido, podría parecer que si la contabilidad es llevada de manera paralela y existan mecanismos de opacidad, vinculados con el ocultamiento de ingresos, operaciones, ventas no declaradas, entre otras situaciones, implicaría calificar este delito como una infracción al deber de informar, ya sea a los órganos internos de la empresa, a los accionistas, a los agentes económicos externos a la misma, entre otros.

Sin embargo, entrando a un análisis más detallado y considerando que el deber de informar es necesario, en la medida de que la contabilidad sea una herramienta que es utilizada para poder tomar decisiones adecuadas, resulta prioritario que la situación patrimonial de la empresa sea lo más transparente, además de ser fiable, lo que determina que sea una condición indispensable para poder permitir el ejercicio pleno y libre en las actividades económicas, lo que evidencia más bien que si existe una contabilidad paralela, habría mayores indicios para poder calificar como **delito de dominio**.

Por su parte, el profesor GARCÍA CAVERO indica sobre este punto que “hay que entender al delito de contabilidad paralela como un delito de dominio que podría imputarse a todo agente económico (en el caso de la persona jurídica, a sus órganos o representantes) que se organiza libremente en el sistema económico”⁸.

6. Los sujetos del delito

Lo primero que debemos identificar es que el delito de contabilidad paralela calificaría como un **delito especial** y no un delito común, toda vez que al existir normatividad legal en la que se les exija a las empresas a llevar contabilidad, se estaría

limitando la comisión del delito únicamente a las personas que se encuentran obligadas a llevar contabilidad.

¿Por qué no puede ser un delito común?

La respuesta sería por el hecho de que no cualquier persona está obligada a llevar contabilidad.

Como ejemplos, en donde se indica la obligatoriedad de llevar contabilidad a las empresas, podríamos citar lo siguiente:

- Los artículos 34 al 49 de la Sección Tercera del Código de Comercio que tiene como título “De los Libros y de la contabilidad del Comercio”.
- El artículo 302 de la Ley General de Sociedades, el cual indica que “Las sociedades civiles deberán llevar las actas y registros contables que establece la ley para las sociedades mercantiles”.
- El artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, que hace mención a la contabilidad que deben llevar los contribuyentes de dicho impuesto.

Como se observa, la exigencia de llevar contabilidad recae en las personas jurídicas, pero estas no cometen delitos sino las personas naturales, por lo que en la identificación del sujeto que debe cumplir con el llevado de la contabilidad sería el representante legal o sus administradores.

En palabras de GARCÍA CAVERO, apreciamos que “el sujeto pasivo del delito de contabilidad paralela es indeterminado, ya que la conducta típica tiene lugar en un ámbito previo a cualquier afectación patrimonial concreta. Queda claro que el mantenimiento de una contabilidad paralela termina por defraudar finalmente a alguien, pero en la medida que esa defraudación se produce en un momento posterior (con la realización de actos de disposición concreta con base en los datos económicos que refleja la contabilidad), no es posible identificar intereses específicos lesionados por el solo hecho de llevar una contabilidad paralela. En ese sentido, podría decirse que el sujeto pasivo es, en general, toda persona que tiene interés en conocer la situación económica-financiera de una persona jurídica”⁹.

7. La conducta típica

En el caso de la conducta típica, nos estamos refiriendo a la tipicidad, lo que equivale a decir si la conducta de un investigado calza perfectamente con la descripción formulada en el tipo penal.

En el caso específico del delito de contabilidad paralela, se requiere que exista necesariamente una contabilidad exigida por las leyes, la cual es utilizada por las empresas para poder continuar con el desarrollo de sus actividades. Pero, en el caso de la contabilidad paralela, esta no es pública, es oculta, tiene elementos que determinan la opacidad de las operaciones.

De este modo, para que se pueda presentar la comisión del delito de contabilidad paralela, es pertinente indicar que los directores, el representante legal, los accionistas, las instituciones que requieren revisar la contabilidad de la empresa, el Estado mismo o inclusive la SUNAT, requieran realizar alguna operación con la empresa y se ven perjudicados por realizar la consulta a la contabilidad, la que no refleja la realidad de los hechos, toda vez que se ha procurado obtener alguna ventaja financiera al presentar datos no fidedignos.

Indirectamente, al existir una contabilidad doble, el administrador de la empresa, o el encargado al interior de la misma encargado de llevar la contabilidad, lo que ha procurado es presentar una aparente situación patrimonial ventajosa no acorde con la empresa.

6 GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico. Parte especial I*, 2.ª ed., Lima: Instituto Pacífico SAC, 2016, p. 486.

7 GÓMEZ RAMÍREZ, Nola. *Análisis de los principios del derecho penal*, p. 14. <http://bdigital.ula.ve/storage/pdf/crim/v32n1/articulo4.pdf>.

8 GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico*, ob. cit., p. 487.

9 *Ibidem*, p. 488.

Frente a estos hechos, consideramos que estamos frente a un **delito de peligro abstracto**, habida cuenta que existe toda una conducta elaborada y que tiene como estrategia poder brindar un engaño a terceros sobre la situación patrimonial de la empresa.

En ese punto, CERDA TRUJILLO precisa con respecto a los delitos de peligro abstracto, que “los de peligro abstracto en cambio, son aquellos que la ley presume, por el solo hecho de realizar una acción, que se ha puesto en peligro el bien jurídico tutelado”¹⁰.

En este punto, apreciamos la opinión de MADRIGAL NAVARRO, quien precisa que “los delitos de peligro abstracto son siempre delitos de mera actividad cuya punición descansa en la peligrosidad general de la acción típica para un determinado bien jurídico, según la valoración del legislador”¹¹.

De este modo, bastaría solamente que exista la contabilidad paralela dentro de la empresa, independientemente que se hubiera utilizado la misma para obtener ventajas, para que se configure la tipicidad de la conducta contraria a derecho.

Por su parte, IRUPÉ ALVA señala lo siguiente:

El primer aspecto que conviene precisar es que el tipo penal del delito de contabilidad paralela está configurado mediante una realización iterativa.

En este sentido, no tendrá lugar un nuevo delito cada vez que el autor del delito realice un asiento o un registro contable en su contabilidad paralela, sino que se considerará un solo delito. En efecto, el tipo penal engloba el desvalor de la conducta global y no la realización de cada operación contable de manera paralela a la contabilidad formal. No hay varios delitos de contabilidad paralela, sino un solo. Muy distinto es el caso si se trata de contabilidades de ejercicios económicos distintos, pues en estos casos sí habrá varios delitos diferenciados típicamente, los cuales podrían presentarse incluso en relación de continuidad. El delito de contabilidad paralela puede entrar en concurso con otros delitos que castigan la inobservancia de ciertas disposiciones contables legalmente establecidas.

En primer lugar, cabe mencionar los casos referidos al incumplimiento de las normas contables que establecen las leyes y reglamentaciones tributarias. Estas infracciones constituyen el núcleo de prohibición del delito tributario contable tipificado en el artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 813¹².

8. ¿Se presenta la Ley Penal en blanco?

Debemos tener en consideración que, en la descripción del tipo legal contenido en el artículo 199 del Código Penal —que regula el delito de contabilidad paralela—, se indica que debe existir una contabilidad paralela distinta a la exigida por la ley.

Lo que permitiría observar que existe de por medio la contabilidad oficial y aparte una contabilidad que refleja otra información.

Cuando en el texto se hace referencia a la contabilidad que es exigida por ley, se alude a normas que tengan rango de ley¹³ y que indiquen expresamente la contabilidad que deban llevar las empresas.

Aquí lo que se aprecia es que la normatividad penal no indica de manera expresa qué tipo de norma es la que regula la contabilidad, motivo por lo que nos encontramos ante una situación en la que se observa una remisión a otros cuerpos normativos, lo que claramente se trata de un supuesto de ley penal en blanco.

10 CERDA TRUJILLO, Viviana. “Conflicto de constitucionalidad en los delitos de peligro abstracto”, Chile: Universidad Católica de la Santísima Concepción, Facultad de Derecho, 2015, p. 3. <http://repositoriodigital.ucsc.cl/bitstream/handle/25022009/1238/viviana%20Cerde%20Trujillo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

11 MADRIGAL NAVARRO, Javier. “Delitos de peligro abstracto. Fundamento, crítica y configuración normativa”, en Revista Judicial (Costa Rica), N.º 115, marzo del 2015, p. 171. https://escuelajudicialpji.poder-judicial.go.cr/Archivos/documentos/revs_juds/revista_115/pdfs/O10delitos.pdf.

12 ALVA, Irupé. Contabilidad paralela. <https://es.scribd.com/document/409660643/contabilidad-paralela>.

13 En este punto podríamos hacer mención a la normatividad que exige el llevado de libros o registros contables, como es el caso de la Ley General de Sociedades, el Código de Comercio, la normatividad vinculada a la Superintendencia de Mercado de Valores, al igual que la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros dispositivos.

Observamos que “desde la perspectiva de la doctrina, la ley penal en blanco es una norma en la que se indica la sanción aplicable a una conducta típica, pero no se describe completa y detalladamente el supuesto de hecho ni las conductas prohibidas”¹⁴.

Por su parte, MEINI indica que “se admite la existencia de tipos de resultado cortado en los que el autor busca un resultado independiente de él. Es el caso de la contabilidad paralela que, según el artículo 199 del CP, debe realizarse con la finalidad de obtener ventaja indebida. Los tipos que contienen elementos subjetivos de tendencia interna trascendente se consuman con el primer acto sin que sea necesario que se logre el segundo (en los casos de tipos mutilados de dos actos) o el resultado que se pretende (en los tipos de resultado cortado).

La tipicidad del comportamiento se alcanza en la medida en que se actúe con la mencionada tendencia”¹⁵.

Con respecto a este tema, REYNA ALFARO precisa que “en este orden de ideas, la Ley Penal en Blanco se ha constituido en una de las técnicas más eficaces; siendo aceptada por la doctrina penal mayoritaria en el entendimiento que su utilización no implica una singular afectación al Principio de Legalidad”¹⁶.

9. Elemento subjetivo

Nadie niega que el delito de contabilidad paralela implica necesariamente una carga de intencionalidad, lo que lo convierte en un delito doloso.

Pese a ello, debemos tener en consideración que el tipo penal precisa que la finalidad de la contabilidad paralela sea precisamente el obtener una ventaja de tipo indebida. De este modo, nos percatamos que la contabilidad que está orientada a generar información en cumplimiento de las normas legales, tal como se señaló en el numeral anterior, no generaría la comisión del delito materia de análisis.

Por el contrario, si se tratara de una situación en la que la contabilidad ha sido elaborada de tal manera que se procura obtener una ventaja indebida, en perjuicio de la propia empresa o de terceros que se encuentren vinculados a ella, es que aparecerá la posibilidad de castigar esta conducta.

En este orden de ideas, debemos indicar que GARCÍA CAVERO menciona que “la prohibición no está referida, por tanto, a cualquier incumplimiento de las normas que regulan la contabilidad de las personas jurídicas, sino solo a aquellas que procuran una ventaja indebida en perjuicio de la persona jurídica o de terceros vinculados a ella. Con esta configuración del tipo subjetivo se limita considerablemente la posibilidad de castigar este delito a título de dolo eventual”¹⁷.

10. ¿Es necesaria la consumación?

Al haber indicado en líneas anteriores que el delito de contabilidad paralela califica como un delito de peligro abstracto, ello no determina que exista de por medio ningún resultado concreto que se pueda mostrar.

Lo expresado en el párrafo anterior significa que solo debe presentarse la acción misma del llevado de la contabilidad paralela, la que no es la oficial y que sea capaz de mostrar una situación económica de la empresa que no tenga relación con la realidad.

14 ZEGARRA MORALES, Gretta Fiorella. La aplicación de la ley penal en blanco en el Perú: Rol del organismo de evaluación y fiscalización ambiental y el Ministerio Público, Tesis para optar el título profesional de abogada. Lima: Universidad Antonio Ruiz de Montoya, Facultad de Ciencias Sociales, 2019, p. 116. https://repositorio.uarm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12833/2086/Zegarra%20Morales%2c%20Gretta%20Fiorella_Tesis_Licenciatura_2019.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

15 MEINI, Iván. Lecciones de derecho penal. Parte general. Teoría jurídica del delito. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p. 79. <https://abogacia.pe/wp-content/uploads/2020/05/Lecciones-de-derecho-penal-con-sello.pdf>.

16 REYNA ALFARO, Luis Miguel. Derecho penal y la ley en blanco: Algunos apuntes sobre la problemática de la técnica del reenvío en las legislaciones penales europeas a propósito de la normatividad comunitaria, en Revista Themis, N.º 41, p. 331.

17 GARCÍA CAVERO, Percy. Derecho penal económico, ob. cit., p. 490.

De este modo, lo mínimo que se exigiría es que exista de por medio idoneidad de la información de la contabilidad paralela, que impida mostrar una situación financiera o monetaria real del negocio empresarial.

11. ¿Quiénes intervienen en el delito de contabilidad paralela?

Para poder dar respuesta a esta consulta, primero debemos analizar dentro de las empresas quién es la persona que tiene poder de dominio y que da cumplimiento al mandato de llevar contabilidad.

Por ello, es importante revisar el texto del artículo 27 del Código Penal, el cual precisa lo siguiente:

Artículo 27.- Actuación en nombre de otro

El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero sí en la representada.

Aquí observamos que en el caso de una persona jurídica, quien podría ser considerado como el autor de este delito, puede ser el representante legal, ya que cuenta además con un poder de dominio respecto de la obligación de llevar la contabilidad.

Eventualmente, puede ser incluido el contador al igual que el gerente, pero en casos en los cuales se presente la figura del instigador o cómplice. Lo antes mencionado podría ser de alcance también al socio.

No olvidemos que “se trata de un delito de naturaleza dolosa, es decir, el sujeto activo tiene conciencia y voluntad de realizar la conducta típica. El sujeto activo sabe que ha confeccionado y/o elaborado una doble contabilidad, sobre un periodo económico, dando lugar a una realidad contable que no corresponde con la realidad de las cosas. Además, un elemento subjetivo del tipo, el ánimo de lucro, tal como se deduce del mismo artículo, que indica: “con la finalidad de obtener ventaja indebida”¹⁸.

12. ¿Cuál es la penalidad aplicable?

En el caso del **delito de contabilidad paralela**, que está regulado en el artículo 199 del Código Penal, antes de la modificatoria realizada por la Ley N.º 31501, la pena privativa de libertad era no mayor de un (1) año y con sesenta (60) a noventa (90) días multa.

Con la modificatoria, efectuada por la Ley N.º 31501, ahora la pena privativa de libertad sería no menor de dos (2) años ni mayor de cinco (5) años y con ciento ochenta (180) a trescientos sesenta y cinco (365) días multa.

Nótese que en el presente precepto normativo se hace mención a dos tipos de sanciones, una relacionada con:

- **la pena privativa de la libertad**, que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel; y
- **los días multa**, que es otra sanción cuya naturaleza es de tipo pecuniaria.

No olvidemos que el texto del artículo 41 del Código Penal determina que la pena de multa obliga al condenado a pagar al Estado una suma de dinero fijada en días multa.

El importe del día-multa es equivalente al ingreso promedio diario del condenado y se determina atendiendo a su patrimonio, rentas, remuneraciones, nivel de gasto y demás signos exteriores de riqueza.

En adición a lo indicado anteriormente, observamos que el texto del artículo 43 del Código Penal precisa que el importe del

día-multa no podrá ser menor del veinticinco por ciento (25 %) ni mayor del cincuenta por ciento (50 %) del ingreso diario del condenado cuando viva exclusivamente de su trabajo.

13. ¿Se puede presentar concurso de delitos?

Para saber si resultaría aplicable la figura del concurso de delitos, lo primero que debemos analizar es si se trata de un supuesto de unidad de acción, o si se trata de una pluralidad de hechos.

El maestro VILLAVICENCIO TERREROS indica con respecto al concurso de delitos lo siguiente: “Llamado también concurso formal, es la confluencia de dos o más infracciones delictivas ocasionadas por una sola acción del sujeto. Nuestro Código penal define el concurso ideal en el artículo 48 ‘Cuando varias disposiciones son aplicables al mismo hecho’”¹⁹.

En otro apartado, se indica que “en el concurso ideal, lo determinante será la unidad de acción, aunque los propósitos o finalidades sean varias, pues de lo contrario se confundiría el concurso ideal con el concurso real. A diferencia de la unidad de ley (concurso aparente de leyes), donde solo se aplicará uno de ellos, en el concurso ideal todos los preceptos son considerados. Así, para que tal pluralidad de tipos penales genere esta figura concursal, no deben excluirse entre sí debido a criterios de especialidad, consunción y subsidiaridad”²⁰.

En el primer caso, si solo existe una única acción que es sancionada por diferentes delitos, ello conllevaría a la figura del concurso ideal. Si por el contrario, existiera una pluralidad de hechos y cada uno de ellos se sanciona con diferentes delitos, ello implicaría la presencia del concurso real.

Por su propia naturaleza, el delito de contabilidad paralela se configura por el solo hecho de llevarla, lo cual no implica que debe considerarse un delito por cada anotación de asiento contable se realice, toda vez que se apunta a una verificación en un solo momento.

Consideramos pertinente citar a GARCÍA CAVERO cuando indica que “no hay varios delitos de contabilidad paralela, sino uno solo. Muy distinto es el caso si se trata de contabilidades de ejercicios económicos distintos, pues en estos casos sí habrá varios delitos diferenciados típicamente, los cuales podrían presentarse incluso en relación de continuidad”²¹.

Sería posible que se presente el caso del concurso de delitos, si se asimila el delito de contabilidad paralela, tipificado en el artículo 199 del Código Penal con el delito contable, considerado en el texto del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria.

¿Qué tipo de concurso de delitos se presenta?

Dando respuesta a esta consulta, mencionamos que sería un caso de **concurso ideal de delitos** toda vez que, de presentarse una sola acción que es el llevado de una contabilidad paralela, con la finalidad de presentar información que busque encontrar una ventaja al omitir datos o ingresos, ello permitiría también la comisión del delito contable indicado en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria.

Sin embargo, debemos aclarar que ambos delitos tienen apreciaciones distintas. Mientras que en el caso del delito de contabilidad paralela, se tiene por finalidad presentar información que procure obtener ventajas a la empresa frente a terceros, en el caso del delito contable tiene una orientación a detectar omisiones relacionadas con el no pago de tributos ante el fisco.

En este punto, es pertinente mencionar que ORÉ SOSA precisa que “sin embargo, ha de tenerse en cuenta que con los delitos contables el legislador adelanta las barreras de protección del

¹⁸ Descripción típica. Artículo 199.- Contabilidad paralela. <https://www.coursehero.com/file/p4g0679/42-DESCRIPCION-C3%93N-T%3%8DPICA-Art-199%2%BA-Contabilidad-Paralela-El-que-con-la-finalidad-de/>.

¹⁹ VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. Derecho penal. Parte General. Editorial Grijley EIRL. Cuarta reimpresión, enero del 2013, p. 696.

²⁰ VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. Ob. cit., p. 697.

²¹ GARCÍA CAVERO, Percy. Derecho penal económico. Ob. cit., p. 491.

bien jurídico, pues se conoce bien que estas malas prácticas dejan el camino libre para la perpetración de verdaderos fraudes tributarios. Por esta razón, los delitos contables se conciben como delitos de peligro abstracto y viene sancionados con una pena menor. Siendo así, esta omisión plantearía un concurso de leyes entre un delito contable y la modalidad defraudatoria de ocultamiento de ingresos, en el que prevalecerá por consunción —ya que la falsedad contable constituye el medio para realizar la ocultación o falsa consignación de datos— la modalidad defraudatoria del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria.

Si se llega a determinar que el agente contaba además con una doble contabilidad donde anotaba efectivamente los ingresos ocultos a la administración tributaria, podría verificarse un concurso con el delito previsto en el artículo 199 del Código Penal. Esta disposición sanciona con pena privativa de libertad no mayor de un año y con sesenta a noventa días-multa al que, con la finalidad de obtener una ventaja indebida, mantiene contabilidad paralela distinta la exigida por la ley. El concurso de delitos (que llevaría a la sanción tanto por defraudación tributaria como por el delito previsto en el artículo 199) resulta posible, ya que la contabilidad paralela, concebida como un delito de fraude a la administración, tiene un bien jurídico distinto de protección, a saber, la confianza de que la contabilidad de la persona jurídica refleje fielmente sus actividades económicas y su situación financiera²².

Veamos a continuación ¿qué conductas antijurídicas permitiría que se cometa el delito contable?

Al revisar el primer párrafo del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, se indica como sanción lo siguiente: “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”.

Allí se mencionan cuatro supuestos, de los cuales solo revisaremos dos que pueden tener relación con el delito de contabilidad paralela. Nos estamos refiriendo a los literales b y c de dicho artículo, los cuales se desarrollan a continuación:

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. 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.

ÁVALOS 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”²³.

Las operaciones antes indicadas relacionadas con el registro de las mismas obedecen a un deber que debe cumplir el contribuyente. Al respecto, ÁLVAREZ 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”²⁴.

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 actos gravados, o registrarlos por montos inferiores”.

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 si, 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”²⁵.

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”.

²³ ÁVALOS PACHECO, Milagros. El contador público y su responsabilidad civil y/o penal en ejercicio de sus funciones en el Perú. Informe publicado en la revista Quipucamayoc 2003, primer semestre, pp. 94-98.

²⁴ ÁLVAREZ 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. Revista 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/>.

²⁵ PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco Manuel. Apuntes sobre la vigencia y límites del llamado “delito contable”. Informe publicado en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), N.º 32, junio de 1997, editada en junio de 1998, p. 46.