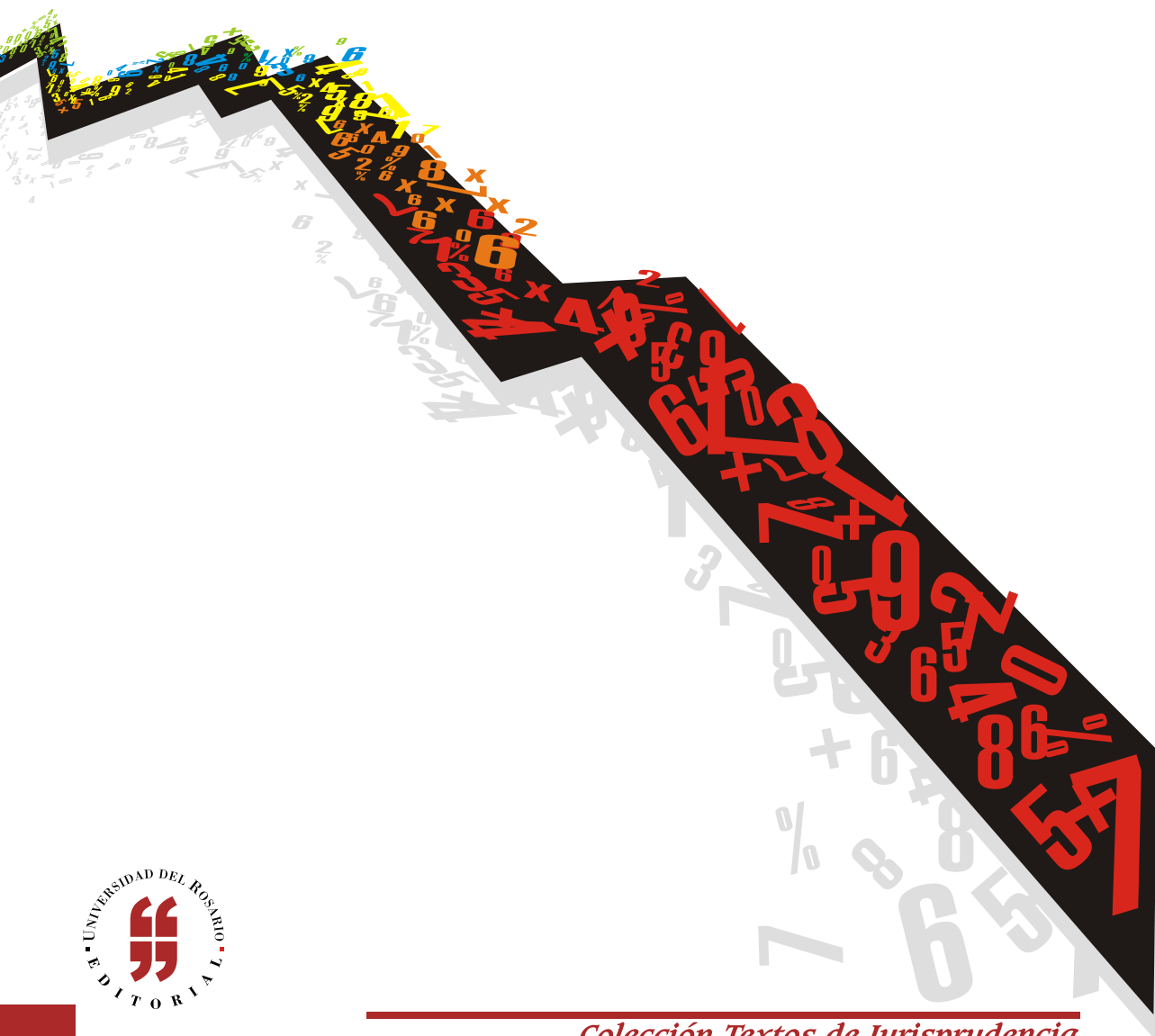


Francisco Bernate Ochoa

DELITOS DE FALSEDAD EN ESTADOS FINANCIEROS



Colección Textos de Jurisprudencia



Delitos de falsedad en estados financieros

Delitos de falsedad en estados financieros

Francisco Bernate Ochoa



COLECCIÓN TEXTOS DE JURISPRUDENCIA

© 2007 Editorial Universidad del Rosario
© 2007 Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario,
Facultad de Jurisprudencia
© 2007 Francisco Bernate Ochoa
© 2007 Juan Carlos Forero Ramírez, por el prólogo a la primera edición
© 2007 Carlos Roberto Solórzano Garavito, por el prólogo a la segunda edición

ISBN: 978-958-8298-13-9

Primera edición: Bogotá, D.C., abril de 2007
Coordinación editorial: Editorial Universidad del Rosario
Corrección de estilo: César Mackenzie T.
Diagramación: Margoth C. de Olivos
Diseño de cubierta: Antonio Alarcón
Impresión: Cargraphics
Editorial Universidad del Rosario
Calle 13 N.º 5-83 Tels.: 336 6582/83, 243 2380
editorial@urosario.edu.co

Todos los derechos reservados. Esta obra no puede ser reproducida
sin el permiso previo escrito de la
Editorial Universidad del Rosario.

BERNATE OCHOA, Francisco
Delitos de falsedad en estados financieros / Francisco Bernate Ochoa.—Facultad de Jurispruden-
cia. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2007.
170 p.

ISBN: 978-958-8298-13-9.

Estados financieros – Legislación / Contabilidad – Legislación / Delitos / Delitos comerciales /
Delitos económicos / Derecho penal / Globalización / Delitos contra el estado / I. Título.

343.07 SCDD 20

Impreso y hecho en Colombia
Printed and made in Colombia

3	La necesidad de crear nuevas conductas delictivas como consecuencia del proceso de integración	46
3.1	La corrupción privada	46
3.2	Aproximación al Derecho penal económico	49
4	Entre la contabilidad creativa y el delito contable	52
4.1	Concepto de contabilidad creativa	52
4.2	Definiciones	53
4.3	Razones para la existencia de la contabilidad creativa	53
4.4	Toma de postura	56
5	Fe pública	58
5.1	Fe pública en materia jurídica	58
5.2	¿Por qué se protege penalmente?	59
5.2.1	Teorías	59
5.2.2	La postura de Jorge Arenas Salazar	65
5.2.3	Toma de postura	66
5.3	La fe pública como bien jurídico derivado del postulado constitucional de la buena fe	69
5.4	Fe pública en materia contable	71
5.5	Estructuración de los delitos de falsedad en el Nuevo Código Penal	72
6	Documentos	74
6.1	Noción de documento	74
6.2	Clases de documentos	75
6.2.1	Documentos Públicos y privados	75
6.2.2	Documento auténtico y documento veraz	77
6.2.3	Documento Falso	77
6.3	Falsedad ideológica en documentos privados	82
6.3.1	Toma de postura	84
6.4	Los estados financieros como objeto material respecto del cual recae la adulteración	89

7	Falsedad ideológica en estados financieros	92
7.1	Inexactitudes en estados financieros	92
7.1.1	Reseña legislativa	92
7.1.2	El caso concreto de la responsabilidad penal del contador	94
7.2	Falsedad ideológica en el informe de gestión	100
7.3	Falsedad ideológica en estados financieros por omisión	102
7.4	Responsabilidad por ocultamiento de datos relevantes	105
7.5	Antijuridicidad material	107
7.6	Otros aspectos dogmáticos del delito de falsedad ideológica en estados financieros	110
7.7	Derecho comparado	115
7.7.1	España	115
7.7.2	Venezuela	117
7.7.3	Perú	118
7.7.4	Nicaragua	121
7.7.5	Ecuador	121
7.7.6	Guatemala	122
7.7.7	Honduras	123
7.7.8	Bolivia	123
7.7.9	Estados Unidos. La ley patriota	123
7.8	Supuestos de coautoría y participación	124
8	Responsabilidad de las firmas auditoras	130
8.1	El caso de los suplentes y auxiliares; su responsabilidad	139
8.2	Excluyentes de Responsabilidad	141
9	Falsedad material en estados financieros	145
10	Falsedad por información inexacta en ajustes contables en el impuesto para preservar la seguridad democrática	150
11	Algunos aspectos dogmáticos del delito de falsedad material en documentos	152

12	Responsabilidad disciplinaria del contador público por consignación de inexactitudes en estados financieros	153
13	Conclusiones	162
14	Bibliografía	164

La confianza es siempre una empresa arriesgada

Niklas Luhmann

*A Ricardo Bernate Cuervo y Victoria Eugenia
Ochoa de Bernate, a quienes debo mi existencia*

Prólogo a la primera edición

El profesor Francisco Bernate Ochoa ha tenido la gentileza de solicitarme que prologue su obra titulada *Delitos de falsedad en estados financieros*. De manera osada, el joven autor ha abordado un tema complejo, álgido y de absoluta actualidad que ha tenido que ver con cuantiosos escándalos financieros en el seno de prestigiosas empresas multinacionales. Así mismo, nos aporta luces acerca de la falsedad ideológica y material en los estados financieros, haciendo énfasis en que respecto de la primera se requiere el uso, o de lo contrario solamente estaríamos frente a una tentativa. Al escribir éstas líneas el autor somete al escrutinio académico su pensamiento jurídico para que sea la academia, con la dialéctica que le es inherente, la que se encargue de aceptar o no sus planteamientos edificados sobre una sólida formación jurídica. Felicito especialmente a quien fuera mi alumno en la cátedra de derecho penal de la Universidad del Rosario por dar un buen primer paso y por contribuir con la literatura jurídica.

Juan Carlos Forero Ramírez
Profesor de Derecho Penal

Prólogo a la segunda edición

El profesor Francisco Bernate ha realizado un interesante trabajo titulado *Delitos de falsedad en estados financieros*, presentándonos en esta oportunidad su segunda edición, temática poco desarrollada por la doctrina nacional y sin que tenga mayor desarrollo jurisprudencial.

En su texto deja ver su formación académica y su manera de entender la dogmática, toda vez que probablemente su paso por Europa y la cercanía que ha tenido al Funcionalismo Radical, de la Escuela de Bonn cuyo principal representante es Günther Jakobs, lo ha nutrido al punto de que en todos sus escritos ello se refleja, pues partiendo de los postulados de dicha escuela analiza todos los temas. Sólo a partir de esta estructura se puede entender que señale que el derecho penal protege la vigencia de la norma, y por ello me parece muy importante el análisis que en este trabajo realiza sobre el tema del Bien Jurídico y su manera de entenderlo, realizando un estudio riguroso y profundo de los fundamentos filosóficos y dogmáticos del mismo, y concretándolo en el tema de la fe pública.

Pero además, esta monografía expone, a partir del concepto de documento, qué son los estados financieros y todo el contexto de lo que puede ser una falsedad ideológica en documento público, mirando varios tópicos que se deben diferenciar desde las simples inexactitudes en los estados financieros, pasando a la falsedad ideológica en el informe de gestión y la falsedad ideológica en los estados financieros por omisión. En este punto el juzgador mucha vez no tiene claro que no es lo mismo una inexactitud que una clara falsedad ideológica por omisión, y ello genera consecuencias que se trafucen en decisiones que terminan afectado al procesado. Igualmente, analiza el tema visto desde la óptica de la falsedad material y, dentro de ella, estudia de manera concreta el tema frente a las obligaciones tributarias y, concretamente, frente a impuestos como el de seguridad democrática.

Finalmente, estudia no sólo la responsabilidad penal, sino también la responsabilidad disciplinaria del contador público, ya que es en su cabeza donde por lo general recaen las falsedades que se presenta en materia de estados financieros.

La seriedad y la claridad con que se abordan cada uno de los puntos, nos facultan para señalar que este estudio es una herramienta de consulta clave para quien deba de una u otra manera abordar este tema.

Finalmente, he de señalar, que Francisco Bernate pertenece a esa nueva generación de juristas que viene trabajando con muchísima seriedad y profundidad, y que éste no será el último trabajo que nos regalará.

Carlos Roberto Solórzano Garavito
Profesor de Derecho Penal de las Universidades del Rosario,
Católica de Colombia y Libre

Agradecimientos de la primera edición

Brevemente quisiera agradecer a todas las personas que de alguna u otra manera han hecho que este trabajo finalmente vea su luz. Quisiera comenzar por mis padres, a quienes les debo mi existencia, a mis familiares, a mi maestro el Dr. Juan Carlos Forero Ramírez, a quien le debo tantas enseñanzas, al Dr. Francisco José Sintura Varela por creer en mí, al Dr. Juan Pablo Galeano Rey, por su amistad incondicional, y a la Dra. Gloria Bernal Acevedo por su paciencia y su constante apoyo, así como al Dr. Miguel Marú Bustos por su compañía.

A Gerardo Santos, Nubia Yomara Velandia, Daniel Corrales Gutiérrez, Edgar Reinel Layton López y a la Dra. Maria Cristina Ramírez, de la Unidad de Derecho Tributario y Contable de Legis Editores mis más sinceras gratitudes: sin ustedes no habría sido posible.

Por último (*last but not least*) quisiera agradecer muy especialmente a la Dra. Ligia González Chávez, jefe de la Unidad de Derecho Público de Legis Editores por su confianza y por haber creído en mí, a la Dra. Martha Helena Penen Lastra, directora Editorial de Legis Editores por sus oportunos consejos, y al Dr. Andrés Ricardo Cháves Pinzón, gerente de la Unidad de Negocio Editorial de Legis Editores, por su confianza para con migo. A los doctores Germán Darío Abella Abondano, Carolina Botero Cabrera, Labrenty Palomo Meza, Jorge Alberto Toro Rivera, Iván González Amado, Gerardo Barbosa Castillo, William Fernando Torres Tópaga y Camilo Sampedro Arrubla, también les estoy eternamente agradecidos por la inmejorable formación que me han impartido.

El autor

Agradecimientos de la segunda edición

En esta ocasión quisiera agradecer, más que nada, a mi Claustro por haberme dado la posibilidad de aportar mis capacidades en la formación de las nuevas generaciones. Quiero destacar a Jeannette Gilede González por su generosidad para con migo y a mis compañeros, especialmente a Erick Rincón Cárdenas, por su compañía y su lealtad, son ya muchos años los que hemos trasegado juntos, y de verdad, quiero que sepa que lo llevo en mi corazón. Igualmente, agradezco eternamente a mi Maestro Yesid Reyes Alvarado, y a los Profesores Gerardo Santos (alma y nervio de esta obra), Manuel Salvador Grosso, Carlos Roberto Solórzano, Ricardo Calvete Merchán, Hernando Hernández Quintero, Luis Arroyo Zapatero, Rosario de Vicente, Ricardo y Andrés Sabogal, y André Scheller por todas sus enseñanzas y, sobre todo, por su amistad. Igualmente, mis mejores recuerdos y mis sentimientos de eterno aprecio a Marco Andrade, Aurora Monserrat Fregoso, Eduardo Demetrio y Pablo J. Falconí mis mejores amigos y confidentes durante mi estancia en España.

Para los profesores del área de Derecho Penal de la Facultad de Jurisprudencia, un aparte especial, pues de todos Ustedes he aprendido muchísimo, no solo en mi formación jurídica, sino más importante, como persona en este continuo proceso de aprendizaje que es la vida. Así, los nombres de Francisco José Sintura, Juan Carlos Forero Ramírez, Luis Felipe Henao Cardona, Raúl Sánchez, Esiquio Manuel Sánchez Herrera, William Torres Tópaga y Jaime Camacho Flórez siempre estarán presentes en mí y todos mis agradecimientos.

Para Fabio Espitia Garzón y Jaime Lombana Villalba, mis más inmensas gratitudes, como persona, tengo con Ustedes una deuda impagable y todos los días agradezco al destino haberlos puesto en mi camino como verdaderos maestros.

Al Doctor Alejandro Venegas Franco, Decano de la Facultad de Jurisprudencia, no solamente mis gratitudes sino todo mi aprecio, como persona, como jefe y como mentor ha sido inigualable y llevaré sus enseñanzas por el resto de mis días.

Para Juan Sebastián, Martín, Andrea, Lorenzo, Juan Manuel, Catalina, Carolina, Jorge Enrique, Alejandra, Alfredo, Felipe, Nelson, Bets, Ricardo, Oscar,

Ovidio, Julio, Rolando, Doris, Carlos, Fernando, Francy, Laura, Paula, Jorge Eduardo, Andrés, Maricielo, Ximena, Karen, Jorge, Jaques, Juan Pablo, Elizabeth, Lucas, Jorge Mario, Hans, Santiago, Daniel, Mahili, Diana, José Luis, Javier, Fabs, Gloria Lucía, Antonio, Miguel, Marcela, Ustedes son mis amigos, son lo más lindo que me dio la vida. Para Adrianita, un espacio aparte, toda mi gratitud por una deuda de amor, comprensión, y cariño realmente impagable.

El autor

1 Introducción

Recientemente nos hemos encontrado frente a situaciones en las cuales la información contable que se tiene de un ente económico difiere de su realidad, con las graves consecuencias que de allí se derivan. Ello ha generado una preocupación a todos los niveles y ya se comienzan a oír las voces que claman por la imposición de severas sanciones para quienes permiten que se desfigure la realidad económica de la empresa.

En Estados Unidos, por ejemplo, el Congreso ha tomado medidas y ha impuesto severas sanciones para quienes incurran en conductas que atenten contra la veracidad de la información que se consigne en los estados financieros. En dicho país es tal el nivel de preocupación y el daño social que se ha generado con estas conductas, que los efectos que se han desencadenado resultaron económicamente más nocivos que los que se generaron con ocasión de los sucesos del once de septiembre de 2001.

Las medidas tomadas por el congreso de los Estados Unidos incluyen, entre otras, las siguientes:¹

- a) Rotación de las compañías auditoras en las empresas.
- b) Prohibición para las compañías de auditoría de proveer a su vez servicios de consultoría.
- c) Un nuevo crimen consistente en cualquier artificio para defraudar a los inversionistas que se sanciona con hasta veinticinco años de prisión.
- d) Una sanción para los ejecutivos que certifiquen los estados financieros a sabiendas de que no corresponden con la realidad de hasta veinte años de prisión, así como hasta cinco millones de dólares como multa.

Sin lugar a dudas, la contabilidad de una empresa, al reflejar su realidad económica, se convierte en depositaria de la fe de la comunidad, y de allí que

¹ "Laying down the law". En: *Revista Newsweek*, correspondiente al 5 de agosto de 2002.

cuando ésta no corresponde al estado real de la empresa, se genere un inmenso perjuicio que amerita la intervención del derecho penal.

En el presente texto mostraremos la situación legal que se presenta en Colombia en el evento en que un contador público, único facultado por nuestra legislación para certificar balances y estados financieros,² consigne situaciones contrarias a la realidad.

Ello con la intención de clarificar el estado de la materia en nuestro país, dado que existe una disparidad de criterios y, como consecuencia de ello, se ha generado una alarma social, pues se ha sostenido que la falsedad en balances a partir de la expedición del Nuevo Código Penal quedó en la impunidad, y de allí que se clame por reformas urgentes a la legislación recientemente aprobada en el Congreso. Sin embargo, nosotros nos apartamos de esa posición y consideramos que no es necesario adelantar ninguna reforma, y que nuestra legislación, tal como se encuentra, es suficiente para poner freno a conductas tan nocivas.

Adicionalmente, el presente trabajo se encuentra dirigido a los estudiantes y profesionales de la disciplina contable, pues busca llamar su atención respecto de conductas bastante nocivas para la comunidad y que, a pesar de ello, son de diaria ocurrencia en nuestro país.

Así, el lector encontrará un primer capítulo que hemos denominado “Generalidades”, en el cual haremos referencia al papel que cumple el derecho penal en el Estado Social de Derecho, así como unas breves referencias al tema de los estados financieros, en aras de comenzar a clarificar tan confuso objeto de estudio.

En el segundo capítulo analizamos el tema de la fe pública, como bien jurídico protegido a través de los tipos penales que sancionan la falsedad en documentos; tema nada pacífico en la doctrina y que resulta necesario para una adecuada comprensión del tema. Allí se estudiará la razón para que se sancionen penalmente este tipo de conductas, así como el tema de la estructura de los delitos de falsedad en el Nuevo Código Penal.

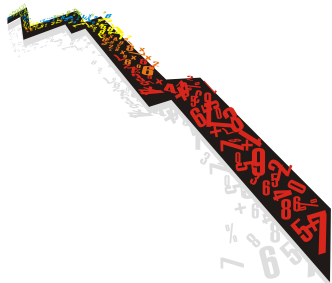
² Ley 43 de 1990.

En el tercer capítulo abordamos de manera específica el tema de la falsedad, realizando unas anotaciones generales, y describiendo el objeto material respecto del cual recae la conducta punible, como lo es el documento.

Entrados en el tema, el capítulo cuarto se ocupa de la falsedad ideológica en estados financieros. En éste expondremos nuestra posición al respecto, en cuanto a que cuando se introducen afirmaciones inexactas en los estados financieros se incurre en el delito de falsedad ideológica en documento privado, ello con un respaldo doctrinal y jurisprudencial.

Posteriormente, se analiza el tema de la falsedad material en estados financieros como otra modalidad delictiva importante para el estudio. Allí, analizamos el tema que se presenta dentro del recientemente creado impuesto para la seguridad democrática.

Esperamos que el presente texto sea de utilidad para aquellos a quienes va dirigido.



La manipulación y adulteración de la realidad de los entes económicos es, tristemente, más frecuente de lo que normalmente se piensa. Dichas prácticas se rigen por la economía de mercado y, a pesar de que cuentan con un alto potencial nocivo para las sociedades, sus causas, efectos y tratamiento no han sido estudiados de manera suficiente. Se trata de prácticas ampliamente difundidas, cuya lesividad pasa fácilmente desapercibida e, incluso, que pueden llegar a ser ponderadas en determinados círculos sociales.

Como complemento a lo anterior, encontramos el fenómeno de la corrupción privada como un concepto totalmente desconocido y novedoso, que tampoco ha sido estudiado a profundidad, ni cuantificado. En esta obra, el autor aborda el estudio de la corrupción privada, especialmente del delito contable, e investiga el concepto de bien jurídico y su incidencia en el fraude contable. El enfoque que utiliza es la parte general del derecho penal.

Este libro es la segunda edición de una obra cuya primera edición tuvo una excelente acogida en los espacios tanto académicos, como profesionales.

