

Contenido

INFORME ESPECIAL	<i>Criminal compliance</i> y su relación con la materia tributaria	I-1
	Provisión y castigo de cuentas de cobranza dudosa (Parte final)	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Algunos aspectos importantes en la fiscalización y el procedimiento contencioso (Parte I)	I-10
	Casísticas del reintegro del crédito fiscal del IGV	I-13
	Prácticas nocivas en las operaciones entendidas como "préstamos de dinero"	I-16
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Consideraciones al Régimen de retenciones	I-19
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	¿Cuándo se debe realizar el cierre del segundo y demás requerimientos en un procedimiento de fiscalización?	I-21
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Crédito Fiscal	I-23
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-24



Criminal compliance y su relación con la materia tributaria

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. ¿A qué alude el término *compliance*? - 3. La gestión del riesgo o "*risk management*" - 4. ¿Qué es *criminal compliance*? - 5. ¿Qué es un programa de *criminal compliance*? - 6. ¿Es posible aplicar el *criminal compliance* en materia tributaria?

RESUMEN

Desde hace algún tiempo, las empresas han procurado establecer dentro de su organización ciertas reglas de control destinadas a evitar alguna situación de riesgo corporativo que contemple sanciones de naturaleza penal por la comisión de delitos. En ese sentido, aparece la figura *compliance* como mecanismo de tipo preventivo o, de ser el caso, en el que la comisión de los delitos ya se produjo, siendo de utilidad para reducir la carga de responsabilidad al interior de la propia organización y de los grupos que laboran dentro de la misma. Los conceptos antes indicados se analizarán y se relacionarán con la materia tributaria.

Palabras clave: *criminal compliance* / delitos tributarios / gestión del riesgo / prevención / oficial de cumplimiento / responsabilidad penal

Recibido: 20-10-17

Aprobado: 23-10-17

Publicado en línea: 02-11-17

ABSTRACT

For some time, companies have tried to establish within their organization certain control rules designed to avoid any corporate risk situation that includes sanctions of a criminal nature for the commission of crimes. In this sense, the figure of compliance appears as a preventive mechanism or, if applicable, in which the commission of crimes has already occurred, being useful in reducing the burden of responsibility within the organization itself and the groups that work within it. The concepts indicated above will be analyzed and will be related to the tax matter.

Keywords: *criminal compliance* / tax offenses / risk management / prevention / compliance officer / criminal responsibility

Title: *Criminal compliance and its relationship with tax matters*

1. Introducción

La mayor parte de las empresas procuran hoy en día cuidar mucho su prestigio e imagen, al igual que evitar situaciones de riesgo en las cuales se vean involucradas por temas de delitos o conductas anti-jurídicas sancionadas por Ley; además,

procuran evitar que se les impute alguna responsabilidad que les perjudique.

Es por ello que desde hace algún tiempo han iniciado la incorporación de una herramienta que permite, en cierto modo, evitar caer en alguna situación incorrecta o que pueda generar alguna contingencia de índole penal.

Nos estamos refiriendo a la figura del *criminal compliance* el cual constituye, en

cierto modo, un mecanismo preventivo orientado a evitar situaciones de riesgo corporativo, al igual que nombrar a un funcionario al interior de la organización, quien ejecutará labores de un oficial de cumplimiento, además de verificar los procesos al interior de la organización, procurando identificar situaciones de riesgo que deben corregirse a la brevedad.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

En los países donde existe la tradición anglosajona es posible identificar y atribuir una responsabilidad penal en las empresas, lo cual no ocurre en el Perú. Sin embargo, de ser el caso, en el Perú no se podía atribuir sanciones de índole penal a las empresas, hasta la publicación de la Ley N.º 30424, solo en el caso de sanciones administrativas más no de naturaleza penal.

El presente informe tiene por finalidad explicar cómo opera el *criminal compliance* y analizar en qué medida puede tener relación con la materia tributaria.

2. ¿A qué alude el término *compliance*?

Al efectuar una revisión del término "*compliance*" en los diccionarios de la lengua inglesa, específicamente en el **diccionario en línea Babylon**, apreciamos que el significado de *compliance* es "n. submission, obedience, acquiescence; conformance"¹; términos que aluden a sumisión, obediencia, aquiescencia, conformidad.

En los términos antes mencionados se aprecia que existe, en cierto modo, una actitud de conformidad con una determinada conducta o actividad ligada al cumplimiento de ciertas reglas.

En el **diccionario de Collins**² apreciamos que el término "*compliance*" tiene el siguiente significado: "*compliance with something, for example a law, treaty, or agreement means doing what you are required or expected to do*"³.

Respecto al término, en el **Cambridge dictionary** se le define como: "*formal the act of obeying an order, rule, or request: It is the job of the inspectors to enforce compliance with the regulations*"⁴.

Al consultar el **diccionario Longman**, observamos que el término "*compliance*" indica el siguiente significado: "*when someone obeys a rule, agreement, or demand*"⁵.

Como se observa, en la mayor parte de las definiciones que hemos consultado, cuando se hace mención al término *compliance*, se alude necesariamente a alguna regla de cumplimiento o actividad ligada necesariamente a conseguir dicho cumplimiento, sin posibilidad de quebrantar reglas.

De allí que la mayor parte de las organizaciones en el mundo hayan iniciado, desde hace algún tiempo, la adopción de políticas internas que están relacionadas con el cumplimiento de reglas, normas, leyes, mandatos, entre otros, como mecanismo preventivo, evitando en cierto modo alguna sanción.

Para lograr el denominado cumplimiento, las empresas deben elaborar un plan que debe ser cumplido por toda la organización, que incluye a todos los estamentos, desde la alta gerencia hasta el último colaborador de la empresa, generando de este modo una cultura de cumplimiento.

En esta misma línea de pensamiento, coincidimos con lo indicado por **ROTSCH** cuando menciona que "*un concepto de Compliance dirigido a una completa evitación de la responsabilidad penal debe por lo tanto tomar en consideración la empresa en su conjunto, en su caso a todos los trabajadores de la empresa y no solo a la cúpula directiva*"⁷.

Siguiendo el mismo argumento indicado anteriormente, encontramos a **KRIO**.

*El término Compliance o Cumplimiento es el usado para referimos al resultado de la atención que debe prestar en todo momento una organización, a sus obligaciones legales, contractuales y reglamentarias. Una entidad comprometida con el Compliance debe conseguir que las políticas, normas y procedimientos necesarios para cumplir con estos requisitos estén integrados en todos sus procesos. Por tanto, no debe ser visto como una actividad aislada, sino que debe estar alineado con los objetivos estratégicos globales de la organización. Un programa de Compliance eficaz sustentará esos objetivos*⁸.

Según el portal de internet **Net Partner** se menciona que "*el compliance no es solo una moda pasajera, sino que comienza a ser una práctica regular en las compañías*"⁹. La clave pasa por conseguir que todos [los] profesionales cumplan con la legalidad vigente y, además, crear el convencimiento de que es necesario cumplirla en una constante búsqueda de la excelencia empresarial"¹⁰.

Ello se puede observar en el medio, toda vez que día a día crece el número de empresas que empiezan a contratar a especialistas u organizaciones con la finalidad de poder elaborar un plan de

compliance, el cual debe estar orientado para que se adopte al interior de las mismas.

En la doctrina nacional apreciamos que el profesor **CARO CORIA** indica con respecto al tema lo siguiente:

*El compliance comprende las medidas o sistema normativo interno tendente a evitar que los miembros de una empresa —desde el máximo órgano de administración hasta el último empleado—, y la empresa misma, incurran en riesgos penales, pero también civiles, laborales y administrativos. A través del compliance se pretende que todos los integrantes de la empresa cumplan con los mandatos y las prohibiciones jurídico-penales, siendo que, en caso de infracción, sea posible su descubrimiento y adecuada sanción. Actualmente, no organizarse bajo un modelo de compliance conlleva el peligro de que directivos, los trabajadores y la empresa se vean expuestos de forma constante a todo tipo de responsabilidades, incluso vulnerables a los efectos negativos para la reputación empresarial*¹¹.

Resaltamos lo señalado por **TORRES ALZAMORA** respecto al *criminal compliance*.

*Dicha figura anglosajona viene siendo introducida en el derecho penal en algunos países iberoamericanos (España, Chile, Argentina y Brasil) a efectos de prevenir delitos empresariales que surgen del complejo mundo de la "criminalidad económica" siendo denominada 'Criminal Compliance', que significaría mas o menos el cumplimiento normativo penal, desarrollándose en programas de prevención, y tiene como función primordial y básica la prevención de delitos en favor de la persona jurídica a fin de que la persona o empresa no sea sancionada jurídicamente. En ese sentido, implica que los programas de cumplimiento penal vienen de la mano con la discutida aceptación en algunos países de Iberoamérica de la responsabilidad penal de las personas jurídicas*¹².

De todo lo mencionado, es importante resaltar que las empresas hoy en día están adoptando una cultura de aversión al riesgo, con lo cual procuran eliminar o disminuir considerablemente cualquier situación que pueda perjudicar a la organización.

En este sentido, indicamos que, "*entonces, el criminal compliance también responde al propio interés del Estado, porque tareas que originariamente le corresponden a él puede delegarlas en privados con habilidades financieras y que están mejor calificados*"¹³.

1 Diccionario en línea Babylon. Recuperado de: <<http://diccionario.babylon-software.com/ingles/ingles/>> (consultado el 17-10-17).

2 Collins dictionary. Recuperado de: <<https://www.collinsdictionary.com/es/diccionario/ingles/compliance>>.

3 Una traducción libre y dentro de contexto sería la siguiente: "El cumplimiento de algo, por ejemplo, una ley, un tratado o un acuerdo significa hacer lo que se requiere o se espera que haga".

4 Cambridge dictionary. Recuperado de: <<http://dictionary.cambridge.org/es/diccionario/ingles/compliance>> (consultado el 17-10-17).

5 Una traducción libre y dentro de contexto sería la siguiente: "Cuando alguien obedece una regla, acuerdo o demanda".

6 Longman dictionary. Recuperado de: <<http://www.ldoceonline.com/dictionary/compliance>> (consultado el 17-10-17).

7 ROTSCH, Thomas, *Criminal compliance*, artículo publicado en la revista *Indret*, revista para el análisis del Derecho, Barcelona, enero del 2012, p. 7. Recuperado de: <https://docentes.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/FCP_MA_15537.pdf> (consultado el 16-10-17).

8 KRIO, ¿Qué es compliance? Recuperado de: <<https://www.krio.es/que-es-el-compliance/>> (consultado el 21-10-17).

9 Quizás esta práctica empresarial se inició respecto de aquellas empresas que son sucursales de matrices que aplican el compliance en sus países de origen y procuran mantener este tipo de políticas también en las empresas con las cuales mantienen vinculación, sea directa o indirectamente. Luego sus efectos se multiplicaron hacia otras más.

10 Net Partner, "La formación, esencial para crear una cultura de compliance en la empresa". Recuperado de: <<http://www.netpartnerlearning.es/blog/la-formacion-esencial-para-crear-una-cultura-de-compliance-en-la-empresa/>> (consultado el 13-10-17).

11 CARO CORIA, Dino Carlos, ¿Derecho Penal en la era del compliance?, informe publicado el 28 de abril del 2014 en el portal del Centro de Estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa (CEDPE). Recuperado de: <http://www.cedpe.com/blogs/Derecho_penal_economico_y_de_la_empresa/?p=74> (consultado el 16-10-17).

12 TORRES ALZAMORA, Criss, Breves cuestiones del compliance penal. Recuperado de: <<http://www.el-terno.com/pdf/articulo-de-compliance-criss-torres-alzamora.pdf>>.

13 ROTSCH, Thomas, ob. cit., p. 21.

3. La gestión del riesgo o “risk management”

Este concepto proviene del término “*risk management*” del idioma inglés que al ser traducido al español sería “*gestión del riesgo*” o también “*administración del riesgo*”. Su finalidad es poder identificar las amenazas futuras que representan los riesgos que se pueden presentar en todo tipo de actividad, con la finalidad de poder evitar que estos impidan el desarrollo de la misma.

Al existir estos riesgos que califican como peligros para el desarrollo de las actividades, la organización debe identificarlos para poder así neutralizarlos, no solo en el contexto actual sino evitar que en el futuro generen algún problema o dificultad.

El “*risk management*” o “*gestión del riesgo*” califica como un tipo de disciplina que prioriza el análisis para evitar la incertidumbre en el futuro bajo la figura de amenazas. Precisamente, el descubrimiento de estas amenazas y la forma cómo enfrentarlas es parte del trabajo que se desarrolla en la gestión del riesgo.

Tengamos presente lo siguiente:

*La Administración del Riesgo Empresarial (Enterprise Risk Management-ERM) es el proceso por el cual la dirección de una empresa u organización administra el amplio espectro de los riesgos a los cuales está expuesto (tanto sean de mercado como operacionales) de acuerdo al nivel de riesgo al cual están dispuestos a exponerse según sus objetivos estratégicos*¹⁴.

Coincidimos con una publicación colombiana que encontramos en internet.

La política de administración del riesgo es un elemento que contribuye al control interno de la entidad, fomentando la cultura del autocontrol al interior de los procesos, la cual debe ser aplicada por todos los líderes y funcionarios de la Comisión, de acuerdo con las responsabilidades definidas en el presente documento.

*El desarrollo de la política de administración del riesgo implica establecer el contexto estratégico que es la base para la identificación del riesgo para cada proceso, los factores internos y externos del riesgo, determinar las posibles causas internas y externas, establecer los efectos, definir el riesgo y consolidar la información en una matriz que permita visualizar la relación de dichos riesgos con los procesos institucionales*¹⁵.

La finalidad por la cual se utiliza la política de administración de riesgos es porque “*permite, a través de un proceso iterativo, el perfeccionamiento de los procesos. De acuerdo a la metodología, para cada proceso se deben identificar los riesgos y los controles para evitarlos o mitigarlos, todo lo cual se plasma en una matriz de riesgos*”¹⁶.

El ámbito donde puede presentarse situaciones de riesgo para las empresas suelen ser de tipo múltiple, siendo los más comunes los siguientes:

- Delitos relacionados con la corrupción de funcionarios públicos
- Delitos que tengan relación con lavado de activos
- Delitos vinculados con la financiación de actividades terroristas
- Delitos que tengan relación con mecanismos que entorpezcan la libre competencia
- Delitos tributarios
- Delitos relacionados con el cuidado y protección del medio ambiente
- Delitos relacionados con la estafa

Recordemos lo siguiente:

*Para implementar un modelo de Gestión de Riesgos es fundamental tener conocimiento avanzado de los procesos (tanto formales como informales) que están llevándose a cabo en la organización, así como estar familiarizado con la cultura de la empresa y su estructura organizacional, y así considerar cualquier tipo de riesgo que pudiera impactar a los proyectos. Así mismo, el entorno puede ser el detonante de un riesgo que pueda tirar todo el esfuerzo de un proyecto, por lo que es necesario conocer lo más pronto posible el entorno que rodea a dicho proyecto y así poder crear estrategias que permitan gestionar adecuadamente los riesgos*¹⁷.

Como se observa, no basta con solo conocer la materia jurídica en el ámbito penal, sino que necesariamente se debe tener conocimientos relacionados con el funcionamiento de la empresa y todos sus procesos internos, de tal manera que se puedan detectar sin dificultad alguna cuáles son los riesgos que deben ser cubiertos por medio del plan de gestión de riesgos, el que sirve necesariamente para la elaboración del *criminal compliance*.

De acuerdo con **REAÑO PESCHIERA**, se precisa como sigue:

La preocupación de las empresas por contar con programas de Criminal Compliance nace con la modificación del concepto de riesgo de negocio, tradicionalmente concebido como riesgo puramente económico y, como tal, fundamentalmente referido a

las posibilidades de competir exitosamente en el mercado y a la propia capacidad de endeudamiento en función a la estimación de ganancias futuras.

*No obstante, como parte del aprendizaje impuesto por la crisis financiera del 2007, a la noción económica de riesgo del negocio se añadió el concepto de riesgo de responsabilidades jurídicas o –dicho con mayor precisión– riesgo de responsabilidades por incumplimientos normativos, destacando por la gravedad de sus consecuencias, los asociados a la inobservancia de normas de naturaleza penal*¹⁸.

4. ¿Qué es *criminal compliance*?

En los últimos años se asocia el término **compliance** dentro del ámbito penal, por ello la mención al **criminal compliance** como identificación de una serie de procesos llevados a cabo por las empresas, el cual tiene una doble finalidad.

La **primera finalidad** estaría orientada a buscar que se impida la comisión de delitos dentro de una organización, como labor de tipo preventiva.

En este caso, lo que se pretende es evitar precisamente el riesgo¹⁹ en la empresa, con lo cual se estaría reduciendo o amonoreando que la misma sea sancionada administrativamente, al igual que se vea involucrada en materia de sanciones de naturaleza penal.

En esta misma lógica encontramos el comentario de **CLAVIJO JAVE** respecto a la labor preventiva del *criminal compliance*.

*Esta consiste en un conjunto de medidas organizativas y de vigilancia interna de la empresa, cuya finalidad es que la empresa no incurra en infracciones normativas. Lo que se busca es impedir las infracciones legales que pueda cometer individualmente un trabajador de la empresa y, además, aquellas infracciones que se derivan de la organización defectuosa de la actividad a la que se dedica la empresa*²⁰.

Con relación a la labor preventiva del *compliance*, consideramos necesario citar a **GARCÍA CAVERO**

La función de prevención del compliance conlleva la implementación de un conjunto de medidas organizativas y de vigilancia al interior de la empresa, tendientes a evitar que se produzcan infracciones legales. Se lleva a cabo, por tanto, una prevención situacional de dicha infracción a nivel de la estructura empresarial. Colocar en este punto la prevención de normas legales resulta completamente razonable, pues es innegable que la empresa cuenta con los recursos y el

14 KIT boletín de la empresa ingeniería electrónica SRL de Argentina. ¿Qué es la Administración de riesgos? Recuperado de: <<http://www.kit.com.ar/boletines-a.php?id=0000037>> (consultado el 22-10-17).

15 Comisión de Regulación de Energía y Gas de Colombia (CREG). Política de administración del riesgo. Colombia, 2014. Recuperado de: <<http://www.creg.gov.co/index.php/es/creg/nuestra-labor/planes-politicas/politicas?download=781:politica-administracion-riesgos>> (consultado el 22-10-17).

16 Gobierno de Chile. Gestión de riesgos (CAIGG). Recuperado de: <<http://www.supersalud.gob.cl/568/w3-article-6421.html>> (consultado el 22-10-17).

17 Management, 5 acciones para mitigar los riesgos en los negocios, publicado en el portal americaeconomia.com. Recuperado de: <<https://mba.americaeconomia.com/articulos/notas/5-acciones-para-mitigar-los-riesgos-en-los-negocios>> (consultado el 23-10-17).

18 REAÑO PESCHIERA, José Leandro. La utilidad de los programas de Criminal Compliance para las empresas que operan en el Perú, artículo publicado en la revista Themis-Revista de Derecho, N.º 68, 2015, p. 143.

19 A través de una administración o gestión del riesgo (risk management).

20 CLAVIJO JAVE, Camilo. Criminal Compliance en el derecho penal peruano, artículo publicado en la Revista Derecho PUCP N.º 73, 2014, p. 631.

conocimiento suficiente para monitorear y controlar adecuadamente los riesgos de infracción legal. La labor de prevención no tiene que esperar a que estos riesgos salgan de la actividad empresarial para neutralizarlos, sino que lo más lógico es controlar su gestión en la fuente misma de riesgo²¹.

La **segunda finalidad** tiene mayor relación cuando ya ocurrió la comisión de un delito o la violación de una norma de obligatorio cumplimiento, generándose de este modo la conducta antijurídica sancionada penalmente.

En esta situación lo que se pretende es procurar reducir la carga de responsabilidad al interior de la propia organización y de los grupos que laboran dentro de la misma.

En esta parte resulta importante observar lo que el autor **RUIZ RENGIFO** nos indica acerca del tema.

En el mundo teórico, se asocia compliance con responsabilidad penal de las personas jurídicas, pero no necesariamente tiene que ser así, porque lo importante para la empresa es que, a través de un documento compliance, ajuste valores, criterios y la concreción de responsabilidad empresarial que la persona jurídica quiere asumir para la imagen y reputación de la empresa. Una empresa que tenga adoptado su compliance genera confianza, porque cumple. El incumplimiento es una pérdida de credibilidad para ella²².

Lo anotado en líneas anteriores sobre la doble finalidad del compliance se puede reflejar en lo indicado por el profesor **ROTSCH**.

El criminal compliance, entonces, puede y debe tener no solo la finalidad de prevenir la ejecución de una conducta típica; sino que, más bien, puede y debe tener como objetivo evitar, en último término, la responsabilidad penal de la persona (o empresa) correspondiente. Por ello, es también claro que es característico del criminal compliance un aspecto represivo. Tanto en la literatura alemana como en la internacional esta comprensión del carácter preventivo y represivo del criminal compliance ha llegado a ser ampliamente dominante²³.

En opinión de **SEGURA**, se señala:

Esta cultura del "Compliance" ha sido desde finales del siglo XX cada vez un tema más presente en el tejido empresarial, y son muchos los argumentos que cada día consolidan la exigencia de que la empresa sea diligente en el cumplimiento de las normas,

asumiendo la responsabilidad que tienen para con la sociedad, para con sus clientes y consumidores, para con sus empleados, y en definitiva, con los ciudadanos en general²⁴.

Pero, ¿el compliance es de exclusiva aplicación únicamente desde el punto de vista penal?

Parte de la respuesta a nuestra pregunta la encontramos al efectuar una revisión de la doctrina nacional, en donde apreciamos el comentario de **GARCÍA CAVERO**, quien hace una referencia a la naturaleza del compliance.

[E]llo depende de la razón que motiva su conformación en la empresa. En un primer momento, su aparición fue producto de una decisión absolutamente privada, en la medida en que surgió como expresión de la autorregulación pura de las empresas. Razones de carácter ético, reputacional e incluso económico (como el mejor posicionamiento en el mercado o la evitación de consecuencias patrimoniales perjudiciales), serían las que podrían explicar la libre decisión de las empresas de implementar un programa de cumplimiento normativo. El origen sigue siendo privado si la implementación del compliance es exigida por una institución privada para el desarrollo de algún tipo de actividad, como lo que hacen, por ejemplo, las bolsas de valores americanas para participar en dicho mercado. En este caso, el compliance pone de manifiesto una línea de actuación de la administración de la empresa que permite a los inversionistas asumir razonablemente que estén apostando por una empresa con baja contingencia de verse envuelta en un problema de responsabilidad jurídica con los costos que ellos conllevan. El compliance se implementa, por lo tanto, con la finalidad de reducir los riesgos de responsabilización de sus miembros en interés económico de la empresa misma²⁵.

Citando nuevamente a **ROTSCH**, apreciamos lo siguiente:

La finalidad del criminal compliance no es, entonces, primariamente la prevención de la punibilidad o castigo de los dependientes de la empresa o, en su caso, de la empresa misma, sino que antes la evitación de la apariencia de una conducta jurídico-penalmente ilícita. Desde la perspectiva de la empresa el criminal compliance debe ser dirigido a impedir que llegue a originarse la sospecha de la comisión de un delito²⁶.

5. ¿Qué es un programa de criminal compliance?

Para poder elaborar un programa que se relaciona con el criminal compliance, necesariamente se debe primero levantar información acerca de los procesos internos que tiene una empresa y en la que se debe indicar todas las personas cuyas

tareas se relacionan directa o indirectamente con estos procesos.

Del mismo modo, se debe identificar los dispositivos normativos que señalan el cumplimiento de determinadas conductas, al igual que el análisis si estas no se producen, con la finalidad de poder identificar también las consecuencias normativas del incumplimiento, las cuales pueden ser de diversa índole, presentando como prioridad las de naturaleza penal.

Cabe indicar que de acuerdo con lo indicado por **ONTIVEROS ALONSO**:

[L]os compliance programs se reflejan en instrumentos de distinta índole, desde circulares internas que establecen criterios de actuación, pasando por manuales operativos, hasta protocolos unificados para la toma de decisiones que establecen tramos de responsabilidad bien definidos. Estos materiales son parte importante de un programa de cumplimiento normativo, pues las reglas de operación empresarial se establecen por escrito y son sujetas a revisión y actualización. Su elaboración, además, se deja a expertos en las distintas materias, quienes reflejan en estos instrumentos las experiencias más exitosas de cara a la disminución de riesgos empresariales, así como también en las medidas más adecuadas para enfrentar la eventualidad de un problema en la praxis²⁷.

Tengamos en cuenta la opinión de **COLLADO GONZÁLES** quien indica que "un programa de cumplimiento no es, por ello, la simple consecuencia lógica de la decisión de cumplir con la ley, sino que constituye una decisión consciente por instaurar instituciones, procesos y normas para asegurar el cumplimiento"²⁸.

En ese mismo análisis, la profesora **NEIRA PENA** menciona:

Los compliance programs son sistemas organizativos que incluyen principios, reglas, procedimientos e instrumentos orientados a asegurar el cumplimiento de la legalidad en el desarrollo de las actividades de una organización, mientras que los criminal compliance programs [...] constituyen sistemas de organización empresarial, que también tienden a garantizar el cumplimiento normativo, si bien limitados a asegurar la observancia de la normativa jurídico-penal por parte de la empresa. Por lo tanto, el criminal compliance tiene un ámbito mucho más limitado, circunscrito a prevenir el riesgo de comisión de delitos, de tal forma que su implementación es más sencilla, dado que su eficacia en la prevención de riesgos queda limitada a este sector de la legalidad, cual es el Derecho Penal²⁹.

21 GARCÍA CAVERO, Percy. Criminal compliance. En especial compliance anticorrupción y anti lavado de activos. Instituto Pacífico SAC, primera edición, Lima, setiembre 2017, p. 32.

22 RUIZ RENGIFO, Hoover Wadith. El "compliance program" y la responsabilidad penal o administrativa de las personas jurídicas, análisis publicado en el portal <www.ambitojuridico.com> el 9 de febrero del 2017. Recuperado de: <https://www.ambitojuridico.com/bancoconocimiento/penal/el-compliance-program-y-la-responsabilidad-penal-o-administrativa-de-las-personas-juridicas> (consultado el 17-10-17).

23 ROTSCH, Thomas. Sobre las preguntas científicas y prácticas del criminal compliance, artículo publicado en el Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa, CEDPE SAC, Lima, junio del 2015, p. 19.

24 SEGURA, Nuria. "Compliance como una nueva forma de cultura corporativa". Ecix group. Recuperado de: <https://www.ecixgroup.com/compliance-como-una-nueva-forma-de-cultura-corporativa/> (consultado el 13-10-17).

25 GARCÍA CAVERO, Percy, ob. cit., p. 35.

26 ROTSCH, Thomas, ob. cit., p. 21.

27 ONTIVEROS ALONSO, Miguel. ¿Para qué sirve el compliance en materia penal? (A propósito del Código Nacional de Procedimientos Penales), artículo publicado en el libro El Código Nacional de Procedimientos Penales. Estudios a cargo de los coordinadores Sergio García Ramírez y Olga Islas de González de Mariscal. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Formación Profesional de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal. México, 2015, p. 142.

28 COLLADO GONZÁLES, Rafael. "Cultura del Compliance: de más a mucho más". Ferrada Nehme. Recuperado de: <http://www.fn.cl/noticias/cultura-del-compliance-de-mas-a-mucho-mas/> (consultado el 13-10-17).

29 NEIRA PENA, Ana María. La efectividad de los criminal compliance programs como objeto de prueba en el proceso penal, artículo

Con respecto a las ventajas de contar con un *criminal compliance*, resulta interesante revisar los comentarios de **RUIZ BALTAZAR** y **PALOMINO RAMÍREZ**.

En definitiva, desde distintos sectores de opinión, se destaca la idea de que el criminal compliance es el medio más eficaz para influir en la política de la empresa, pues su ventaja, en comparación con la intervención estatal, se observa en que esta se encuentra inserta en diversas técnicas y especializaciones de la economía moderna, que son mejores que las regulaciones administrativas. La autorregulación, en ese sentido, se adapta más fácilmente a las particularidades de la empresa³⁰.

Para **MARTÍN** y **LOZANO** “el modelo de compliance requerirá un trabajo de constante seguimiento especializado en la materia. Quizá y en relación con otro tipo de ilícitos, resulte posible un diseño estandarizado de riesgos que permita la adopción de unos protocolos sujetos a menos necesidades de revisión continua, pero, desde luego, ello no es posible en una materia con un grado de dinamismo tan elevado como la tributaria”³¹.

MONTANER FERNÁNDEZ indica:

Desde un punto de vista estructural, la incorporación óptima de medidas de criminal compliance en una empresa requiere un replanteamiento de la propia arquitectura organizativa y funcional. Con ello, en muchos casos y en la medida de sus posibilidades, las empresas crearán o bien una sección de cumplimiento, o un órgano colegiado independiente de cumplimiento o bien, por último, optarán por la configuración de un órgano matriz que agrupe todas las funciones de cumplimiento que ya se estaban desarrollando en la empresa. Además, harán partícipe a toda la organización empresarial —en términos clásicos, desde arriba hacia abajo— de las obligaciones y medidas de compliance, a través de la implementación del denominado programa de cumplimiento. En este sentido, se ha señalado que lo que hace el cumplimiento penal “es precisar la organización interna de la empresa y resolver, en todo caso, un problema fundamentalmente de definición de límites”. Por tanto, inicialmente tiene una dimensión similar a lo que es la división del trabajo, si bien con un enfoque más especializado³².

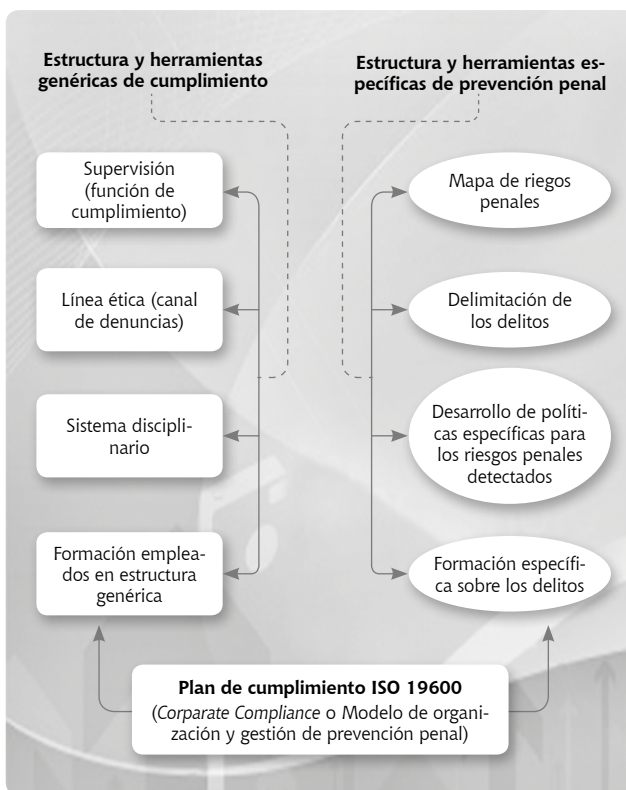
En la doctrina extranjera apreciamos la opinión de **MUÑOZ DE MORALES ROMERO**.

En países como el Reino Unido, Italia, Japón, Austria o Australia, la existencia de un buen (efectivo) compliance program puede llevar directamente a la elusión de responsabilidad penal por parte de la persona jurídica. En otros ordenamientos jurídicos (EE. UU., por ejemplo), y esto es lo más normal, un programa de cumplimiento normativo implica una disminución de la pena o, en fase preliminar, su existencia determina la no adopción de una medida cautelar (por ejemplo, de la prohibición de contratar con el sector público durante un periodo determinado de tiempo)³³.

A manera de ejemplo de *¿cómo se puede formular un plan de cumplimiento?*, apreciamos un gráfico que tiene un modelo de organización y gestión de prevención penal.

Ello se puede encontrar en una publicación efectuada por **ÁVILA** quien analiza la responsabilidad penal societaria y la vincula con el *compliance*³⁴.

El gráfico que muestra este proceso se presenta a continuación:



En internet se pueden ubicar diversos planes de cumplimiento penal. Por ello, a manera de ejemplo y para fines únicamente didácticos, podemos citar el Plan de cumplimiento penal de la empresa española de etiquetas adhesivas Coruñesa de etiquetas SL, cuyo nombre comercial es Coreti³⁵, ubicada en la ciudad de la Coruña, España.

El referido plan tiene la siguiente estructura:

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. OBJETO, ÁMBITO DE APLICACIÓN Y METODOLOGÍA
 - 2.I. Objeto del plan
 - 2.II. Ámbito de aplicación
 - 2.III. Metodología
3. ANÁLISIS DE RIESGOS PENALES
 - 3.I. Evaluación de riesgos penales
 - 3.II. Mapa de procesos
 - 3.III. Mecanismos de control existentes
 - 3.IV. Matriz de riesgos penales
4. SUPERVISIÓN Y DIFUSIÓN DEL MODELO
 - 4.I. Supervisión y control del modelo
 - 4.II. Difusión del modelo y actualización
5. CANAL ÉTICO/CANAL DE DENUNCIAS
 - 5.I. Objeto
 - 5.II. Comunicación de infracciones
 - 5.III. Tramitación de denuncias
 - 5.IV. Protección de datos

ANEXO I. Órgano de control y órgano de decisión

ANEXO II. Texto completo de artículos de la tabla de riesgos³⁶.

publicado en la revista Política criminal (Revista electrónica semestral de políticas públicas en materias penales), volumen 11, N.º 22, Santiago de Chile, 2016. Es una publicación de la Universidad de Talca. Recuperado de: <http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-33992016000200005&script=sci_arttext> (consultado el 23-10-17).

30 RUIZ BALTAZAR, Carmen y PALOMINO RAMÍREZ, Walter, Incorporación de la responsabilidad autónoma de las personas jurídicas en el dictamen sobre el nuevo código penal: ¿Ahora sí necesito un criminal compliance?, artículo publicado en la revista Themis, N.º 68, 2015, p. 166.

31 MARTÍN, Javier y LOZANO, Ana María, La fiscalía y el Compliance, artículo publicado en la sección económica cinco días del diario El País de España. Recuperado de: <https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/01/27/economia/1453925767_849691.html> (recuperado el 22-10-17).

32 MONTANER FERNÁNDEZ, Raquel, El Criminal compliance desde la perspectiva de la delegación de funciones, artículo publicado en la revista Estudios Penales y Criminológicos, vol. XXXV (2015), Universidad de Santiago de Compostela, pp. 737 y 738.

33 MUÑOZ DE MORALES ROMERO, Marta, Programas de cumplimiento “efectivos” en la experiencia comparada, artículo publicado en el libro El Derecho Penal en la era del compliance. Los directores de esta publicación son ÁRROYO ZAPATERO, Luis y NIETO MARTÍN, Adán. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 209 y 210.

34 ÁVILA, Luis, Responsabilidad penal societaria y “compliance” en el Nuevo código Penal, artículo publicado el 9 de abril del 2015 en la página Legal Today-For y para abogados. Recuperado de: <<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/penal/responsabilidad-penal-societaria-y-compliance-en-el-nuevo-codigo-penal>> (consultado el 23-10-17).

35 Su dirección web es la siguiente: <<http://www.coreti.com/>> (consultado el 24-10-17).

36 Si desea consultar en su integridad el plan de cumplimiento penal de la empresa Coreti se puede ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.coreti.com/prevencionpenal/prevencionpenalcoreti.pdf>> (consultado el 24-10-17).

En la doctrina nacional apreciamos la opinión de **GADEA BENAVIDES**.

Uno de los ámbitos más riesgosos para la responsabilidad penal de las empresas a nivel mundial son las provisiones de cohecho transnacional en el FCPA³⁷. Los criterios de competencia estadounidenses son muy amplios y comprenden a empresas extranjeras que no hayan cometido actos de corrupción en Estados Unidos si se encuentran cotizadas en alguna de sus bolsas de valores o a empresas extranjeras no cotizadas en Estados Unidos cuyo pago indebido haya tenido un mínimo contacto con su territorio, entre otras circunstancias. Por otro lado, los criterios de imputación para las personas naturales se han flexibilizado.

Puesto que la empresa responderá penalmente con gravísimas consecuencias por los actos de personas naturales que paguen sobornos, incluso con dolo eventual, si no adopta programas eficientes de compliance destinados a prevenir, detectar e investigar delitos, el FCPA viene cambiando la cultura empresarial a nivel mundial. En efecto, las empresas se encuentran en la búsqueda permanente de blindajes más efectivos frente al FCPA, invirtiendo en sistemas de prevención y control internos cada vez más sofisticados³⁸.

Para poder aplicar un programa de *criminal compliance* al interior de una organización empresarial, necesariamente deben existir los siguientes elementos:

- Una persona que califica como oficial de cumplimiento³⁹ (*compliance officer*), el cual será designado por la autoridad máxima de la empresa o como puede ser la junta de accionistas o el directorio, si este último tiene la prerrogativa otorgada por la junta.
- Una labor pormenorizada de identificación, evaluación y análisis de los riesgos existentes dentro de la organización que pueden originar la comisión de delitos.
- Elaboración del procedimiento de la formulación de las denuncias. Aquí debe señalarse los mecanismos de protección y premios que se otorgan a la persona que formula una denuncia donde se indica la posible comisión de una conducta antijurídica. Aquí estarían los delatores o conocidos en la doctrina extranjera como *Whistleblower*⁴⁰.

37 La sigla FCPA alude a *Foreign Corrupt Practices Act*.

38 GADEA BENAVIDES, Héctor. El *Foreign Corrupt Practices Act* y la responsabilidad penal de la empresa. Artículo publicado en la revista *Themis-Revista de Derecho*, N.º 68, 2015, p. 162.

39 Según CARO CORIA con referencia a las labores del oficial de cumplimiento se indica "que su actividad consiste en procurar que los miembros de la empresa observen y sigan las reglas jurídicas en la empresa; lo que incluye el conglomerado de deberes para el control de peligros que se generan en los procesos empresariales y la sujeción a todos los preceptos y medidas encaminadas a asegurar el respeto de tales deberes". En: CARO CORIA, Dio Carlos, *¿Derecho penal en la era del "compliance"?*, artículo publicado el 28-04-14 por el Centro de Estudios de Derecho Penal y Económico de la Empresa. Recuperado de: <http://www.cedpe.com/blogs/Derecho_penal_economico_y_de_la_empresa/?p=74> (consultado el 24-10-17).

40 El término *Whistleblower* hace alusión a una persona que hace sonar un silbato. Ello viene de la tradición de los policías ingleses que hacían sonar su silbato cuando apreciaban una situación de peligro o de la comisión de un delito, de tal modo que alertaban al resto de policías y a la propia población de esos hechos.

- El modelo establecido por la empresa precisamente como mecanismo de prevención debe ser difundido al interior de la organización, siendo imprescindible jornadas de capacitación permanente.
- Debe existir una evaluación permanente y continua del modelo de prevención aprobado por la empresa, realizando una retroalimentación constante.

Lo antes indicado guarda relación con el comentario de **CARO CORIA** con respecto a las modificaciones realizadas a la Ley N.º 30424⁴¹, por el Decreto legislativo N.º 1352⁴² al incluirse supuestos en los cuales se amplía la responsabilidad administrativa de las empresas⁴³ en los delitos de cohecho, lavado de activos y financiación por el terrorismo.

En este sentido, dicho autor precisa:

La Ley establece como circunstancia eximente (art. 17.1) y atenuante (art. 12.d) de la responsabilidad administrativa, la implementación por parte de la persona jurídica de un Programa de Cumplimiento Normativo en materia Penal o de alguno de sus elementos (en adelante "Compliance Program"), de manera previa o posterior al delito cometido, respectivamente. Según el artículo 17 de la Ley, los requisitos mínimos que deben contener los Compliance Program, son los siguientes:

- *Un encargado de prevención (oficial de cumplimiento), designado por el máximo órgano de administración de la persona jurídica y que ejerza sus funciones con autonomía.*
- *La identificación, evaluación y mitigación de riesgos para prevenir la comisión de delitos a través de la persona jurídica.*
- *Implementación de procedimientos de denuncia.*
- *Difusión y capacitación periódica del modelo de prevención.*
- *Evaluación y monitoreo continuo del modelo de prevención⁴⁴.*

En este orden de ideas, apreciamos los casos de comisión de delitos relacionados con (i) cohecho activo genérico, (ii) cohecho activo específico, (iii) lavado de

41 La Ley N.º 30424 aprobó la Ley que regula la responsabilidad administrativa de las empresas de las personas jurídicas por el delito de cohecho activo transnacional. Recuperado de: <<http://busquedas.elperuano.com.pe/normaslegales/ley-que-regula-la-responsabilidad-administrativa-de-las-pers-ley-n-30424-1370638-1/>> (consultado el 24-10-17).

42 El Decreto Legislativo N.º 1352 efectúa modificaciones a la Ley N.º 30424 ampliando la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas para los delitos de (i) cohecho activo genérico; (ii) cohecho activo específico; (iii) lavado de activos; y; (iv) financiamiento del terrorismo. El texto completo del Decreto Legislativo N.º 1352 se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <<http://busquedas.elperuano.com.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-amplia-la-responsabilidad-administra-decreto-legislativo-n-1352-1471551-4/>> (consultado el 24-10-17).

43 Es pertinente indicar que antes que se dicte la Ley N.º 30424, en el Perú imperaba el principio de "societas delinquere non potest", el cual es un aforismo latino que significa "la sociedad no puede delinquir".

44 CARO CORIA, Dio Carlos. Sobre la llamada responsabilidad administrativa de las personas jurídicas. Comentarios a las recientes modificaciones del Decreto Legislativo N.º 1352. Se publicó con fecha 10 de enero del 2017 en el portal La Ley. Recuperado de: <<http://laley.pe/not/3730/sobre-la-llamada-responsabilidad-idquo-administrativa-rdquo-de-las-personas-juridicas/>> (consultado el 24-10-17).

activos y (iv) financiamiento del terrorismo. Es posible que si una empresa cuenta con un *criminal compliance*, implicará en cierto modo la aplicación de atenuantes o eximentes de responsabilidad, conforme lo indican la Ley N.º 30424 y su modificatoria efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1352, los cuales entran en vigencia a partir del 1 de enero del 2018.

Sin embargo, no se aprecia la posibilidad que se permita que una empresa puede encontrar posibilidades de tener atenuantes o eximentes de responsabilidad, si es que cuenta con un *criminal compliance*, en caso que se presente la comisión de delitos tributarios, al no consignarlos expresamente tanto la Ley N.º 30424 ni tampoco su ampliación efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1352.

6. ¿Es posible aplicar el *criminal compliance* en materia tributaria?

Como se ha mencionado en la parte final del punto anterior, no existe actualmente la posibilidad de que se permita a las empresas que cuenten con un *criminal compliance* la posibilidad de obtener algún eximente de responsabilidad o atenuante, en el caso de la comisión de los delitos tributarios.

Sin embargo, nos preguntamos si ¿es posible aplicar el *criminal compliance* en materia tributaria?

Hay que tener en cuenta que la legislación tributaria es normalmente cambiante, ello debido a las continuas modificaciones que se producen cada vez que existe una denominada reforma tributaria o quizás hasta una pseudo reforma como ha ocurrido en los últimos años. Ello determina que cualquier plan elaborado al interior de una organización, a efectos de poder reconocer los posibles escenarios de riesgo, pueden variar con cierta regularidad, lo cual implicaría que se actualicen de manera permanente. Sin embargo, lo que no ha variado en gran medida es la legislación penal tributaria, la cual se encuentra contenida en el Decreto Legislativo N.º 813 y sus modificatorias.

En este contexto podemos indicar que si se decide posibilitar que las empresas que cuenten con una *criminal compliance* puedan aplicar algunas causales de eximentes de responsabilidad o atenuantes, en el caso de la comisión de los delitos tributarios, habría que efectuar modificaciones a:

- la Ley N.º 30424,
- el Decreto Legislativo N.º 1352,
- la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 813 y sus normas modificatorias;
- el Código Penal, y
- el Código Tributario.