

Universidad de Lima
Escuela de Postgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**EL COMPLIANCE O DEBIDA DILIGENCIA
ENTENDIDAS COMO LA SATISFACCIÓN DEL
CRITERIO DE IDONEIDAD COMO REQUISITO
ADICIONAL PARA LA DEDUCCIÓN DE LOS
ATRIBUTOS FISCALES DE COSTO Y/O GASTO
EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA
RENTA**

Trabajo de Investigación presentado para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Juan Manuel Cárdenas Cuba

Código 20162701

Asesor

Roberto José Casanova-Regis Albi

Lima – Perú

Mayo de 2019

(Hoja en blanco)



Dedicado a mi padre Manuel Ernesto,
y a mi compañera y esposa Ana María.



**EL COMPLIANCE O DEBIDA DILIGENCIA
ENTENDIDAS COMO LA SATISFACCIÓN DEL
CRITERIO DE IDONEIDAD COMO REQUISITO
ADICIONAL PARA LA DEDUCCIÓN DE LOS
ATRIBUTOS FISCALES DE COSTO Y/O GASTO
EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA
RENTA**

**THE COMPLIANCE OR DUE DILIGENCE
UNDERSTANDED AS THE SATISFACTION OF
THE FITNESS CRITERIA AS AN ADDITIONAL
REQUIREMENT FOR THE DEDUCTION OF TAX
ATTRIBUTES OF COST AND / OR EXPENSE IN
THE DETERMINATION OF INCOME TAX**

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I: EL COMPLIANCE O LA DEBIDA DILIGENCIA: SU IMPORTANCIA

- 1.1. La importancia del *compliance* o la debida diligencia del empresario responsable**
- 1.2. El concepto de *compliance* o la debida diligencia. Origen y panorama actual**
- 1.3. El *compliance* o la debida diligencia**
- 1.4. El *compliance* o la debida diligencia como instrumento del empresario para garantizar su compromiso con la legalidad y la responsabilidad social corporativa**
- 1.5. Los nuevos estándares para hacer negocios en la época actual**

CAPITULO II: ACTOS ILÍCITOS Y RÉGIMEN FISCAL. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE CASACION No. 9209-2013-LIMA

- 2.1 Base constitucional de la legalidad**
- 2.2 Base constitucional de la lucha contra la corrupción.**
- 2.3 Pronunciamientos de la Administración Tributaria**
- 2.4 Resoluciones del Tribunal Fiscal**
- 2.5 Análisis de la Sentencia de Casación Nro. 9209-2013-LIMA**
- 2.6 Legislación comparada**

CAPITULO III: EL COMPLIANCE: DEDUCCIÓN DE LOS ATRIBUTOS FISCALES DE COSTO Y/O GASTO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

- 3.1. La capacidad contributiva como fundamento del criterio del principio de causalidad**
- 3.2. La causalidad en la Ley del Impuesto a la Renta**
- 3.3. Los criterios de la causalidad**
 - 3.3.1. Necesarios**
 - 3.3.2. Normalidad**
 - 3.3.3. Razonabilidad**
 - 3.3.4. Proporcionalidad**
 - 3.3.5. Generalidad**
- 3.4. La deducción del costo en el Impuesto a la Renta**
- 3.5. El *compliance* y debida diligencia como estándar adicional habilitante de la deducción de costos y/o gastos como atributos fiscales**
- 3.6. Propuesta normativa – Cumplimiento del Criterio de Idoneidad para sustento de Costos y Gastos**

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Los escándalos de corrupción en el mundo y en nuestro país: Perú, con 5 ex presidentes involucrados, exigen una nueva tributación a nivel mundial. La sociedad debe enfrentar este problema. En este trabajo, el autor propone introducir un nuevo criterio: verificar el cumplimiento de la idoneidad de las operaciones como requisito para la deducción de costos y gastos para el Impuesto sobre la Renta junto con el Principio de Causalidad. Con la debida diligencia de las empresas y del hombre de negocios, utilizando los estándares, normas no vigentes o 'soft law' como ISO 26000, Convenios de las Naciones Unidas contra la corrupción, entre otros.

Palabras Clave: Corrupción, Causalidad, Idoneidad, Costos, Gastos, 'Soft Law', Impuesto a la Renta

ABSTRACT

Corruption's scandals in the world and our country: Perú, with 5 Ex -Presidents involved, demand a new taxation globally. The society must facing this problem. In this work, the autor proposes to introduce a new criterion: verify the accomplishment the suitability of the operations as a requirement for the deduction of costs and expenses for Income Tax join with Principle of Causality. With due diligence of enterprises and businessman, using the standards, non binding norms or soft law like ISO 26000s, Conventions United Nations Anti-Corruption among other.

Key Words: Corruption, Causality, Suitability, Costs, Expenses, Soft Law, Income Tax.

INTRODUCCIÓN

Los incumplimientos de la ley¹ y las malas prácticas y dentro de ellas, las prácticas corruptas realizadas por personas y empresas, erosionan gravemente la base imponible y la eficiente recaudación de los impuestos y aún más, perjudican a nuestra sociedad en el plano económico y social, ahondando a nuestro país en el subdesarrollo.

Ejemplos tenemos demasiados:

- Los escándalos de corrupción en las concesiones por ejemplo con el consorcio Odebrecht-Graña y Montero, que tienen en esa trama, a 2 expresidentes del Perú, uno prófugo por el pago de “sobornos” o cohecho² y otro con arresto domiciliario³ por lavado de activos y al haber promovido normas adecuadas para materializar acuerdos corruptos con la empresa Odebrecht en los contratos para la construcción de las obras de Interoceánica Sur, Tramos 2 y 3 y Tránsito Olmos⁴; en las que se tuvieron *sobrecostos* de 1,271 y 946 Millones de Soles y 114 Millones de dólares

¹ El artículo 38 de la Constitución Política nos obligan a todos a respetar el orden jurídico nacional: *Artículo 38°. Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.*

² El ex presidente Alejandro Toledo, sobre quien pesa una orden de prisión preventiva por presuntamente haber recibido coimas de la constructora brasileña Odebrecht, es, desde hace más de dos años, prófugo de la justicia peruana. En tanto la Fiscalía de la Nación y el Poder Judicial esperan avances del trámite de su extradición desde Estados Unidos. Recuperado de <https://elcomercio.pe/politica/alejandro-toledo-profugo-cronologia-situacion-odebrecht-noticia-575830>.

³ Pedro Pablo Kuchinsky, cumple 10 días de arresto provisional en Lima, al 12 de abril del 2019, por imputación de haber participado y promulgado normas que favorecerían a la empresa Odebrecht y recibir pagos a través de empresas Off Shore como Westfield Capital Ltd por supuestas asesoría financieras.

⁴ Sin dejar de mencionar el suicidio del expresidente Alan García Pérez, en su domicilio en Lima, Alan García era investigado por el despacho de José Domingo Pérez por dos casos: el Decreto de Urgencia (DU) 032-2009 y los aportes de Odebrecht a su campaña presidencial del 2006. El primero busca confirmar los motivos detrás de la aprobación del DU 032 el 19 de febrero del 2009 en un Consejo de Ministros de urgencia convocado por Alan García el mismo día en que compartió un viaje a Cusco con Jorge Barata. Dicho decreto le permitió al Ministerio de Transportes y Comunicaciones licitar la línea 1 del Metro de Lima. En diciembre de ese año, el consorcio formado por Odebrecht y Graña y Montero ganó el proyecto. Recuperado de <https://elcomercio.pe/politica/alan-garcia-cinco-claves-investigaciones-noticia-626844>

respectivamente, o también pagos disfrazados, por “renuncia de utilidades” de Graña y Montero a favor de Odebrecht por “riesgos adicionales”⁵;

- O la muerte de 17 pasajeros en un ómnibus incendiado en un terminal *informal* en Fiori, del distrito de San Martín de Porres en Lima el 31 de marzo del 2019, con la prisión preventiva *sólo* del chofer y su ayudante; evidenciándose incumplimientos laborales, omisión en la declaración de la totalidad de boletos vendidos y servicios prestados, alquileres, entre otros.
- O el ejemplo planteado por (Caro 2019 Marzo)⁶ que podría habilitar a Jacobo – el de la historia- a retar que se le pruebe el delito- “*Jacobo es un alcalde distrital. Una empresa le prestó un carro, con chofer incluido, para facilitar sus labores municipales. Meses después, la empresa ganó una importante licitación, pero Jacobo no era parte del comité especial que otorgó la buena pro.*”. Y tal como lo comenta el autor, “...la *corrupción* es un fenómeno histórico que se perfecciona y se adapta con el paso del tiempo. Va siempre un paso por delante de la tecnología, *de las leyes ...*”; agrega “Este debate es una fuente constante del ‘contramecanismo’, las medidas para frenar este fenómeno delictivo, y que nos ha introducido en la era del ‘compliance’, con una mirada puesta en la prevención, no la del largo plazo (educación, valores), sino en la inmediata, el muro de al lado: el ‘compliance’ público y privado...”

Nuestro país, en atención a estos problemas participó en la elaboración del Plan de acción OCDE-LAC sobre integridad y anticorrupción como resultado de la Tercera Reunión de Alto Nivel del Programa Regional de la OCDE para América Latina y el Caribe, que fue celebrada en Lima, Perú, del 18 al 19 de octubre de 2018, titulada “*Integridad para el buen gobierno: de los compromisos a la acción*”, y reunió a altos funcionarios de diferentes países⁷, y busca motivar **acciones tangibles** para avanzar en

⁵ Caso Odebrecht: Disfrazaron de “riesgos adicionales” a sus coimas Socios de Odebrecht. Según la Fiscalía, representantes de Graña y Montero, JJ Camet Contratistas Generales e ICCGSA aportaron en pago ilegal a Toledo. Recuperado de <https://larepublica.pe/politica/1153426-disfrazaron-de-riesgos-adicionales-a-sus-coimas>

⁶ La corrupción como aceptación de un beneficio, por Dino Carlos Caro Coria El Comercio, 29.03.2019. Recuperado de <https://elcomercio.pe/opinion/colaboradores/corupcion-aceptacion-beneficio-dino-carlos-caro-coria-noticia-621332>

⁷ Alemania, Argentina, Austria, Bahamas, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Corea, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Estados Unidos, Guatemala, Honduras, Israel, Italia, México, Países Bajos, Panamá, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Dominicana, Suecia,

un esfuerzo coordinado para mejorar la *confianza* en las instituciones públicas en toda la región, aumentar la rendición de cuentas de los Estados hacia sus ciudadanos, y **establecer una cultura de *integridad* entre los sectores público, privado y la sociedad en general.**

Dentro de la Acción 5 de dicho Plan: Mejorar la confianza en el sistema mediante mecanismos de ejecución eficaces, y referido al subtema Penalización de la Corrupción indica en los siguientes numerales 50 al 55:

50. Penalizar los actos de corrupción y los delitos conexos, incluido el soborno de funcionarios públicos extranjeros, de conformidad con los tratados internacionales, en particular en virtud de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (UNCAC), la Convención Interamericana contra la Corrupción (IAC) y la Convención de la OCDE sobre Lucha contra el soborno de funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales (Convención contra el soborno).

51. Introducir legislación para hacer posible que las empresas sean jurídicamente responsables de actos de corrupción, incluso en ausencia de

Suiza, Uruguay y representantes de la Unión Europea, del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), de la Organización de los Estados Americanos (OEA), del Banco Mundial, del Banco de Desarrollo de América Latina (CAF), de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas (CEPAL), de la Secretaría Iberoamericana (SEGIB), de IDEA Internacional y del Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe (SELA).

procedimientos en contra o de una condena a la persona cuyos actos hayan generado la responsabilidad de la empresa.

52. *Garantizar una base jurisdiccional suficientemente amplia para exigir responsabilidades a las empresas.*

53. *Permitir que se impongan sanciones eficaces, proporcionadas o **disuasorias** (penales, administrativas, etc.) a las empresas que cometan actos de corrupción, incluidas sanciones pecuniarias y la confiscación de bienes o ganancias ilícitas.*

54. Incluir disposiciones relativas a la responsabilidad por actos cometidos por intermediarios en nombre de una empresa, incluidas tanto personas jurídicas vinculadas como empresas o personas no vinculadas.

55. Ofrecer orientaciones adecuadas a las autoridades fiscales y reglamentarias sobre ***cómo evaluar la eficacia de los programas de integridad o cumplimiento corporativo. Revisar periódicamente estas herramientas para incorporar la evolución del derecho y su aplicación práctica.*** (las cursivas y énfasis son nuestros)

En este contexto, el *compliance* se ha convertido en uno de los más grandes desafíos en los negocios hoy en día⁸ y agrega Carrión⁹ (2015) lo describe como un producto inacabado ante la convergencia de múltiples factores¹⁰. El *compliance* no sólo

⁸ New ISO standard on compliance management cuts challenges and costs. By Elizabeth Gasiorowski-Denis on 19 December 2014. “ *Compliance has become one of the biggest challenges facing businesses today. Failing to have the right controls and culture in place could mean forking out millions in fines. So how can businesses get it right? Look no further than the newly published ISO 19600:2014 for guidelines on compliance management systems.*” Recuperado de <https://www.iso.org/news/2014/12/Ref1919.html>

⁹ **Andy Carrión Zenteno**, Criminal Compliance, de la Ley de EE.UU. de Prácticas Corruptas en el Extranjero, el riesgo de las empresas de acción internacional y la trascendencia de los programas de cumplimiento, Thomson Reuters, Lima, 2015, 155 pp.

¹⁰ Factores del Compliance como producto inacabado, citados por Carrión: **Andy Carrión** 1. las legislaciones estatales o incluso supranacionales, algunas incluso a nivel de simple soft law, en concretos ámbitos para la prevención del lavado de activos, la corrupción pública y privada, riesgos laborales, ambientales, etc., que imponen a las empresas un sistema de autorregulación regulada; 2. el buen gobierno corporativo orientado a la “lucha contra el abuso de poder en las corporaciones”; 3. los códigos de ética impulsados por organismos como la ONU o la OCDE, como medio para prevenir la criminalidad de empresas globales; 4. El desarrollo de la llamada Responsabilidad Social Empresarial; 5. la expansión de los sistemas de auditoría interna; 6. y de los mecanismos de certificación de estándares de calidad (normas ISO, UNE, etc.); y, 7. la responsabilidad penal de la persona jurídica con el mensaje de que un adecuado sistema para prevenir y detectar eventos delictivos, puede exonerar o atenuar la pena corporativa. **Zenteno**, Criminal Compliance, de la Ley de EE.UU. de Prácticas Corruptas en el Extranjero, el riesgo de las empresas de acción internacional y la trascendencia de los programas de cumplimiento, Thomson Reuters, Lima, 2015, 155 pp.

se limita a velar por el cumplimiento de la Ley sino a evitar daños reputacionales a las organizaciones y fomentar el cumplimiento de buenas prácticas. Como bien lo distingue Casanova(2015), “..las “obligaciones de cumplimiento”, que, en terminología del estándar global sobre Compliance -la norma ISO 19600-, tanto pueden provenir de “requirements” (obligaciones exigibles por terceros) como de “commitments” (compromisos asumidos voluntariamente). Esta última categoría comprende las obligaciones autoimpuestas por la propia empresa, normalmente relacionadas con valores o buenas prácticas, y que suelen cristalizar en los Códigos Éticos o de Conducta exhibidos con orgullo ante los grupos de interés.”

En nuestro país una normativa específica que aborda la problemática mencionada, la tenemos con el D.Leg. 1352, que modifica la Ley 30424, que exige la implantación de un programa de cumplimiento, *compliance*, por parte de las personas jurídicas del país a fin de reducir o evitar la comisión de los delitos de cohecho activo transnacional, lavado de activos, minería legal o terrorismo por parte de los miembros de la organización. El marco legal tiene dos aspectos muy importantes: Las sanciones que pueden ir desde una multa hasta el cierre del negocio y que el modelo de prevención que, si se implanta y aplica de forma correcta, puede salvar a la empresa.

Es de señalar que la Primera Disposición Complementaria Final de Adaptación, del Reglamento de la Ley N° 30424, Ley que regula la Responsabilidad Administrativa de las Personas Jurídicas aprobado con DS-02-2019-JUS de la autorregulación y estándares internacionales indica que las personas jurídicas que implementen un modelo de prevención, *compliance*, pueden optar por construir dicho modelo según las disposiciones del Reglamento, que de acuerdo a su gestión de riesgos le sean aplicables, conforme a su tamaño, naturaleza, características y complejidad de sus operaciones. Asimismo, para la construcción del modelo puede optar por utilizar **cualquier instrumento internacional que guía estas buenas prácticas**, siempre que asegure una adecuada implementación y eficacia.

Asimismo, agrega en el Art. 44 del Reglamento mencionado del Título IV de la que IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO DE PREVENCIÓN EN MICRO PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESAS respecto al Modelo de prevención en micro, pequeña y mediana empresa que en el caso de la micro, pequeña y mediana empresa (MIPYME) se implementa bajo el principio de adaptabilidad, teniendo en consideración sus condiciones

y características, sobre la base de una adecuada gestión de sus riesgos. Y se encarga según el Art. 45 del Reglamento mencionado al Ministerio de la Producción, que mediante Resolución Ministerial, establecerá los lineamientos respectivos para la implementación de los mecanismos o instrumentos físicos o informáticos que faciliten la capacitación, difusión, evaluación y monitoreo de las MIPYME.

“El compliance ha venido para quedarse”¹¹, y es necesario, en todos los ámbitos de acción encarar cómo afectará nuestras actividades y en este caso cómo afectará y como puede plantearse normativas y estrategias concretas que coadyuven a incentivar la debida diligencia del empresario en el campo tributario, y que al mismo tiempo que no tolere actos de corrupción y genere un clima de confianza en el ámbito público y privado con integridad y transparencia.

En el campo tributario, consideramos que por un lado tenemos desde algunos años, una jurisprudencia que cuestiona si el principio de causalidad ha sido desarrollado en forma explícita y suficiente en la Ley del Impuesto a la Renta y que contiene aspectos del *compliance* mencionado -y por otro lado las normativas iniciales que se están dando en nuestro país tal como el D.Leg. 1352 por el *compliance* empresarial- que pueden aportar consideraciones adicionales en la verificación del cumplimiento del principio de causalidad y la deducción del costo en las empresas.

La jurisprudencia mencionada, se refiere a la sentencia de Casación N° 9209-2013-Lima que, a modo de síntesis, trata sobre los reparos a los gastos de defensa legal por el delito de tráfico de influencias, así como gastos de publicidad e de imagen del Sr. Dionisio Romero Seminario, contabilizados por el Banco Crédito como gasto de la empresa. El Banco en respuesta al Requerimiento de sustentación de la SUNAT adujo que, conforme al principio de causalidad, estos gastos deben aceptarse dado que, conforme a la Ley, son gastos necesarios para la generación de rentas, así como del mantenimiento de la fuente.

Luego de las etapas de reclamos y apelación en la que el Tribunal Fiscal falló a favor de SUNAT, confirmando que no se había acreditado en la fiscalización, los motivos por las cuales el Banco de Crédito debería asumir los gastos del Sr. Romero.

¹¹ Expresión común en eventos académicos relacionados al Compliance

Posteriormente la Corte Suprema va un poco más allá y analiza la razón y la causa de los gastos reparados por SUNAT, precisó que incluso al margen que la acusación por el delito de tráfico de influencias sea o no confirmada, lo que corresponde analizar es si la *gestión* del Sr. Dionisio Romero Seminario, dueño y Presidente del Directorio del Banco de Crédito del Perú al recurrir al Sr. Vladimiro Montesinos -asesor en la sombra del expresidente Fujimori- para conseguir que se nombre como administradores judiciales de las empresas del Grupo Hayduk -quienes afrontaban un proceso penal por tráfico ilícito de drogas en el Cuarto Juzgado Penal Especializado-, y las que tenían varias deudas bancarias, entre ellas a favor del Banco de Crédito del Perú, como tercer acreedor, *cumplía o no con el principio de causalidad*.

La Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 9209-2013 mencionada, concluye que atendiendo a la normatividad específica tributaria -que reafirma- es la que debe regir su decisión, señala que no era “*normal*” que el Sr. Romero solicitara al asesor de un Presidente el nombramiento de los administradores judiciales, pues conforme a la “normatividad legal vigente” el nombramiento de los administradores judiciales, debe realizarse por el Juzgado correspondiente, y agrega por tanto que no resultaba “*idónea*”, la *gestión* realizada por el Sr. Dionisio Romero, en estricta aplicación del Principio de Causalidad.

Consideramos, que de haberse seguido un programa adecuado de *compliance* o debida diligencia, o un eficiente programa o políticas de responsabilidad social corporativa en el Banco de Crédito, la *gestión* del Sr. Romero, no hubiera sido admitida ni menos los gastos de defensa legal y de imagen que fueron años después observados por SUNAT, el Sr. Romero miembro del Directorio, no habría sido autorizado para solicitar aspectos en contra de la normatividad legal vigente y específica para el nombramiento de administradores judiciales y la reputación del Banco de Crédito no se habría visto cuestionada. Asimismo y en consecuencia, la contabilización y la declaración de gastos de defensa legal por tráfico de influencias y de buena imagen, que de hecho serían observados por la SUNAT, no se habría realizado, pues el cumplimiento efectivo del programa de Compliance o debida diligencia habría impedido -en cualquiera de las

etapas mencionadas- la pretensión de deducir gastos que como concluye la Sentencia de Casación 9209, no cumplen con el principio de causalidad.

Al evaluar respecto a considerar el *compliance* o debida diligencia que realizó la empresa, como un elemento adicional en la evaluación de las operaciones, y que por su naturaleza – soft law- no necesariamente están legisladas o establecidas expresamente en reglamentos y leyes, podemos encontrar avances tales como la nota de prensa de la OCDE del 30 de Mayo del 2018 que informan que los ministros de economías de la OCDE y *economías en desarrollo* se comprometieron a redoblar esfuerzos para promover una conducta empresarial responsable, con el fin de impulsar un crecimiento económico más incluyente y sostenible. En París, cuarenta y ocho países adoptaron y acordaron apoyar y vigilar la puesta en práctica de las **OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct (Directrices de la OCDE de Diligencia Debida para una Conducta Empresarial Responsable)**, junto con Colombia y Lituania, que han sido invitados a unirse a la Organización, más Argentina, Brasil, Costa Rica, Egipto, Jordania, Kazajistán, Marruecos, **Perú**, Rumania, Túnez y Ucrania, **se adhirieron a este nuevo instrumento.**

Las Directrices, la primera norma con respaldo gubernamental para la diligencia debida corporativa sobre conducta empresarial responsable que cubre todos los sectores de la economía, aborda una gama de riesgos en las operaciones empresariales y las cadenas de suministro, que incluyen **derechos humanos, mano de obra, medio ambiente y corrupción.**

“La comunidad empresarial tiene la responsabilidad de hacer negocios de una manera que tome en cuenta tanto los resultados finales como el impacto que sus actividades ejercen sobre la sociedad”, dijo el Secretario General de la OCDE Angel Gurría. *“Estas directrices representan un punto trascendental para asegurar que los gobiernos y las empresas trabajen en conjunto para impulsar un crecimiento más incluyente y sostenible en todo el mundo mediante una conducta empresarial más responsable y la diligencia debida en las diversas cadenas de suministro.”*

Los esfuerzos de la comunidad internacional continúan y recientemente en Santiago Chile del 26 al 28 de Marzo del 2019, la OCDE - FTA Forum on Tax Administration, elaboró un documento de trabajo: International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0 que si bien se trata de un programa de compliance voluntario de gestión de riesgos de empresas multinacionales su importancia es que

facilita el intercambio de información, el debido soporte de la documentación de los precios de transferencia, los reportes país-país, establece una estructura empresarial de *compliance* y buenas prácticas que son de aceptación internacional.



CAPITULO I: EL *COMPLIANCE* O LA DEBIDA DILIGENCIA. SU IMPORTANCIA

1.1. La importancia del *compliance* o la debida diligencia del empresario responsable.

El Perú como muchos otros países ha empezado a introducir el concepto y la práctica del *compliance* en las empresas. Los escándalos de corrupción conocidos por todos, obligaron a promulgar la Ley 30424 (20.04.2016), luego complementada por el D.Leg. 1352, que exige la implantación de un programa de cumplimiento, *compliance*, por parte de las personas jurídicas del país a fin de reducir o evitar la comisión de los delitos de cohecho activo transnacional, lavado de activos, minería legal o terrorismo por parte de los miembros de la organización.

Sin embargo, el *compliance* es más que un programa que garantice el cumplimiento de normas, o la elaboración de un listado de riesgos en la empresas para *prevenirlos* o *mitigarlos*, o el establecimiento de conductas éticas corporativas, el *compliance* reafirma la importancia y necesidad de que las empresas y los empresarios sean -efectivamente- socialmente responsables. Es decir, no basta cumplir con la legalidad por ejemplo de una inscripción en Registros Públicos o la obtención de un RUC, además las empresas deben cumplir efectivamente con normas sectoriales o regulatorias que les sean aplicables dado que dichos incumplimientos las podrían calificar como *informales* o hasta *ilegales*. En la actualidad las empresas deben garantizar que sus acciones y operaciones sean éticas, y socialmente responsables con sus clientes, proveedores, accionistas, el Estado y la sociedad en conjunto.

En efecto, la normativa que en los hechos aplican actualmente las empresas en el mundo globalizado, ha devenido en un paulatino cumplimiento -aparte de la normativa vigente- en el cumplimiento de “non binding norms” o soft-law, en diversos campos como de derechos humanos, medio ambiente, control de armas, comercio o finanzas. Varios ejemplos ilustran que este proceso es inevitable e irreversible, tal como la referencia a las directrices de la OCDE en precios de transferencia, o las normas BEPS¹², o las

¹² 10 Preguntas sobre BEPS - <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

convenciones de lucha contra la corrupción, o la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas -DNUDPI¹³- en las que el Tribunal Constitucional sustentó el expediente N° 0022-2209-PI/TC del 09.06.2010, en la que indicó “ Se trata de un instrumento de derecho internacional, se trata de una declaración y no de un tratado, por lo que no cabe la ratificación. No obstante ello, ... las declaraciones representan un amplio acuerdo y consenso de la comunidad internacional”. En efecto, al ser el fruto de negociaciones y aceptación por la mayoría de la Asamblea General de las Naciones Unidas, **conllevar una fuerza moral**, además de una evidente orientación de la comunidad internacional hacia el respeto y la tutela de los pueblos indígenas, al plantear un contenido de los derechos humanos en el contexto de los pueblos indígenas.

Y aún más, el Tribunal Constitucional -supremo intérprete- resalta que “El contenido de la declaración (DNUDPI) no es de **vinculación obligatoria** (o binding norm), lo que no implica que no tenga ningún efecto jurídico. Las declaraciones representan aquellas *metas y objetivos a los que la comunidad internacional se impone*. Son lo que en el derecho internacional se conoce como *soft law*, esto es, una guía que *sin dejar de tener un efecto jurídico*, no termina por vincular obligatoriamente a los Estado, representando su contenido un código de conducta *sin que sean legalmente vinculantes*. En tal sentido, *la DNUDPI, **será considerada por este Tribunal** en su calidad de norma de carácter de soft law*, sin que se genere una obligación convencional por parte del Estado peruano”.

Es decir, esta tendencia normativa en el mundo, y en el campo de la responsabilidad social corporativa, como lo indica la OCDE “*Ha aumentado significativamente la expectativa de que los bienes y servicios deban producirse y suministrarse de manera **responsable, de conformidad con las normas internacionales que garantizan el respeto de los derechos humanos, el trabajo decente y la protección del medio ambiente**. Al mismo tiempo, durante las últimas décadas se ha observado la*

¹³ Declaración de Naciones Unidas sobre Pueblos Indígenas - En el año 2007, cuando las Naciones Unidas realizaron las votaciones para adoptar la Declaración de los Derechos de los Pueblos Indígenas, Perú actuó como copatrocinador de la Declaración, y votó a favor de la misma. Recuperado de http://www.territorioindigenaygobernanza.com/per_03.html

convergencia de estándares internacionales sobre conducta empresarial responsable (CER), incluida la responsabilidad empresarial de respetar los derechos humanos. Los gobiernos, las empresas y la sociedad civil en los países de América Latina y el Caribe (ALC) también están evidenciando un mayor interés en promover una conducta empresarial responsable”.

1.2. El concepto del *compliance*. Origen y panorama actual

El ISO 19600 de la Gestión del Compliance, señala que toda organización, por grande o pequeña que sea, requiere de un cumplimiento normativo obligado que a veces es difícil de gestionar. De esta necesidad surge la ISO 19600 sobre la Gestión del *Compliance*, que permite cumplir **con requisitos legales, estándares, códigos de industria y demás requerimientos normativos que pueda llegar a tener una empresa.**

Como se indica en su página web, la ISO 19600 no es una norma certificable, como es el caso de otros estándares, pero sirve de valiosa herramienta para gestionar adecuadamente las exigencias legales, siendo de mayor importancia cuanto mayor sea el marco regulatorio de aplicación en la organización, ya que, del cumplimiento de las mismas, dependerá su prestigio y supervivencia¹⁴.

Continúa describiendo que el alcance del *Compliance* como en el resto de sistemas de gestión, en la ISO 19600 también deben determinarse los límites y aplicabilidad del *Compliance*, para lo que debe tener en cuenta el contexto interno y externo, las

¹⁴ ISO 19600 y la Gestión del Compliance – Recuperado de <https://www.isotools.org/2017/11/06/iso-19600-la-gestion-del-compliance/>

expectativas de las partes interesadas y sus obligaciones de Compliance. Estas últimas considerarán:

- Los requisitos de Compliance: marco normativo de obligado cumplimiento.
- Los compromisos de Compliance: aquellas regulaciones no obligatorias, pero sí beneficiosas; por ejemplo, la normativa ISO
 - o Gestión del riesgo: en este punto, se debe considerar la ISO 31000 sobre los principios y directrices para la Gestión Riesgo, al considerarse esta fase la más compleja y crítica de Compliance.
 - o Competencia: el personal debe estar formado y sensibilizado en materia de Compliance.
 - o Cultura: el órgano de gobierno y la alta dirección deben tener un compromiso claro con el Compliance, para poder desarrollar una cultura de Compliance en la organización.
 - o Documentación: como en el resto de Sistemas de Gestión, en la ISO 19600 también debe generarse una serie de documentación, como políticas, procedimientos, informes, etc
 - o Operación: en la ISO 19600 debe establecerse un control y seguimiento de los riesgos que ayude a gestionarlos y mitigarlos, es decir, a tratar el riesgo.
 - o Evaluación del desempeño: una vez se haya implementado el Sistema de Gestión basado en la ISO 19600, se debe seguir, medir, analizar y evaluar su funcionamiento, destacando la importancia a este respecto, de métricas e indicadores.
 - o Auditoría interna y revisión del sistema por la dirección: al igual que en el resto de normas ISO, deben realizarse auditorías internas y de revisión del sistema por la dirección.

1.3. La debida diligencia

Como se indica en la ISO 26000 la *debida diligencia* es un **proceso exhaustivo y proactivo para identificar los impactos negativos reales y potenciales de carácter social, ambiental y económico de las decisiones y actividades de una organización a**

lo largo del ciclo de vida completo de un proyecto o de una actividad de la organización, con el objetivo de evitar y mitigar dichos impactos negativos desarrolla que es una guía práctica aplicable a cualquier empresa buscando contribuir al desarrollo sustentable.

Consideramos que esta definición viene a describir en forma concisa, el objetivo de lo que un empresario responsable hoy en día debiera aplicar en todas sus operaciones.

Asimismo, describe a la Responsabilidad Social, como **la responsabilidad de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente** que:

- contribuya al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad;
- tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas (stakeholders);
- **cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento (*compliance*)**

Se tiene por tanto que mediante la aplicación de procedimientos de gestión tal como por ejemplo los criterios y programa del ISO 26000 mencionado, el empresario puede sustentar que en sus operaciones ha aplicado una debida diligencia. La cual es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de realizar una actividad empresarial responsable, que logre minimizar o reducir el riesgo de realización de operaciones y en sus cadenas de producción y comercialización que impacten negativamente en diversos campos como el respeto de los derechos humanos, una adecuada remuneración y gestión de la mano de obra, respeto al medio ambiente y la intolerancia de los actos fraudulentos y corrupción.

1.4. El *compliance* o debida diligencia, como instrumentos del empresario para garantizar su compromiso con la legalidad

En este contexto, no resulta suficiente la alegación de la Buena Fe en las operaciones, o como en algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal indique a la SUNAT que debe considerar el “modus operandi” del contribuyente. Dado que de acuerdo a lo descrito en

el presente documento, dicho “modus operandi” necesita el desarrollo de un esquema mínimo, o un programa de trabajo, una gestión ordenada y que abarque los diversos riesgos a los que se puede enfrentar la empresa, en la parte económica, productiva, social, tecnológica, entre varias, que lo puede brindar la aplicación de un programa de *compliance* o una gestión ordenada de buenas prácticas o debida diligencia.

El compromiso empresarial con el debido cumplimiento de la legalidad, y el cumplimiento de normas de consenso internacional o el soft law, o buenas prácticas, se torna en una condición indispensable para sustentar ese “modus operandi” al que debe apuntar la gestión del empresario, la cual debe considerarse, como lo indica el Tribunal Fiscal, cuando la Administración Tributaria evalúa las operaciones de la empresa en las fiscalizaciones.

Un ejemplo de que la **debida diligencia** es indispensable y legalmente exigible se aprecia en la Ley 1372 (01.08.2018) que regula la obligación de las personas jurídicas y/o entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales, el cual fue promulgado en virtud de la delegación de facultades del Congreso de la República al Poder Ejecutivo mediante Ley N° 30823, en la que el literal k) del numeral 1) del artículo 2 del citado dispositivo legal, establece que el Poder Ejecutivo está facultado “*para adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo; así como para garantizar la asistencia administrativa mutua con fines fiscales, como la adopción de estándares de acceso, disponibilidad e intercambio de información del beneficiario final de las personas jurídicas y entes jurídicos, previendo que los profesionales del derecho y de las ciencias contables y financieras deban proporcionar dicha información a la autoridad competente cuando accedan a ella en una condición o situación distinta al ejercicio profesional, respetándose los derechos y principios previstos en la Constitución Política del Perú*”.

El Reglamento de dicha Ley, con DS-003-2019-EF norma que las empresas deberán agotar las gestiones y acciones necesarias para obtener la información del beneficiario final (la persona que efectivamente posee y controla personas jurídicas o entes jurídicos), validar la información con diversas entidades públicas, guardar la documentación que

sustente sus conclusiones en el plazo de prescripción del Art. 87 del TUO del Código Tributario, agrega la obligación de los beneficiarios finales de brindar y acreditar la información que proporcionen a la empresa, en suma, el establecimiento de actividades de debida diligencia mutua y en todas las fases mencionadas, en razón del cumplimiento de estándares internacionales de la OCDE y GAFI.

Otro ejemplo que podemos mencionar y que impacta en la aceptación de la deducción del costo y gasto sobre los criterios del cumplimiento del principio de causalidad o la asociación de los costos con los ingresos, siguiendo directivas de precios de transferencia de la OCDE, lo tenemos en el D.Leg. 1369 que regula el requisito de demostrar un test de beneficio para los servicios intragrupo aparte del sustento de la documentación, y en los de bajo valor añadido con un tope del margen de ganancia máximo del 5%.

1.5. Los nuevos estándares de los negocios en la época actual

Como se puede apreciar, existe una variada legislación soft-law, así como innumerables entidades que, desde décadas pasadas, trabajan en favor de la integridad y transparencia

y en contra de las malas prácticas y prácticas corruptas. Tenemos como referencia a las siguientes:

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹⁵ - Normas BEPS – Precios de Transferencia – Convenciones Antosoborno.
- Transparencia Internacional¹⁶ – Indices de Percepción de la Corrupción
- Naciones Unidas¹⁷ y sus Declaraciones a favor de los derechos humanos, el medio ambiente contra la corrupción, sobornos y fraudes
- Banco Interamericano de Desarrollo¹⁸ – Apoyo al desarrollo y sostenibilidad
- Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)¹⁹ – Fija Estándares contra el Lavado de Activos.
- Entre otros,

Cabe señalar que el compliance o debida diligencia tiene en sus orígenes de esta nueva tendencia mundial a la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero de los Estados Unidos (“Foreign Corrupt Practices Act” o “FCPA”) es una ley que el Congreso de los Estados Unidos aprobó en 1977 para castigar el soborno destinado a influir las decisiones de funcionarios, de la que partieron varias iniciativas mundiales hasta la fecha.

Recientemente es de destacar que este año se tienen las Directrices de la OCDE – Debida Diligencia Empresarial / International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0 presentada en Santiago 26 al 28 Marzo 2019.

Estos avances apuntan también al gran compromiso mundial de lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), también conocidos como Objetivos Mundiales, que son un llamado universal a la adopción de medidas para poner fin a la

¹⁵ <http://www.oecd.org>

¹⁶ <https://www.transparency.org>

¹⁷ <https://www.un.org>

¹⁸ <https://www.iadb.org>

¹⁹ <http://www.fatf-gafi.org>

pobreza, proteger el planeta y garantizar que todas las personas gocen de paz y prosperidad. Como lo indican en su página web:

“Estos 17 Objetivos se basan en los logros de los Objetivos de Desarrollo del Milenio- ODS, aunque incluyen nuevas esferas como el cambio climático, la desigualdad económica, la innovación, el consumo sostenible y la paz y la justicia, entre otras prioridades.

Los ODS conllevan un espíritu de colaboración y pragmatismo para elegir las mejores opciones con el fin de mejorar la vida, de manera sostenible, para las generaciones futuras. Proporcionan orientaciones y metas claras para su adopción por todos los países en conformidad con sus propias prioridades y los desafíos ambientales del mundo en general.

Los ODS son una agenda inclusiva. Abordan las causas fundamentales de la pobreza y nos unen para lograr un cambio positivo en beneficio de las personas y el planeta.”

Como lo indica en su página web, ISO tiene miles de normas que ayudan al usuario a contribuir a la Agenda 2030 de la ONU y a los objetivos de desarrollo sostenible ODS, comprendiendo desde comunidades sostenibles y gestión de la calidad hasta seguridad y medición de gases de efecto invernadero.

La ISO 26000 en relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible, tienen dentro de sus varios objetivos:

- **Cumplir con la legislación aplicable (*compliance*) y ser coherentes con la normativa internacional de comportamiento (*behaviour*);**

CAPITULO II: ACTOS ILÍCITOS Y RÉGIMEN FISCAL.

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE CASACION No. 9209-2013-LIMA

2.1 Base constitucional de la legalidad.

En un Estado de Derecho la obligación del cumplimiento de las normas legales tiene sustento en el Artículo 38° de la Constitución Política que obliga a todos a respetar el orden jurídico nacional:

Artículo 38°. Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

Y es una condición indispensable para una sana convivencia social y ha sido corroborado en la Sentencia del Tribunal Constitucional STC N° 1254-2004-PA/TC:

“La alegación de poseer derechos adquiridos presupone que estos hayan sido obtenidos conforme a Ley.”

En este contexto, no pueden caber alegaciones de acreditación de costo o gasto, por operaciones en las cuales no se ha cumplido con la normatividad legal específica, el cual es un requisito mínimo exigible y que se asume o presupone que han sido cumplidos por las personas y empresas en el transcurso de sus operaciones.

Se pueden mencionar los casos en los cuales la adquisición de materia prima pesquera, pecuaria, minera, forestal de diversos contribuyentes, entre otras variadas actividades, en el desarrollo de sus operaciones de adquisiciones debe cumplir con la debida diligencia en su cadena de suministro o compras responsables, en las que

inicialmente debe cumplirse con los requisitos mínimos establecidos en las normas sectoriales.

2.2 Base constitucional de la lucha contra la corrupción.

A su vez, la preocupación de luchar contra la corrupción no proviene de ideales, o causas subjetivas, es también un principio constitucional obligatorio real, porque como el Art. 1 de nuestra Constitución Política lo indica, el fin supremo es la persona humana, de ella se derivan los diferentes principios citados en el campo tributario y empresarial. El principio de solidaridad, el bien común, entre otros.

Tenemos entonces que en la Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional N° 0009-2007-PI/TC y N° 0010-2007-PI/TC (acumulados) se estableció:

“6.3.3. Principio constitucional de proscripción de la corrupción

53. **La corrupción es en sí misma un fenómeno social que, no puede soslayarse**, se encuentra dentro y fuera de la administración del propio Estado, la política apuntada deberá establecer el nexo entre Estado y sociedad civil, en la medida que la defensa del “programa” constitucional, exige una actuación integral.

54. Precisamente, se debe partir por considerar que **el ordenamiento constitucional, por su naturaleza, exige combatir toda forma de corrupción**; en tal sentido, el constituyente ha establecido mecanismos de control político parlamentario (artículos 97° y 98° de la Constitución), el control judicial ordinario (artículo 139° de la Constitución), el control

jurídico constitucional (artículo 200° de la Constitución), el control administrativo, entre otros.

2.3 Pronunciamientos de la Administración Tributaria

De la búsqueda de pronunciamientos de la Administración Tributaria se tiene los siguientes documentos de la página Web de SUNAT (www.sunat.gob.pe) :

- **INFORME N° 139-2001-SUNAT/K00000**

1. Si la SUNAT comprueba la existencia de un incremento patrimonial por parte del contribuyente, dicho incremento no podrá ser justificado con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

En consecuencia, si el contribuyente no puede justificar el incremento patrimonial, el mismo constituirá renta neta no declarada por el contribuyente y, por tanto, estará gravado con el Impuesto a la Renta.

2. Se configurará delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos si es que durante el procedimiento de fiscalización se determina que la renta no declarada a la que alude el artículo 52° del TUO del IR, ha traído como consecuencia dejar de pagar en todo o en parte los tributos que por ley corresponden mediante la utilización de medios fraudulentos.

- **Memorándum N° 933-2003-2B0000**

No existe norma legal alguna que impida a la Administración determinar deuda tributaria a cargo de sujetos que realizaron hechos presumiblemente ilícitos, en caso que exista una investigación conducente a la apertura de un proceso penal o se encuentre pendiente éste. La existencia de dicho proceso resulta irrelevante para efectos tributarios.

- **INFORME N° 328-2003-SUNAT/2B0000**

La Administración Tributaria tiene facultad para determinar obligaciones tributarias respecto de hechos generadores de carácter ilícito.

En dicho informe indica que los hechos imponible gravados con Impuesto a la Renta, incluidos los que provengan de actividades ilícitas, deberán considerar

como base imponible en todos los casos el valor de mercado. Igual regla se aplica al Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

- Informe N° 095-2016- SUNAT/5D0000

La no aplicación de la actualización excepcional de las deudas tributarias, establecida por la Ley N.° 30230, a las empresas y entidades cuyos representantes por haber actuado en calidad de tales, tengan proceso penal en trámite o sentencia condenatoria vigente por delito en agravio del Estado, comprende los delitos que vulneran bienes jurídicos cuya lesividad afecta directamente los intereses del Estado, como son los de terrorismo, tráfico ilícito de drogas, lavado de activos, delitos contra el orden público, delitos de corrupción y otros ilícitos penales que reúnan tales características, a que se refiere el artículo 40° del Reglamento del Decreto Legislativo N.° 1068.

A nuestro parecer el tema de regular en conjunto las actividades ilícitas requerirá una evolución mayor dado que consideramos que si por un lado tanto el criterio de SUNAT como el de la legislación comparada en USA u otros países, todos los ingresos o rentas lícitas o ilícitas deben gravarse y tributar, no sucede lo mismo con los gastos o costos vinculados a actividades ilegales o ilícitas, los que conforme a lo desarrollado en el presente documento no pueden ser admitidos ni deducidos para la determinación de las rentas.

2.4 Resoluciones del Tribunal Fiscal

De la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal), vinculadas a operaciones de actividades ilícitas, se encuentra generalmente las vinculadas a la aplicación del Art. 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, por la determinación de incrementos no patrimoniales, los cuales se consideran renta no declarada por los contribuyentes, las cuales no pueden ser sustentadas *con ingresos de actividades ilícitas*. Pudiendo apreciarse por ello que al mismo tiempo si se determina una renta neta de alguna persona por un incremento no justificado que haya provenido de

actividades ilícitas, finalmente son gravadas por el Impuesto a la Renta, por el imperio de la Ley.

Por reparos a compras de bienes ilegales, podemos citar la RTF N° 04291-A-2014, que confirmó el reparo a las compras de materia prima (algas) adquiridas a proveedores no autorizados a la pesca, extracción, transporte ni comercialización de algas marinas, debido a que no contaban con el permiso respectivo, determinándose que las algas marinas frescas adquiridas a dichos proveedores **son de procedencia ilegal**.

Es interesante analizar que el Tribunal reitera que las algas en cuestión no cumplían con el requisito legal de ser de “libre circulación” que según el Art. 54° de la Ley General de Aduanas indica: “Que para saber cuándo se está frente a un “bien exportado” es necesario tener en cuenta que con relación al régimen aduanero de exportación definitiva la Ley General de Aduanas citada establece en el Art. 54° que:” Es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en *libre circulación* que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior...”. Indica el Tribunal que el criterio es muy claro en el sentido que solamente pueden ser exportados mercancías de *libre circulación*, para ello sustenta su decisión en el Art. 1 del D Ley N° 25977 Ley General de Pesca (cuyos objetivos no sólo son económicos): “La presente Ley tiene por objeto normar la actividad pesquera con el fin de promover su **desarrollo sostenido** como fuente de alimentación, empleo e ingresos y de asegurar un **aprovechamiento responsable** de los recursos hidrobiológicos, optimizando los beneficios económicos, en armonía con la **preservación del medio ambiente** y la **conservación de la biodiversidad**.”. Agrega que el Art 43 indica que para el desarrollo de las actividades las personas naturales o jurídicas deberán contar con permisos y que por otro lado el Art. 76° norma explícitamente que está prohibido realizar actividades pesqueras sin concesión o autorización, permisos o licencias contraviniendo las disposiciones que las regulan y finaliza indicando que conforme a lo señalado las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la extracción y recolección requieren de los permisos correspondientes de manera que **aquellos productos hidrobiológicos que hayan sido extraídos o recolectados sin el permiso respectivo son evidentemente de procedencia ilegal**.

En ese contexto, en la pág. 9 de la RTF 04291-A-2014 mencionada, se indica que la empresa dedicada a la actividad de procesamiento se encuentra obligada a desarrollar ésta actividad con sujeción a las normas legales citadas, para lo cual debe necesariamente

realizar sus compras exigiendo previamente que sus proveedores le muestren la autorización²⁰ de extracción y recursos hidrobiológicos, tal como lo dispone la normativa citada. A nuestro parecer el Tribunal considera acciones a realizar por parte de la empresa reparada, que involucran haber realizado buenas prácticas o una debida diligencia, a aún más respecto a cumplimientos que debieron realizar sus proveedores y que generalmente se aducen que no están expresamente normados y que por tanto aducen que no generan ninguna obligación legal, dejando con esa actitud, de lado los objetivos de la Ley General de Pesca mencionados y que constituyen parte del soft law tales como protección del medio ambiente, o un aprovechamiento responsable, temas que necesariamente son impactados por la gestión de la empresa reparada al adquirir materia prima ilegal (que cuenta con comprobantes de pago y medios de pago así como guías de remisión) y si podemos adelantar constituyen una **materia prima no idónea**. Finalmente, como lo concluye el Tribunal Fiscal, “Que la normativa aplicada a la recurrente en su calidad de empresa dedicada a la actividad de procesamiento de productos hidrobiológicos, no le permite realizar compras de algas marinas frescas sobre la base de la buena fé en lo que se refiere a los permisos de extracción y recolección de recursos hidrobiológicos, por lo que carece de asidero el planteamiento formulado por la recurrente”. Aquí se aprecia claramente que el Tribunal sustentó su decisión -sin ser explícito- en los objetivos del soft-law del Art. 1 de la Ley de Pesca: desarrollo sostenido; aprovechamiento responsable de los recursos hidrobiológicos, preservación del medio ambiente, conservación de la biodiversidad. Objetivos que deben cumplir las empresas -del sector Pesca- en sus operaciones.

2.5 Análisis de la Sentencia de Casación Nro. 9209-2013-Lima

Como se adelantó en la Introducción, la sentencia de Casación 9209-2013-LIMA, introdujo un criterio adicional al Principio de Causalidad, de que los gastos a deducir, sean “**idóneos**”. Claro está que la normativa de la LIR, asume que los gastos por los cuales

²⁰ A nuestro criterio, la recomendación del Tribunal Fiscal, se queda corta en solicitar sólo copia de la autorización pesquera al proveedor, sugiriendo nuevamente que se deben evaluar las acciones de debida diligencia que realizó la recurrente, o las buenas prácticas que implantó, o modelos de prevención, lo que expone la tendencia actual de las empresas: de utilizar y necesitar de programas de *compliance* y asimismo la necesidad de contar para la evaluación de las operaciones del sustento de la debida diligencia que realicen las empresas.

se discutirá si cumplen con el principio de causalidad, aparte de ser normales, proporcionales, generales, razonables, se asume en principio que **son los que han cumplido con la normatividad legal vigente y que no son inadecuados o inapropiados.**

Aquí conviene citar otra Sentencia: STC N° 1254-2004-PA/TC que en tono reiterativo indica “La alegación de poseer derechos adquiridos presupone que estos hayan sido obtenidos conforme a Ley.”. En efecto, la casuística de las fiscalizaciones de SUNAT, que tienen como objetivo verificar la determinación declarada por los contribuyentes, parte del supuesto, de que los gastos a verificar, han sido realizados, cumpliendo la Ley o normatividad que les sea aplicable. Lo que la sentencia de Casación 9209-2013, indicó, y evaluó es si los gastos reparados por la *gestión* del Sr. Romero, estaban incluidos en el criterio *normalidad* dentro del principio de causalidad del Impuesto a la Renta, claro está considerando que el legislador espera que los gastos *normales*, referidos a los gastos que pretende deducir el contribuyente, sean legítimos, *idóneos*, que cumplan -en principio- con la normatividad específica que le corresponde.

Sin embargo, esta verdad de perogrullo, no fue considerada por los abogados del Banco de Crédito, tenemos a saber, la siguiente argumentación de que los abogados del BCP, confirmaron que *sí habían sacado provecho de la “gestión”* del Sr. Romero:

“... Juan Monroy Gálvez, abogado del BCP, referido al recurso de casación antes mencionado indicó²¹: “*El BCP aprovechó –es decir, obtuvo provecho– de la gestión que realizó Dionisio Romero ante el asesor presidencial Montesinos. En efecto, porque como consecuencia de esta gestión, los cuatro profesionales propuestos por Romero fueron nombrados judicialmente como administradores de Hayduk. Esto permitió que estas empresas funcionaran normalmente y que el*

²¹ La Republica 05.09.215. Recuperado de <https://larepublica.pe/politica/879711-millonaria-disputa-entre-banco-de-credito-y-sunat-en-manos-de-la-suprema>

BCP le pudiera cobrar su acreencia que alcanzaba un valor aproximado de 15 millones de dólares”

No se tiene conclusiones ni elementos para pronunciarnos si estos hechos formaban parte de una “planificación fiscal agresiva”, que encontró un vacío o imprecisión respecto a las condiciones o criterios que en conjunto permiten evaluar si se cumple o no con el principio de causalidad, en el caso de que los gastos -tal cual está redactado en el texto del Art. 37 de la LIR-, no indican expresamente que los gastos deben ser **idóneos**.

Este tipo de situaciones, conducen a postular la introducción explícita del criterio adicional para evaluar el cumplimiento del principio de causalidad del Impuesto a la Renta, que no sólo los gastos deben ser los necesarios para el negocio, o que sean razonables, o proporcionales, o que cumplan el criterio de generalidad y de *normalidad*, sino que deban ser *idóneos*²². Sin embargo, y para ello consideramos necesario agregar que dicha evaluación será posible considerando la evaluación del “modus operandi” del contribuyente, la que puede sustentarse por ejemplo con la acreditación de haber realizado acciones de una debida diligencia, que tal como se ha mencionado, y que puede utilizar diversos instrumentos, tales como los ISOs 19600, o 26000 o las Directrices de la OCDE de Diligencia Debida para una Conducta Empresarial Responsable al que Perú se adhirió en Mayo del 2018, o Programas de Responsabilidad Social Corporativa, todos ellos que demuestren y acrediten y permitan evaluar razonablemente la idoneidad de los gastos y costos realizados en cuestión.

2.6 Legislación comparada

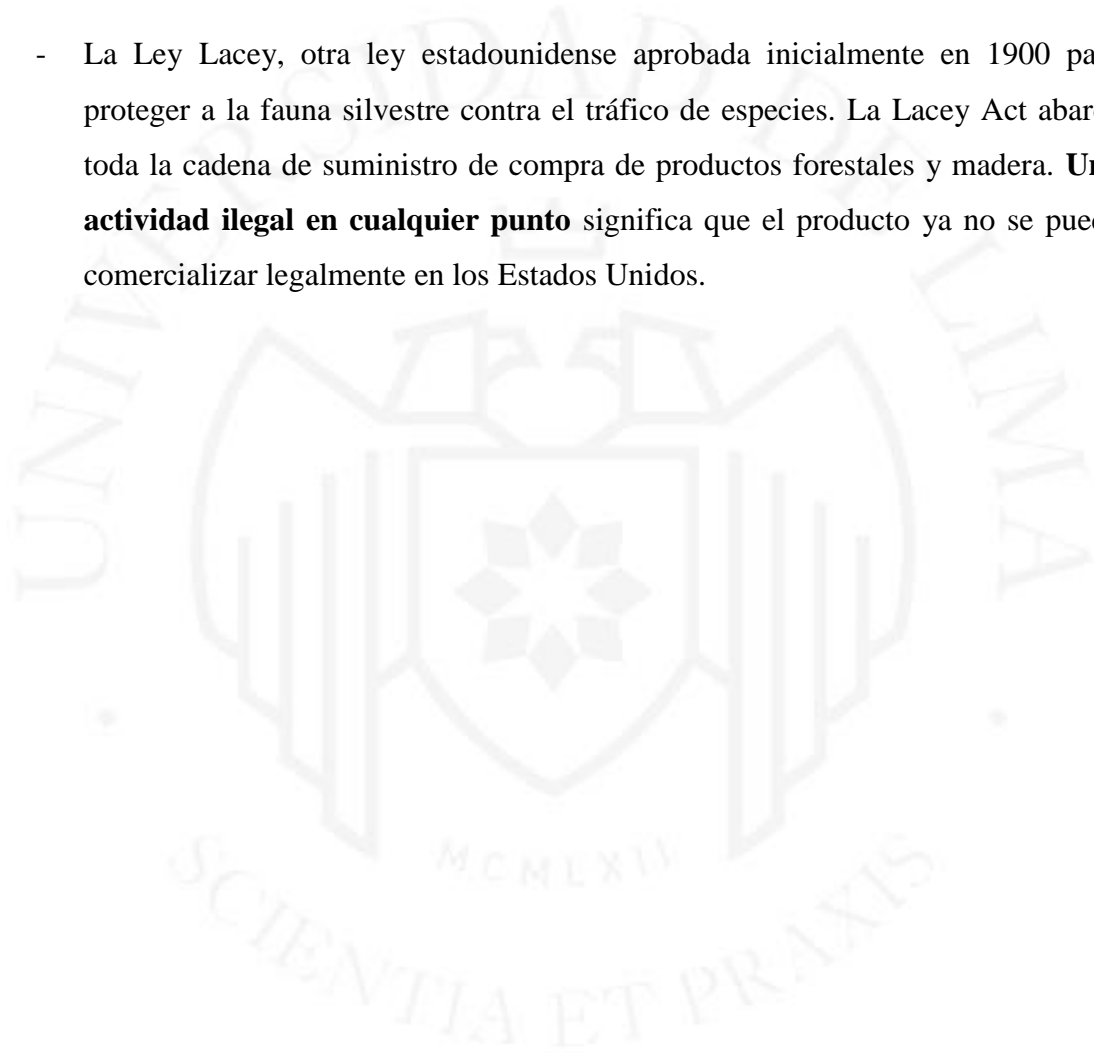
Respecto a legislación de otros países que establezcan la obligación de llevar a cabo una debida diligencia se tienen por ejemplo en USA, la Ley Lacey, o la Ley de Adquisiciones de Minerales, que establecen sanciones muy drásticas, incautaciones y acciones penales,

²² RAE: Real Academia Española:

- Idóneo: 1. adj. Adecuado y apropiado para algo.;
- Apropiado, 1. adj. Ajustado y conforme a las condiciones o a las necesidades de alguien o de algo.
Apropiado PARA ti. Apropiada A su edad.;
- Adecuado, 1. adj. Apropiado para alguien o algo. Adecuado A las normas. Adecuado PARA ella.

cuando no se acredita haber llevado programas de debida diligencia en las adquisiciones de otros países, sobre todo países con débiles estándares de gobernanza.

- En USA se tiene la Ley Dodd Frank, conocida como la ley sobre minerales de zonas en conflicto, que está concebida para reducir el riesgo de que la compra de minerales de África Central contribuya a los conflictos o a los abusos contra los derechos humanos. Las empresas involucradas **están obligadas a rastrear sus cadenas de suministro**; o
- La Ley Lacey, otra ley estadounidense aprobada inicialmente en 1900 para proteger a la fauna silvestre contra el tráfico de especies. La Lacey Act abarca toda la cadena de suministro de compra de productos forestales y madera. **Una actividad ilegal en cualquier punto** significa que el producto ya no se puede comercializar legalmente en los Estados Unidos.



CAPITULO III: EL COMPLIANCE: DEDUCCIÓN DE LOS ATRIBUTOS FISCALES DE COSTO Y/O GASTO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

3.1. La capacidad contributiva como fundamento del criterio del principio de causalidad.

Los principios constitucionales que sostienen la tributación del Impuesto a la Renta, descansan en los principios de reserva de ley, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. En efecto como lo resume Benites(2017)²³ *“En relación a la posibilidad de deducir gastos, al amparo del principio de causalidad, tenemos que encuentra sentido en el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, y los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad proclamados en el artículo 74 de la Constitución Política.”*

3.2. La causalidad en la Ley del Impuesto a la Renta

Como lo afirma Villegas (2016:556), “ las deducciones son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora (ello genéricamente considerado, y salvo las excepciones legales de ciertas deducciones que no responden al concepto enunciado). Tales gastos, si son admitidos por la Ley **y en las condiciones que ésta determina**, deben ser restados de las “ganancias brutas” obtenidas en el periodo ”, Agrega Villegas (2016:557) que “estas deducciones...tienen ...la

²³ La aplicación del principio de causalidad al gasto de Responsabilidad social empresarial. Límites y alcances PUCP 2017.

http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9564/BENITES_MENDOZA_LA_APPLICACION_DEL_PRINCIPIO_DE_CASUALIDAD_AL_GASTO_DE_RESPONSABILIDAD_SOCIAL_EMPRESARIAL_LIMITES_Y_ALCANCES.pdf?sequence=1&isAllowed=y

circunstancia de responder al *principio general de ser gastos necesarios* para obtener la ganancia y conservar la fuente (conf. Jarach, Curso...,t. 2,p 145)”.

3.3. Los criterios de la causalidad

El primer criterio y condición que contiene el Principio de Causalidad en el Impuesto a la Renta es que los gastos a deducir para la determinación de la renta neta imponible, sean los *necesarios* para generar y mantener dicha renta y está establecido expresamente en el Art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, los criterios actuales del Principio de Causalidad, no han sido legislados en una sola oportunidad de su promulgación, sino que la casuística, la jurisprudencia fue dando criterios adicionales, tales como el de *generalidad* y *proporcionalidad*, los que se complementaron en el texto del Art. 37 del Impuesto a la Renta, tal como lo conocemos actualmente.

3.3.1. Necesarios

El primer criterio que sustenta la causalidad en la normatividad del Impuesto a la Renta en el Perú, es que los gastos a deducir deben ser necesarios, no necesariamente imprescindibles u obligatorios o directamente relacionados con el ingreso. Este criterio se sitúa en opinión de una gran mayoría de especialistas en la concepción amplia del principio de causalidad.

Sin embargo, tal como se ha desarrollado en el presente documento, se pierde ese carácter amplio de deducción si tenemos en consideración que sólo los gastos “**idóneos**”, podrán ser deducidos, aún en el caso de que hayan permitido obtener ingresos o rentas, lo cual introduce un elemento de carácter ético o moral en la evaluación de la operación, o más claramente expresado, un elemento de soft law en el Impuesto a la Renta, ejemplos que pueden ilustrar sería como el siguiente:

- Una empresa que construye casas, y compra ladrillos a un proveedor en condición de “Habido”, cuya cancelación de la operación fue realizado con los medios de pago según la Ley 28194, a precios ligeramente inferiores al valor de mercado y que cuentan con Guías de Remisión y controles de almacén, pero cuyo domicilio fiscal y

planta de fabricación y el punto de partida de la guía de remisión de la materia prima, es en una pampa con una caseta sin elementos de seguridad y control ambiental en sus hornos, que emplea a menores de edad, aspectos que el Jefe de Compras de la empresa que construye casas al coordinar sus actividades con dicho proveedor, toma conocimiento en diversas ocasiones en las que interactúa con dicho proveedor.

Podrá cumplir el criterio de ser necesario, y de generar renta en una concepción amplia del Principio de Causalidad, pero no cumple ningún estándar de empresa socialmente responsable en su cadena de adquisiciones, no se apreciaría una debida diligencia en el desarrollo de sus operaciones, que demuestren la **idoneidad** de las compras, porque dichas adquisiciones son realizadas sobre la base de varios incumplimientos legales, formales y de malas prácticas empresariales.

En este sentido, se desarrolla el planteamiento del presente documento, que busca repensar, reflexionar respecto a la coherencia de los compromisos adquiridos de nuestro país a nivel global (tales como los ODS) y los hechos efectivamente realizados como nuestra legislación interna, que conduce a plantear el criterio adicional a evaluar en cada caso la idoneidad de los costos y/o gastos, para establecer si se cumple o no con la debida asociación de los ingresos con los costos y el Principio de Causalidad en los gastos respectivamente, que generen renta y al mismo se cumpla con ser una empresa socialmente responsable, propendiendo a una sociedad más justa, que respete los derechos humanos y de los trabajadores, así como la protección del medio ambiente y conceda la posibilidad de acuerdo a las condiciones establecidas de la Ley la deducción de costos y gastos que superen la evaluación del criterio de la idoneidad.

3.3.2. Normalidad

Villanueva²⁴ distingue la causalidad objetiva la que mantiene la fuente de la subjetiva que genera renta, y ubica a la normalidad dentro de la causalidad de la objetiva: “La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, pues alude a la

²⁴ Walker Villanueva Revista Themis Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575/9979>

relación de normalidad, regularidad o habitualidad de los gastos con la actividad empresarial”

3.3.3. Razonabilidad

Continua Villanueva, que la razonabilidad es un criterio complementario de la causalidad subjetiva – para la generación de la renta- pues tiene que ver con la proporcionalidad de los gastos y los ingresos del contribuyente. Ambos criterios, la normalidad y la razonabilidad, han sido recogidos como criterios interpretativos de la causalidad mediante la Tercera Disposición Final de la Ley 27356.

3.3.4 Proporcionalidad

Asimismo, conforme al desarrollo de variada jurisprudencia por el Tribunal Fiscal, que fue adicionando los criterios que ayudan a verificar la aplicación del principio de causalidad, se agregó con carácter de precisión en una disposición complementaria y actualmente como parte del Art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como lo reitera: “En efecto, el Tribunal Fiscal, desde la década pasada, sostuvo **que la apreciación del principio de causalidad requería la aplicación de “criterios adicionales** como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones [...]”²⁵⁷

3.3.5. Generalidad

Este criterio se aplica para determinados gastos, que requieren la verificación de determinadas condiciones de generalidad, para pagos por remuneraciones, asignaciones, entre otros.

Según Villanueva La generalidad no es una exigencia que derive de la causalidad objetiva o subjetiva; no sólo los gastos incurridos con carácter general tienen por finalidad generar rentas gravadas o están relacionadas con las actividades de la empresa. La generalidad es

²⁵ Resolución del Tribunal Fiscal 710-2-99 del 28 de mayo de 1999, y 1275-5-2004 del 5 de marzo de 2004. Citado por Walker Villanueva.

una limitación para la deducción de gasto, en el sentido que gastos que guardan plena causalidad no son deducibles si no se acredita su carácter general²⁶.

3.4. La deducción del costo en el Impuesto a la Renta

Una parte de las adquisiciones de las empresas constituyen el costo de las ventas de bienes o servicios que produce. Al respecto el Art. 20° de las LIR, indica que el costo se deducirá de los Ingresos Brutos a fin de determinar la Renta Bruta a la cual posteriormente se deducirán los gastos para obtener la renta neta.

Puede comentarse que la tendencia observada tanto en la SUNAT como en el Tribunal, en el caso de operaciones no reales es reparar el crédito fiscal del IGV conforme al Reglamento, distinguiendo la operación no real inexistente de la simulada con la opción de mantener del derecho al crédito fiscal si se han cancelado las operaciones con los medios de pago considerando si el contribuyente conocía o no de la ilegalidad de la operación. No es materia del presente trabajo ahondar sobre este aspecto, pero creemos que la introducción de la evaluación del *compliance* y debida diligencia también obligará a replantear el tratamiento tributario de las operaciones no reales en el IGV.

3.5 El *compliance* o debida diligencia como estándar adicional habilitante de la deducción de costos y/o gastos como atributos fiscales

Como se ha desarrollado en el presente documento consideramos necesario incluir dentro de los criterios que componen el Principio de Causalidad y en la asociación de los costos con los ingresos, el criterio de evaluar la **idoneidad** de las operaciones realizadas por el contribuyente y por las cuales considera como costo y/o gasto y son deducidos en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta, de conformidad con el Soft Law o “non binding norms” de corriente internacional.

Siendo esta evolución similar al ocurrido con el contenido del Art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que fue modificándose con el tiempo, precisándose, agregándose

²⁶ Op. Cit.

critérios y dejando pendiente la incorporación de criterios adicionales, según el término “entre otros”.

El contenido del Art. 20 se refiere a la adquisición de bienes, incorporación de activos, sin haber previsto la consideración de otros criterios, que intervienen en la operación económica y que permitan la determinación de la renta bruta.

La globalización de la economía, los escándalos y crisis por fraudes y corrupción, conocidos internacionalmente, han cambiado el enfoque a nivel mundial de las empresas, de que es inevitable pasar de un sólo objetivo de solamente una exclusiva maximización de las ganancias a que las empresas asuman y entiendan que todas sus operaciones impactan en la sociedad, en todas las personas, a sus *stakeholders* y *shareholders*, en el cual sus políticas, sus prácticas requerirán necesariamente, buenas prácticas o programas de *compliance*, o modelos de prevención, o como quieran llamarlo de buen gobierno corporativo o responsabilidad social corporativa, entre otros.

Nuestro Impuesto a la Renta en el Perú, en el que hay consenso, requiere a la fecha una reingeniería total, no será ajeno a este proceso evolutivo el de fomentar o incentivar la transparencia e integridad en las operaciones que realizan las empresas que incrementará la productividad, el crecimiento y también la recaudación. Podemos comentar sobre aspectos o aproximaciones al *compliance*, que se han legislado en períodos anteriores, por ejemplo de no aceptar como costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante tengan la condición de no habidos²⁷. Sin embargo, considerando la necesidad de que las empresas realicen sus operaciones con adecuados programas de *compliance*, el requisito sólo de verificar la calidad de no habido a fin de que no se realice operaciones con una empresa no habida o que no se aceptaran como costo dichas operaciones resulta insuficiente²⁸. Otro ejemplo de aproximación a considerar aspectos que involucran debida diligencia, lo tenemos en la prohibición de no deducir multas del sector público nacional, pues va en el mismo sentido, dado que se busca condicionar un

²⁷ Tercer párrafo del Art. 20° modificado por el Artículo 1 de la Ley N° 30296, publicada el 31 diciembre 2014, que entró en vigencia el 1 de enero de 2015.

²⁸ Aún cuando regularice su situación al cierre de cada ejercicio, como lo indica en el Art. 20° mencionado, “salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición”.

comportamiento legal y apropiado, que tiene bases éticas porque dichos incumplimientos no sólo son afectaciones a una norma sectorial llanamente, sino que descansan en sanciones por afectar o impactar negativamente en objetos tutelados tales como seguridad, derechos humanos y del trabajo, medio ambiente, aspectos que no son explícitamente indicados en la norma del Art. 44 inc c) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por ello, consideramos que tanto el texto del Art. 20° como del Art. 37°, deberán incluir como criterio adicional, para evaluar las deducciones o gastos de las empresas, si de la evaluación conjunta de los documentos y los hechos en sus operaciones, que los gastos cumplan con el criterio de **idoneidad**, como un criterio específico dentro de la “normalidad” de las operaciones de la empresa, en el que se considerará para su calificación o aceptación si la empresa cuenta con un programa adecuado de *compliance* o debida diligencia, el cual debe contar con la evidencia suficiente en sus operaciones.

De ese modo, esa gran corriente mundial, en el cual participan gobiernos, estados, organismos internacionales, organismos no gubernamentales, sociedad representada, OECD, Naciones Unidas, entre muchos, con el objetivo de que la sociedad opere con empresas socialmente responsables, también tendrá en el campo tributario, un aporte concreto en la fiscalización de la Administración Tributaria, que introducido un aspecto del Soft Law, en los Arts. 20 y 37 de la LIR, en la labor constante de revisar que las operaciones se lleven conforme al hard law, se evalúe también -en el examen en conjunto de las operaciones de la empresa- se verifique también la *idoneidad* de sus operaciones, para la aceptación del costo o gasto, para la determinación final de la base imponible.

Tal como fue el criterio expuesto en la Sentencia de Casación **9209-2013-LIMA**, que determinó que no era **idóneo** que el Sr. Dionisio Romero, pidiera un favor *al margen de la Ley* al Sr. Vladimiro Montesinos, en el que subyace la lucha contra el fraude y la corrupción, considerando que se cuestionó un delito de tráfico de influencias y cuyos

gastos implicados al no ser **idóneos**, bajo ningún punto de vista corresponden que sean deducidos para el Impuesto a la Renta.

3.5 El *compliance* o la debida diligencia como estándar adicional habilitante de la deducción de costos y/o gastos como atributos fiscales.

Como se puede apreciar, tenemos que el *compliance* o la debida diligencia resultan necesaria para la gestión de las empresas socialmente responsables en la actualidad. La aplicación de un programa de *compliance*, resulta imprescindible para una eficiente gestión de la empresa, o un modelo de prevención adecuado para la empresa, o buenas prácticas y sirven aparte para los objetivos empresariales, y se constituyen así en una valiosa herramienta para acreditar la idoneidad de sus actos para fines legales, comerciales y societarios, y asimismo como se ha descrito en el presente documento, se constituyen también en el campo tributario en un soporte importante de la demostración de la causalidad de los gastos así como del costo de las empresas.

3.6 Propuesta normativa- Cumplimiento del Criterio de Idoneidad para sustento de Costos y Gastos

Agregar en el texto del Art. 20 de la Ley del Impuesto a la Renta:

DICE: “Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes”.:

...(...)

DEBE DECIR:

“**Artículo 20.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes”.

Asimismo, no será deducible el costo computable con comprobantes de pago que no cumplan con el criterio de idoneidad, para lo cual se considerará para su evaluación y cumplimiento, que las operaciones correspondientes a dicho comprobante de pago se hayan realizado con la debida diligencia, o de acuerdo a programas de *compliance* o modelos de prevención adecuados a su naturaleza, riesgos, necesidades y características, consistente en medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir operaciones ilegales o ilícitas en todas las cadenas de comercialización, producción y suministro. Dicho modelo de prevención podrá optar por utilizar cualquier instrumento internacional que guía estas buenas prácticas, siempre que asegure una adecuada implementación y eficacia conforme a la gestión de riesgos que le sean aplicables, según su tamaño, naturaleza, características y complejidad de sus operaciones.

Agregar en el texto del Art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

DICE: “Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:

...(...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos 1), II) y a.2) de este artículo, entre otros.”

DEBE DECIR:

“**Artículo 37.-** A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

...(...)

“Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros; **así como con el criterio de idoneidad para lo cual se considerará para su evaluación y cumplimiento, que las operaciones correspondientes a dicho comprobante de pago se hayan realizado con la debida diligencia, o de acuerdo a programas de *compliance* o modelos de prevención adecuados a su naturaleza, riesgos, necesidades y características, consistente en medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir operaciones ilegales o ilícitas en todas las cadenas de comercialización, producción y suministro. Dicho modelo de prevención podrá optar por utilizar cualquier instrumento internacional que guía estas buenas prácticas, siempre que asegure una adecuada implementación y eficacia conforme a la gestión de riesgos que le sean aplicables, según su tamaño, naturaleza, características y complejidad de sus operaciones.**

CONCLUSIONES

*“La comunidad empresarial tiene la responsabilidad de hacer negocios de una manera que tome en cuenta tanto los resultados finales como el impacto que sus actividades ejercen sobre la sociedad”.*²⁹

- Es inevitable la introducción del soft law en la normativa tributaria, tal como la remisión a las Directrices de la OCDE y en este caso evaluar en las fiscalizaciones, la debida diligencia y el *compliance* utilizado en las empresas.
- En la evaluación conjunta de los documentos y hechos en las fiscalizaciones respecto a las operaciones de las empresas, es necesario verificar el criterio de **idoneidad** de las operaciones realizadas y considerar conjuntamente los programas de *compliance* o buenas prácticas que realicen las empresas en sus operaciones diarias.
- El soft law o “non binding norms” que son aplicados en el mundo desarrollado y en nuestro país (como las directrices de la OCDE), defiende a nivel mundial los derechos humanos, medio ambiente, y lucha contra la corrupción y el fraude así como la descolocación de capitales, así también la evidencia de los últimos documentos de trabajo generados como el International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0 de la OCDE, demuestran que es inevitable e irreversible la introducción del Soft Law en las normas y en nuestro caso en la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que lo que se propende a nivel mundial es el fomento e incentivo de las buenas prácticas, el compliance y la debida diligencia.
- Asimismo la Sentencia de Casación 9203-2013-Lima, encontró que no todos los gastos pueden ser deducibles aún si generan renta aduciendo llanamente que

²⁹ Palabras de presentación del Secretario General de la OCDE Angel Gurría de las Directrices de la OCDE de Diligencia Debida para una Conducta Empresarial Responsable – (Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct). Las Directrices, la primera norma con respaldo gubernamental para la diligencia debida corporativa sobre conducta empresarial responsable que cubre todos los sectores de la economía, aborda una gama de riesgos en las operaciones empresariales y las cadenas de suministro, que incluyen derechos humanos, mano de obra, medio ambiente y corrupción. Paris Mayo 2018.

cumplen con ser necesarios, pues dentro del criterio de normalidad evidenció que debe evaluarse la idoneidad del gasto, que en principio puede identificarse como un incumplimiento de normatividad (hard law) pero que en el fondo subyace precisamente en la verificación que se trate de buenas prácticas, de acciones y gestión de una empresa con debida diligencia. Un modo de acreditar estos hechos, es considerar cuál fue la gestión ordenada del empresario en las buenas prácticas, o la aplicación de un programa de compliance, que es un reto actual universal y que no se detendrá.

- En USA las Leyes Dodd Frank o la Ley Lacey son ejemplos concretos que en las operaciones económicas la defensa de los derechos humanos y el medio ambiente no están reñidos con la legislación financiera con repercusiones en el campo tributario.
- Toca entonces tratar de aportar en nuestro trabajo en el campo tributario, que aquel aspecto de idoneidad identificado en el poder judicial sea incorporado en los Arts. 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para su evaluación en la asesoría, planificación, determinación tributaria y fiscalización, cuando se consideren los costos, gastos y deducciones en la determinación del Impuesto, que ya no considerará llanamente que sólo sean necesarios, razonables o proporcionales o generales, sino que sean los idóneos para un empresario responsable dentro de la determinación del costo y de los gastos según el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta.

RECOMENDACIONES

PRIMERA RECOMENDACIÓN:

La fiscalización del cumplimiento de la aplicación del criterio de **idoneidad** propuesto en la Ley del Impuesto a la Renta en los Arts. 20 y 37, deberá ser en forma progresiva e inicialmente con discrecionalidad, considerando la materialidad y el grado de importancia de las cifras y operaciones en cuestión, evaluando las condiciones económico-sociales, geográficas y regionales de los contribuyentes y considerando en su alcance de fiscalización su categorización como Principales Contribuyentes, Medianos o Pequeños Contribuyentes.

SEGUNDO RECOMENDACIÓN:

En el futuro y junto con la fiscalización, la Administración Tributaria, deberá incidir en la colaboración mutua con los contribuyentes, brindando recomendaciones y herramientas para la mejora de los procesos y procedimientos que hayan aplicado los contribuyentes en su gestión de buenas prácticas o programas de *compliance* o debida diligencia o modelos de prevención aplicados en sus operaciones y gestión empresarial.

BIBLIOGRAFÍA

- Andy Carrión Zenteno**, Criminal Compliance, de la Ley de EE.UU. de Prácticas Corruptas en el Extranjero.
- Caso Odebrecht: Pago de cabaret “riesgos adicionales”. Recuperado de <https://larepublica.pe/politica/1153426-disfrazaron-de-riesgos-adicionales-a-sus-coimas>
- Código Tributario
- Constitución Política del Perú. Recuperado de <http://www.pcm.gob.pe/wp-content/uploads/2013/09/Constitucion-Pol%C3%ADtica-del-Peru-1993.pdf>
- Criminal Compliance, de la Ley de EE.UU. de Prácticas Corruptas en el Extranjero, el riesgo de las empresas de acción internacional y la trascendencia de los programas de cumplimiento, Thomson Reuters, Lima, 2015, 155 pp.
- Declaración de Naciones Unidas sobre Pueblos Indígenas -Recuperado de http://www.territorioindigenaygobernanza.com/per_03.html
- Diez Preguntas sobre BEPS - <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>**
- El ex presidente Alejandro Toledo prófugo, con trámite de extradición. Recuperado de <https://elcomercio.pe/politica/alejandro-toledo-profugo-cronologia-situacion-odebrecht-noticia-575830>
- El ex presidente Alan García Perez <https://elcomercio.pe/politica/alan-garcia-cinco-claves-investigaciones-noticia-626844>
- ISO 19600 y la Gestión del Compliance – Recuperado de <https://www.isotools.org/2017/11/06/iso-19600-la-gestion-del-compliance/>
- La aplicación del principio de causalidad al gasto de Responsabilidad social empresarial. Límites y alcances PUCP 2017. Consultado en [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9564/BENITE S MENDOZA LA APLICACION DEL PRINCIPIO DE CASUALIDAD AL](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9564/BENITE_S_MENDOZA_LA_APLICACION_DEL_PRINCIPIO_DE_CASUALIDAD_AL)

GASTO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL LIMITES Y
ALCANCES.pdf?sequence=1&isAllowed=y

La corrupción como aceptación de un beneficio, por Dino Carlos Caro Coria El Comercio, 29.03.2019. Recuperado de

<https://elcomercio.pe/opinion/colaboradores/corrupcion-aceptacion-beneficio-dino-carlos-caro-coria-noticia-621332>

La Republica 05.09.215. Recuperado de <https://larepublica.pe/politica/879711-millonaria-disputa-entre-banco-de-credito-y-sunat-en-manos-de-la-suprema>

Ley del Impuesto General a las Ventas

Ley del Impuesto a la Renta

Ley Dodd Frank

Ley Lacey

Ley GV

New ISO standard on compliance management cuts challenges and costs. By Elizabeth Gasiorowski-Denis on 19 December 2014. *Recuperado de*

<https://www.iso.org/news/2014/12/Ref1919.html>

Resoluciones del Tribunal Fiscal

Sentencias de Casación

Walker Villanueva Revista Themis Recuperado de

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575/9979>

VILLEGAS, Héctor. 2016 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario. Buenos Aires, Editorial Astrea