

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS, CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS:

**OPERACIONES NO REALES CON SIMULACIÓN RELATIVA Y SU
INFLUENCIA EN EL CRÉDITO FISCAL**

Para optar el Grado Académico de

MAESTRO EN CIENCIAS

Presentada por:

Bachiller: DIANA LIZETH ROJAS TORIBIO

Asesor:

Dr. LENNIN RODRÍGUEZ CASTILLO

Cajamarca – Perú

2019

COPYRIGHT © 2019 by
DIANA LIZETH ROJAS TORIBIO
Todos los derechos reservados

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS APROBADA:

**OPERACIONES NO REALES CON SIMULACIÓN RELATIVA Y SU
INFLUENCIA EN EL CRÉDITO FISCAL**

Para optar el Grado Académico de
MAESTRO EN CIENCIAS

Presentada por:

Bachiller: DIANA LIZETH ROJAS TORIBIO

JURADO EVALUADOR

Dr. Lenin Rodríguez Castillo
Asesor

Dr. Juan José Julio Vera Abanto
Jurado Evaluador

M.Cs. Daniel Seclén Contreras
Jurado Evaluador

M.Cs. Edward Fredy Torres Izquierdo
Jurado Evaluador

Cajamarca – Perú

2019



Universidad Nacional de Cajamarca
LICENCIADA CON RESOLUCIÓN DE CONSEJO DIRECTIVO N° 080-2018-SUNEDU/CD
Escuela de Posgrado
CAJAMARCA - PERU



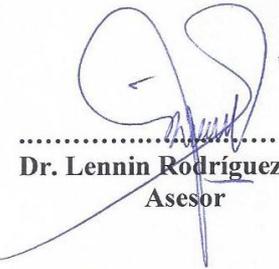
PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

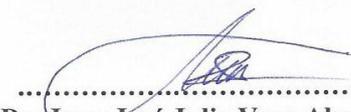
ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

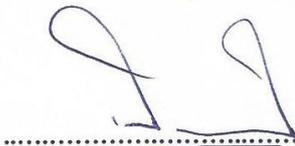
Siendo las 4:00 de la tarde, del día 22 de agosto de dos mil diecinueve, reunidos en el Auditorio de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, el Jurado Evaluador presidido por el **Dr. JUAN JOSÉ JULIO VERA ABANTO, M.Cs. DANIEL SECLÉN CONTRERAS, M.Cs. EDWARD FREDY TORRES IZQUIERDO**, y en calidad de Asesor el **Dr. LENNIN RODRÍGUEZ CASTILLO** Actuando de conformidad con el Reglamento Interno y el Reglamento de Tesis de Maestría de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, se dio inicio a la Sustentación de la Tesis titulada **“OPERACIONES NO REALES CON SIMULACIÓN RELATIVA Y SU INFLUENCIA EN EL CRÉDITO FISCAL”**, presentada por la **Bach. en Contabilidad DIANA LIZETH ROJAS TORIBIO**

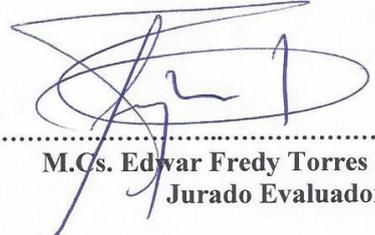
Realizada la exposición de la Tesis y absueltas las preguntas formuladas por el Jurado Evaluador, y luego de la deliberación, se acordó APROBADA con la calificación de DIECOCUO (EXCELENTE) la mencionada Tesis; en tal virtud, la **Bach. en Contabilidad DIANA LIZETH ROJAS TORIBIO**, está apta para recibir en ceremonia especial el Diploma que la acredita como **MAESTRO EN CIENCIAS**, de la Unidad de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, Contables y Administrativas, con Mención en **TRIBUTACIÓN**

Siendo las 5:30 horas del mismo día, se dio por concluido el acto.


.....
Dr. Lennin Rodríguez Castillo
Asesor


.....
Dr. Juan José Julio Vera Abanto
Jurado Evaluador


.....
M.Cs. Daniel Seclén Contreras
Jurado Evaluador


.....
M.Cs. Edwar Fredy Torres Izquierdo
Jurado Evaluador

DEDICATORIA

Principalmente a Dios, quien supo guiarme por un buen camino, me dio fuerzas para seguir adelante y no desmayar ante los problemas que se presentaban, enseñándome a encarar las adversidades sin perder nunca la dignidad ni desfallecer en el intento.

A mis padres, quienes hicieron todo en la vida para que pudiera lograr mis sueños, por motivarme y darme la mano cuando sentía que el camino se terminaba, apoyándome moral, económica y psicológicamente para poder llegar a esta etapa de mi vida

AGRADECIMIENTO

Primeramente, me gustaría agradecer a Dios por bendecirme y protegerme durante todo mi camino para hacer realidad este sueño anhelado. A mis padres Víctor y Leonor, por su amor, cariño y comprensión.

Quiero expresar también mi agradecimiento a mi asesor, Lennin Rodríguez Castillo, por su siempre atenta y efectiva colaboración con sus ideas y comentarios para culminar con éxito el desarrollo de esta tesis.

A todos los profesores de la Escuela de Posgrado, por sus enseñanzas compartidas, que seguro me será de mucha utilidad en mi vida profesional.

El pensamiento está libre de impuestos

- Martin Lutero

ÍNDICE GENERAL

DEDICATORIA	v
AGRADECIMIENTO	vi
EPÍGRAFE	vii
INDICE GENERAL	viii
LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS	xi
GLOSARIO	xii
RESUMEN	xiv
ABSTRACT	xv
CAPÍTULO I	1
INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.1.1. Contextualización	1
1.1.2. Descripción del problema	3
1.1.3. Formulación del problema	6
1.2. Justificación e importancia	7
1.2.1. Justificación científica	7
1.2.2. Justificación técnica-práctica	7
1.2.3. Justificación institucional y personal	8
1.3. Delimitación de la investigación	8
1.3.1. Delimitación teórica.....	8
1.3.2. Delimitación de tiempo	9
1.4. Objetivos	9
1.4.1. Objetivo general	9
1.4.2. Objetivos específicos	9
CAPÍTULO II	10
MARCO TEÓRICO	10
2.1. Antecedentes de la investigación.....	10
2.1.1. Internacionales	10

2.1.2. Nacionales.....	13
2.2. Marco doctrinal	16
2.2.1. Teoría del Valor Agregado	16
2.2.2. Teorías sobre la simulación	18
2.2.3. Los principios constitucionales.....	20
2.3. Marco conceptual	26
2.3.1. Operaciones no Reales con Simulación Relativa.....	26
2.3.2. Crédito Fiscal.....	35
2.4. Definición de términos básicos	40
CAPÍTULO III.....	42
PLANTEAMIENTO DE LAS HIPÓTESIS Y VARIABLES	42
4.1. Hipótesis	42
3.1.1. Hipótesis general.....	42
4.1.2. Hipótesis específicas.....	42
4.2. Variables	42
3.2.1. Variable Independiente:	42
3.2.2. Variable Dependiente:	42
4.3. Operacionalización de los componentes de las hipótesis	43
CAPÍTULO IV.....	44
MARCO METODOLÓGICO	44
4.1. Ubicación geográfica	44
4.2. Diseño de la investigación	44
4.3. Métodos de investigación	44
4.3.1. Método Descriptivo	44
4.3.2. Método Analítico	44
4.3.3. Método Hipotético Deductivo	44
4.3.4. Método Explicativo.....	45
4.4. Población, muestra, unidad de análisis y unidades de observación	45
4.5. Técnicas e instrumentos de recopilación de información	45
4.5.1. Técnica: Análisis Documental.....	45
4.5.2. Instrumento:.....	45

4.6. Técnicas para el procesamiento y análisis de la información	46
4.7. Equipos y materiales.....	46
4.7.1. Equipos.....	46
4.7.2. Materiales	46
4.8. Matriz de consistencia metodológica	47
CAPÍTULO V	48
ANÁLISIS Y DISCUSIÓN	48
5.1. Alcances Generales de la Ley del Impuesto General a las Ventas.....	48
5.2. Análisis del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas	52
5.3. Consecuencias Tributarias en las Operaciones no Reales con Simulación Relativa.....	59
5.3.1. Consecuencias para el responsable de la emisión del comprobante.....	59
5.3.2. Consecuencias para el receptor del comprobante.....	60
5.4. Forma de sustentar el crédito fiscal en operaciones no reales con simulación relativa	61
5.5. Los medios probatorios en las operaciones no reales.....	65
5.6. La carga de la prueba.....	68
5.6.1. Carga de la prueba del Contribuyente.....	70
5.6.2. Carga de la prueba de la Administración Tributaria.....	74
5.7.1. Pago del impuesto consignado en un comprobante de pago emitido por una operación no real.....	78
5.7.2. Existencia de bienes o servicios, no aceptados como medio probatorio	79
5.8. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal respecto a las operaciones no reales con simulación relativa	82
5.9. Comentarios a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal respecto a las operaciones no reales con simulación relativa	98
CONCLUSIONES.....	106
RECOMENDACIONES	108
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	110

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

CP:	Comprobante de Pago
D.L.:	Decreto Legislativo
DAOT:	Declaración Anual de Operaciones con Terceros
IGV:	Impuesto General a las Ventas
ISC:	Impuesto Selectivo al Consumo
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
LIGV:	Ley del Impuesto General a las Ventas
LIR:	Ley del Impuesto a la Renta
LPAD:	Ley de Procedimiento Administrativo General
RLIGV:	Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas
RUC:	Registro Único de Contribuyente
RTF:	Resolución del Tribunal Fiscal
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TUO:	Texto Único Ordenado

GLOSARIO

Carga: la carga consiste en la necesidad de desarrollar cierta actividad para obtener un resultado esperado.

Comprobante de pago: Es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Contribuyente: Individuos o empresas que deben presentar declaraciones a la administración tributaria y que deben determinar el impuesto que deben pagar.

Contre lettre: Contradocumento, debe constar por escrito sobre todo para efectos de probanza de la simulación, quedando pendiente establecer si es necesario documento privado o público

Crédito fiscal: Está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción o el pagado en la importación del bien. Deberá ser utilizado mes a mes, deduciéndose del impuesto bruto para determinar el impuesto a pagar.

Débito fiscal: Lo podemos conceptualizar como la suma del IGV recargado en las ventas y servicios efectuados en el período tributario de un mes.

Delito tributario: Constituye delito o contravención la violación de la relación jurídica tributaria para la cual se establezca una pena prevista por el código penal.

Desvirtuar: Disminuir o quitar la virtud, el valor o las características esenciales de algo.

Extra fiscal: Significa utilizar normas tributarias con el objetivo de generar incentivos para que los contribuyentes actúen de determinada forma.

Fehaciencia: Acreditación de una operación con documentación sustentatorios.

Fiscalización: En un sentido amplio incluye el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la inspección, control o verificación de todas las operaciones económicas y actos administrativos del sujeto obligado o de algunas de sus actividades, a fin de comprobar la exactitud, la procedencia y la adecuación de sus declaraciones, a las leyes y reglamentos vigentes.

Impreciso: Se refiere a la vaguedad de la norma, indefinido o no tiene precisión.

Imputación: Determinación cuantitativa y cualitativa de la porción de una masa de bienes (o de un valor) afectada por una intervención jurídica que no recae sino sobre una parte.

Inspección: Es la percepción, examen y descripción, directamente por parte de la autoridad, de personas, cosas, lugares, huellas y otros efectos materiales del delito.

Iuris tantum: Presunción solo de derecho que ordena admitir como probado en juicio un hecho, mientras no se tenga prueba de lo contrario.

Jurisprudencia: Es el conjunto de sentencias o resoluciones judiciales emitidas por órganos judiciales y que pueden repercutir en sentencias posteriores.

Medios probatorios: Son una diversidad de documentos como también testimonios los cuales tendrán una gran injerencia en la futura solución de los litigios.

Numerus clausus: Quiere decir que ante una determinada lista o relación, bien de derechos, o de obligaciones, o bien de sujetos, etc., las normas que la regulan impiden que pueda alterarse dicha relación añadiendo una nueva unidad más, si es distinta de las predeterminadas inicialmente relacionadas.

Obligación tributaria: Es aquella que surge como consecuencia de la necesidad de pagar tributos para el sostenimiento de los gastos del estado. El incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva la correspondiente sanción tributaria.

Onus probandi: Significa que quien realiza una afirmación, tanto positiva como negativa, posee la responsabilidad de probar lo dicho.

Pericia: Es la labor de investigación desarrollada por un perito en un proceso judicial, contando con la información del expediente judicial, los libros y registros de contabilidad y la información de las partes y de terceros y realizando la aplicación de métodos y procedimientos que le permiten esclarecer los hechos puestos a su consideración.

Procedimiento contencioso: Actos vinculados con la determinación de la obligación tributaria y otros expresamente señalados en el Código Tributario; se cuestionan a través de los recursos regulados por el Código Tributario: Recurso de reclamación y Recurso de apelación.

Requerimiento: es un tipo de documento emitido por la Administración Tributaria conjuntamente con la carta de presentación al sujeto fiscalizado o en tiempo posterior, a través del cual se indica que se debe cumplir con la exhibición y/o presentación de determinada documentación al fisco o la sustentación de determinados hechos o circunstancias relevantes para el fisco.

RESUMEN

En la actualidad la Administración Tributaria no reconoce el crédito fiscal o el saldo a favor del exportador de algunos de los contribuyentes debido a que no documentan correctamente sus adquisiciones de bienes o servicios, según lo establecido en el inc. b) del artículo 44° del TUO de la Ley del IGV, referido a las operaciones no reales con simulación relativa. Al respecto, la Administración Tributaria a través de su facultad de discrecionalidad decide sobre qué es o no es una operación fehaciente que permita al contribuyente sustentar el crédito fiscal y/o gasto a efectos del Impuesto a la Renta. Así, el objetivo del presente trabajo es determinar de qué manera las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el crédito fiscal. Para ello se presenta un desarrollo analítico del tema que ha sido complementado con la doctrina nacional y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Durante la investigación, se logró determinar que debido a los vacíos legales en el concepto “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44° de la LIGV, y a las controversias existentes respecto a los criterios de aplicación de dicho concepto entre el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, esta última viene desconociendo el crédito fiscal a aquellos contribuyentes que han sido detectados con operaciones no reales con simulación relativa, siendo necesario que se fijen criterios claros a través de una modificación normativa, que permitan determinar la existencia de una “operación no real con simulación relativa”.

Palabras claves: Simulación relativa y Crédito fiscal.

ABSTRACT

At present, the Tax Administration does not recognize the tax credit or the balance in favor of the exporter of some of the taxpayers because they do not correctly document their purchases of goods or services, as established in the Inc. b) Article 44 of the TUO of the IGV Law, referred to non-real transactions with relative simulation. In this regard, the Tax Administration, through its power of discretion, decides what is or is not a reliable operation that allows the taxpayer to sustain the tax credit and / or expense for the purposes of Income Tax. Thus, the objective of this paper is to determine how non-real transactions with relative simulation influence the tax credit. For this purpose, an analytical development of the subject is presented, which has been complemented with the national doctrine and the jurisprudence of the Tax Court. During the investigation it was possible to determine that due to the legal gaps in the concept "non-real operations" of the inc. b) of art. 44 of the LIGV, and the existing controversies regarding the criteria of application of this concept between the Tax Court and the Tax Administration, the latter has been ignoring the tax credit to those taxpayers who have been detected with non-real operations with relative simulation, being It is necessary for clear criteria to be established through a regulatory amendment that allows the existence of a "non-real operation with relative simulation" to be determined.

Keywords: Relative simulation and Tax credit.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento del problema

1.1.1. Contextualización

Los tributos cumplen funciones esenciales en la vida del Estado y la población en general; pues provee de recursos financieros que luego se traducirán en obras y servicios destinados a satisfacer las necesidades públicas. Asimismo, suelen ser utilizados como mecanismos de redistribución de la riqueza o como medio de estímulo para atraer inversiones e incentivar el desarrollo de determinadas actividades económicas. Entonces, no es ningún secreto su aporte fundamental en el desarrollo económico de una sociedad. Sin embargo, diversos estudios realizados en la última década (CEPAL, 2010; Solórzano, 2012; entre otros) señalan que en la mayoría de países latinoamericanos prevalece una cultura adversa al pago de tributos, y nuestro país no es la excepción.

Cuando los contribuyentes deciden no cumplir con el pago de sus obligaciones legalmente establecidas, no solo deterioran la recaudación de ingresos del Fisco, también perjudican el principio de equidad que debe reunir toda carga impositiva. Esto ocurre debido a que los contribuyentes que cumplen cabalmente sus obligaciones tributarias se ven obligados a soportar una mayor carga tributaria para reducir la brecha de ingresos generada por la evasión, a través de la imposición de nuevos tributos o el incremento de la cuantía a pagar de los ya existentes.

En efecto, la recaudación tributaria tiene dos grandes enemigos: la evasión y la elusión de impuestos, el primero consiste en ocultar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT en adelante) la realización de hechos gravados y la compra de facturas; mientras que la elusión se manifiesta como un hecho simulado, esto es, se presenta un hecho menos gravado, en vez del hecho real.

La actual realidad económica peruana refleja altos índices de informalidad, esta circunstancia conlleva a que ciertos actores del sistema económico incurran en malas prácticas, como es el caso de las operaciones no reales, que eventualmente pueden desembocar en el fraude fiscal, el cual está vinculado a la utilización de facturas falsas, clonadas u otros mecanismos de ocultamiento.

Una de las formas más utilizadas por los contribuyentes en el Perú para evadir impuestos, lo constituyen las operaciones no reales o simuladas, cuyas implicancias que se pueden suscitar a raíz de una fiscalización calificarían como graves y deben ser tomadas en cuenta por todos los administrados en general. Una operación no real será considerada como tal, cuando la misma a pesar de sustentarse en un comprobante de pago, no se ha concretado o verificado en la realidad, es decir, es una operación inexistente.

Las operaciones no reales tienen dos motivos particulares, y primero es que se trata de lavado de activos porque las empresas que quieren inflar ingresos tienen que tener su correlato de gastos inflados para no tributar por esos ingresos, mientras que el segundo motivo de la evasión tributaria es la

informalidad de algunos segmentos de la economía peruana. Existen distintos tipos de informalidad, hay la informalidad de subsistencia pero también existe la informalidad del negocio que se mete a la formalidad y le vende a la empresa formal, por lo que esta empresa formal que vive de la informalidad porque seguro consigue reducir costos, tiene que cubrirlos con fines tributarios, entonces va al mercado de facturas de operaciones no reales.

1.1.2. Descripción del problema

Actualmente en el Perú según nota de prensa emitida por la SUNAT, el principal causante de la evasión tributaria son las operaciones no reales. En operaciones no reales 80 mil contribuyentes podrían estar utilizando estas modalidades que por efectos del Impuesto General a las Ventas (IGV en adelante) generan 5 mil millones de soles al año de evasión pudiendo esto duplicarse si se suma el Impuesto a la Renta (IR en adelante). Sin embargo, muchos de estos casos terminan en defraudación tributaria y ello constituye un delito.

Principalmente estas operaciones no reales se dan en comercio, como la compra - venta de bienes, pero también existe fuerte evasión en servicios. Se debe recordar que los servicios en general no tienen mucho crédito fiscal que sustentar y para pagar menos impuestos crean operaciones no reales, que es una modalidad donde la compra, ya sea de un bien o un servicio, no se realizó en la realidad y para sustentar esa adquisición hacen uso de facturas falsas.

El IGV conjuntamente con el IR, son los tributos que generan mayor recaudación por parte de SUNAT. Sin embargo, dicha recaudación no debe estar integrado por el crédito fiscal que los contribuyentes deducen en sus operaciones y que la Administración Tributaria viene desconociendo actualmente, obligándoles a pagar montos mayores que no les corresponde, generando así distorsiones en la técnica del impuesto convirtiéndolo en acumulativo y eliminando injustificadamente la neutralidad del mismo. El desconocimiento del crédito fiscal, deberá estar acorde con los límites al poder tributario establecidos por el artículo 74° de la Constitución, respetando así los principios de legalidad y no confiscatoriedad consagrados por ésta.

Ahora bien, para que el contribuyente pueda gozar del derecho al crédito fiscal en nuestra legislación se exige que la operación efectivamente haya existido y que se haya cumplido con determinados requisitos sustanciales y formales. En efecto, se puede observar que debido a agradable beneficio que trae consigo el crédito fiscal, existen contribuyentes, que tratan de evadir y eludir el pago del IGV y el IR recurriendo a la utilización de comprobantes de pago por operaciones no reales.

Actualmente, la Administración Tributaria, viene desconociendo el crédito fiscal, el saldo a favor del exportador y el saldo a favor materia de beneficio del IGV debido a que los contribuyentes no acreditan la efectiva realización de sus operaciones relacionadas a adquisiciones de bienes y/o servicios con medios probatorios suficientes, los cuales no se encuentran definidos normativamente y son calificados a criterio de la Administración Tributaria en uso de su facultad discrecional como operaciones no reales, causando

inseguridad jurídica en los contribuyentes, toda vez que bajo el manto del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas (Ley del IGV en adelante) dichas operaciones que sí se llevaron a cabo resultan siendo calificadas como no reales por el ente recaudador.

El artículo 44° de la Ley del IGV prescribe los supuestos para que la Administración Tributaria impute la simulación o no realidad de una operación. Así, legislativamente en el inc. a) de dicho artículo se ha previsto que se considera como operación no real aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; de otro lado en el inc. b) se considera operación no real aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

Podemos ver que la primera situación del precitado artículo 44° de la Ley del IGV está referida a la simulación absoluta y la segunda a la simulación relativa. En la primera simulación se habla de operaciones que son totalmente falsas, en las que nunca existió la transferencia de un bien o prestación de servicio; mientras que en la segunda situación se dice que la operación es falsa solamente en cuanto a la identidad del emisor del comprobante de pago, pues aquí si existió la transferencia del bien o prestación del servicio.

Entonces, es en base a esta norma y a las que regulan la facultad de fiscalización de la Administración tributaria, esta entidad puede desconocer, y de hecho lo hace, el crédito fiscal o el saldo a favor del exportador, no sólo a las empresas que efectivamente simulan una operación no real, sino también a aquellas empresas que por descuido o desconocimiento no cuentan con el sustento documentario suficiente de acuerdo a las normas y criterio de los funcionarios de la administración tributaria. Por esta razón, es necesario que los empresarios sepan cómo sustentar una operación comercial, las consecuencias de no hacerlo y la forma de subsanar el error en caso de ser posible.

Es por eso que de acuerdo con la explicación dada en los párrafos anteriores esta investigación está orientada a determinar las incidencias tributarias en el crédito fiscal que origina la aplicación del concepto de “operaciones no reales con simulación relativa” contenidas en el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV.

1.1.3. Formulación del problema

1.1.3.1. Pregunta General

¿Cómo influyen las operaciones no reales con simulación relativa en el crédito fiscal según el análisis de las Normas Tributarias y las RTF?

1.1.3.2. Preguntas Específicas

- ¿Es correcta la aplicación del concepto “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV?

- ¿La SUNAT y el Tribunal Fiscal aplican el mismo criterio para el concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV?
- ¿De qué manera se puede sustentar el crédito fiscal si la SUNAT detecta operaciones no reales con simulación relativa?

1.2. Justificación e importancia

1.2.1. Justificación científica

La presente investigación se justifica debido a la necesidad de contar con un sistema tributario justo, que responda a las características propias de cada impuesto, dentro de ellos, la del Impuesto General a las Ventas. Mediante el estudio de la presente investigación se pretende tener una mejor visión objetiva de las implicancias tributarias que originan las operaciones no reales con simulación relativa y ver las posibles alternativas de defensa que tiene el contribuyente para hacer uso del crédito fiscal.

Asimismo, la investigación brindara una fuente de consulta dentro de la temática tributaria.

1.2.2. Justificación técnica-práctica

Con la presente investigación, el investigador busca despertar inquietudes para poner en práctica una serie de actividades y así evitar la persecución penal de los propietarios y representantes legales, ya sea por el mal asesoramiento y/o desconocimiento de las Leyes, que conllevan al uso de operaciones no reales, teniendo como actores principales a cada uno de

nosotros, contribuyentes, entidades públicas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.

1.2.3. Justificación institucional y personal

El presente trabajo de investigación se justifica, porque mediante los resultados obtenidos se pretende señalar a los legisladores de la Administración Tributaria, las falencias de la regulación del Impuesto General a las Ventas, tal como es el caso del Art. 44° de la ley del IGV.

Asimismo, a nivel personal, complementar mi experiencia profesional con los nuevos conocimientos que iré adquiriendo y descubriendo durante todo el proceso de la investigación, de tal manera que se pueda concluir satisfactoriamente con el tema de investigación, y así poder obtener el grado de Magister en Tributación.

1.3. Delimitación de la investigación

1.3.1. Delimitación teórica

La presente investigación está orientada a determinar: La incidencia de las operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal (no se está considerando Impuesto a la Renta). Por lo tanto, se analizará la Ley del IGV y normas reglamentarias, Resoluciones de Tribunal Fiscal. Por lo consiguiente se delimita en el estudio de las normas legales peruanas, señaladas.

1.3.2. Delimitación de tiempo

El estudio se realizó mediante el análisis de las Normas legales vigentes hasta el año 2018.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo general

Analizar las Normas Tributarias y las RTF para evaluar la influencia de las operaciones no reales con simulación relativa en el crédito fiscal.

1.4.2. Objetivos específicos

- Explicar el alcance del concepto de “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44 de la LIGV, para identificar en qué medida es correcta su aplicación.
- Analizar los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44 de la LIGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal.
- Determinar las acciones a seguir para sustentar el crédito fiscal si la SUNAT detecta la existencia de operaciones no reales con simulación relativa.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de la investigación

Al realizar la revisión bibliográfica respecto al tema de presente estudio, se ha podido encontrar los siguientes antecedentes:

2.1.1. Internacionales

Andrade (2007) en su investigación titulada «La Carga de la Prueba en las Facturas Falsas: ¿Es Del Servicio De Impuestos Internos o Del Contribuyente?», en algunas de sus conclusiones señala que:

1. En la actualidad en nuestra Justicia Tributaria no se resguarda la Garantía del debido proceso, decimos esto ya que durante la investigación tuvimos la oportunidad de observar la situación en que se encuentran los contribuyentes respecto a esta garantía, y concluimos que en nuestro ordenamiento jurídico-tributario no existe un juez independiente e imparcial que cautele sus intereses, además observamos que no se respetan los principios de igualdad de las partes litigantes y el de contradictoriedad o bilateralidad de la audiencia. Esto último tiene incidencia en la carga de la prueba, ya que se trata de nociones íntimamente relacionadas con una distribución equitativa y no unilateral del peso probatorio, y en el caso que estuviesen efectivamente garantizadas, permitirían salvaguardar al contribuyente evitando que el onus probandi se mantenga como una actividad privativa de él. Es de esperar que, con la reforma a la Justicia tributaria, en particular cuando

el Servicio sea reconocido expresamente como parte, la situación cambie para resguardar así de manera definitiva a los contribuyentes.

2. De este modo en la etapa de fiscalización, según el inciso primero del art. 21, la carga probatoria recae efectivamente en el contribuyente quién deberá probar con sus facturas la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Si el Servicio estima que la(s) factura(s) son falsas, procederá a impugnar el crédito fiscal de manera fundada, no bastando la mera impugnación, sino que además el organismo fiscalizador debe otorgar antecedentes concretos y suficientes que acompañen la objeción del crédito.

3. El único caso en que existe un criterio distinto de distribución del onus probandi se da en las facturas ideológicamente falsas, ya que al contener estas facturas operaciones mentirosas o inexistentes se cuestiona la actuación del contribuyente emisor y receptor del documento, y la liquidación dirigida en contra de este tipo de factura tiene un doble carácter: por un lado sigue siendo un acto administrativo que busca la privación de un crédito fiscal, pero a su vez, constituiría una demanda fundada en simulación. Y es en relación a esto último que cobra importancia el principio que la simulación debe acreditarla quien la alega, principio que influye en la carga de la prueba, puesto que en la generalidad de los casos quién la alegue será el Servicio y por lo tanto el onus probandi recaerá en él.

Deras, Portillo y Vásquez (2016) en su investigación titulada «Los Medios de Prueba en los Procedimientos Administrativos Tributarios en El Salvador», concluyen que:

1. Los medios de prueba que regula el Código Tributario como lo es la prueba documental, contable, por confesión, pericial de terceros y excepcionalmente la prueba testimonial, se aplican de conformidad al Código Tributario, siendo la prueba documental la prueba que adquiere mayor relevancia en materia tributaria, debido a la frecuencia con que la administración tributaria acude siempre que incorpora prueba en los diferentes procedimientos tributarios.
2. La segunda prueba más utilizada es la prueba contable ya que en ella se reflejan las operaciones que los contribuyentes realizan de sus negocios y es donde se ven detallados todos los movimientos comerciales, por lo que a partir de ahí se puede determinar una infracción ó un incumplimiento a obligaciones tributarias.
3. La administración tributaria no cuenta con programas o capacitaciones para los contribuyentes a fin de hacerles saber sus derechos y obligaciones que poseen frente a la administración tributaria, o cómo pueden informarse para hacer uso de su derecho de defensa en los procedimientos tributarios; ya que los contribuyentes afirman que es necesario que se implementen capacitaciones para orientarles sobre sus derechos y obligaciones porque muchas veces por falta de conocimiento que tienen sobre la materia no pueden defenderse ante la administración

y por ende no hacen valer sus derechos al momento de utilizar los medios de prueba en los procedimientos tributarios.

2.1.2. Nacionales

Aguilar (2016) en su investigación titulada «La Carga de la Prueba en la Configuración de las Operaciones no Reales Establecidas en el Artículo 44° de la Ley del IGV», en algunas de sus conclusiones señala que:

1. La adecuada regulación de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo es fundamental para reconocer y respetar las garantías propias del Estado de Derecho y para salvaguardar los derechos de los administrados, así como para promover la eficacia de la Administración en el desempeño de sus funciones.
2. Existe una distribución “encubierta” de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo, puesto que, si bien la norma señala que la Administración tiene la carga de la prueba, existen también normas que señalan la obligación de los contribuyentes de presentar documentos, libros, comprobantes y demás elementos probatorios que sirven para sustentar los hechos materia de controversia.
3. La distribución de la carga de la prueba está relacionada con el deber general de colaboración de los administrados con la Administración Tributaria y que en la práctica se traduce en la existencia de múltiples obligaciones formales de información y prueba a cargo de los contribuyentes.

4. En la fiscalización, el contribuyente tiene el deber de “soportar” y no el deber de “aportar” ni de “probar” porque no estamos en un procedimiento contencioso, en la fiscalización no se está frente a un “juez tributario” que va a dictar una resolución. Es la Administración quien debe trabajar para llegar a la verdad material y el contribuyente debe colaborar para ese fin. El tema de la informalidad no es una labor que debe ser asumida por el contribuyente, sino que es una función del estado.

Angulo (2015) en su investigación titulada «Operaciones no reales según el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas», concluye que:

1. Las operaciones no reales, de conformidad con el artículo 44° de la LIGV, regulan dos supuestos distintos, aunque relacionados entre sí, el primero cuando el objeto materia de venta es inexistente (operaciones no reales absolutas) y el segundo cuando el vendedor y/o comprador no han participado de la operación en cuestión (operaciones no reales relativas).
2. El primer párrafo del artículo 44° de la LIGV, que obliga al falso transferente o vendedor, en el marco de una operación no real, al pago de un “impuesto” pese a que no ha existido ningún hecho que manifieste su capacidad contributiva, transgrede el principio de no confiscatoriedad del artículo 74° de nuestra Constitución Política.
3. Se debería agregar como nueva infracción en el artículo 178° del Código Tributario una que haga referencia de manera específica a la emisión de comprobantes de pago dentro del marco de una operación

no real, de tal manera que se sancione económicamente al falso emisor de los mismos, pero se respete principio de tipicidad en materia sancionatoria.

4. Al no existir en nuestra legislación tributaria una disposición expresa sobre en quien debe recaer la carga de la prueba en el marco de una operación no real, el Tribunal Fiscal, en concordancia con lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, ha determinado que la misma deberá ser compartida entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

Floreano y Gamonal (2014) en su investigación titulada «Determinación de las operaciones no reales y su vulneración a los principios constitucionales tributarios de seguridad jurídica y no confiscatoriedad», concluye que:

1. Del análisis realizado se pudo concluir que no existen fundamentos objetivos sobre los cuales, se pueda basar SUNAT para calificar una operación como no real, creemos conveniente que la actuación de la Administración tributaria, debe estar encaminada a analizar conjuntamente el ciclo de producción de las empresas y evaluar si existe equivalencias entre las compras y ventas del contribuyente, para así recaudar el material probatorio para determinar la inexistencia de una operación.
2. Las formalidades permiten un mejor control fiscal, sin embargo, su incumplimiento no debe generar la pérdida de derechos sustanciales, como el crédito fiscal. Si bien el control fiscal y, por esa vía, la lucha contra el fraude fiscal es un mandato constitucional, bajo este interés

superior no puede justificarse la vulneración de derechos fundamentales de los contribuyentes, el derecho de propiedad, el principio de capacidad contributiva y el principio de seguridad jurídica.

3. La SUNAT por lógica, no realiza un análisis de todo el proceso de producción, sin más desconoce el crédito fiscal, porque quizá el contribuyente no cumplió con la formalidad que exige la SUNAT, es decir pese a tener un comprobante de pago, exige documentación adicional, que ésta incluso debe cumplir con formalidades, entonces por qué no sancionar al contribuyente por no cumplir con la formalidad exigida por la Administración tributaria, pero no sancionarlo tan drásticamente con el desconocimiento del crédito fiscal. Esta sería una medida más adecuada a la realidad para evitar llegar a las contradicciones de SUNAT.

2.2. Marco doctrinal

2.2.1. Teoría del Valor Agregado

La incorporación del crédito fiscal en nuestro sistema tributario tiene como base la teoría del valor agregado. Al respecto, Alva (2017), señala:

El impuesto General a las Ventas, estructurado como un impuesto al Valor Agregado, es pues un gravamen indirecto sobre el consumo, cuya estructura evita los efectos de piramidación y acumulación, que por su diseño facilita el control por parte de la Administración Tributaria, no produciendo distorsión económica respecto de la estructura de producción y distribución,

propendiendo con ello a la neutralidad del impuesto. No obstante, ello, se trata de un tributo de carácter regresivo. (p. 10)

Esta teoría permite que el impuesto recaiga sobre el consumidor final, lo que es logrado mediante una imposición plurifásica sobre el valor agregado con derecho a crédito fiscal. Es plurifásico porque recae sobre todas las fases del proceso productivo (fabricación, distribución mayorista y minorista y consumidor final) pero al estar estructurado en base al valor agregado sólo tiene que pagarse en base al valor que se le añade al bien o servicio en cada fase, evitándose de esta manera un efecto acumulativo o piramidal que ocasione una elevación innecesaria del precio final.

En referencia a los impuestos plurifásicos no acumulativos, Sáenz (2011) señala:

Este tipo de impuestos inciden sobre cada una de las transferencias que se registran en el circuito económico que recorren los productos y servicios, considerando como materia imponible el mayor valor que adquiere el producto o servicio en cada fase de su ciclo de producción o distribución. Así, resulta que el total compuesto por los gravámenes pagados por los contribuyentes que intervinieron en el circuito económico (...) equivale al impuesto que se obtendría aplicando la misma tasa sobre el precio de venta al consumidor final. (p.346)

Para la determinación del valor agregado sobre el cual debe recaer el impuesto en nuestra legislación se utiliza el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, método que consiste en la

sustracción del impuesto que deben pagar los contribuyentes por todas las ventas realizadas en un periodo fiscal, es decir, el débito fiscal, del impuesto pagado por todas las compras realizadas en el mismo, esto es, el crédito fiscal.

Como podemos observar, en nuestro país el IGV no es otra cosa que el Impuesto al Valor Agregado o IVA, por lo que su neutralidad se encontrará directamente vinculada con la correcta deducción del crédito fiscal.

2.2.2. Teorías sobre la simulación

La doctrina reconoce tres teorías que sustentan la simulación de actos jurídicos. Respecto a estas teorías, Ospina y Ospina (1994), señalan que las teorías sobre la simulación son: a) La teoría de la simulación - nulidad, b) La teoría dualista francesa y c) La teoría monista. (p.117 - 122).

Estas teorías señalan lo siguiente:

a) Teoría de la simulación – nulidad.

Durante el período intermedio europeo se consideró que la simulación, a lo menos la absoluta, constituiría una causal de nulidad, ya que, se repite, dicha figura se tildó de fraudulenta, a lo que se agregó que en ella faltarían dos requisitos indispensables en todo acto jurídico: el consentimiento y la causa.

b) Teoría dualista francesa.

La doctrina y la jurisprudencia francesas, fundándose en el art. 1321 del Código Civil dice que “los contra escritos (contre-lettres) no pueden

tener efecto sino entre las partes contratantes; ellas no tienen efecto alguno contra los terceros”, al abandonar la antigua teoría de la simulación-nulidad, interpretaron el texto transcrito en el sentido de que las expresiones *lettres* y *contre-lettres* no deben ser entendidas en su acepción literal de escritos y contraescritos, sino en la de estipulaciones y contra estipulaciones, respectivamente, que pueden cobijar cualesquiera formas de las declaraciones de la voluntad y no ya solamente la escrita. Por consiguiente, apoyándose en esta interpretación, ágil, aunque artificiosa, se lanzó la llamada teoría dualista, que consiste en dictaminar que, en todo caso de simulación, absoluta o relativa, existirían dos actos jurídicos distintos e independientes o, si se quiere, interdependientes: un acto ostensible (*lettre*) y un acto oculto (*contre-lettre*), cada uno de ellos dotado de sus elementos propios, la voluntad o elemento interno y la declaración o elemento externo.

c) Teoría monista.

Las críticas a que se presenta la teoría dualista francesa (...) han dado lugar a la formulación de otra teoría que se dice monista, por cuanto rechaza la dualidad de actos jurídicos en la simulación. Según los partidarios de esta teoría, en la simulación existiría un solo acto de tal índole, pero con la circunstancia de que la exteriorización del consentimiento único se desdoblaría o bifurcaría en dos declaraciones: la falsa destinada al público y la real que ocultamente se intercambian los agentes y que traduce su voluntad verdadera. Así entendido el

fenómeno, la terapéutica jurídica pertinente sería la de otorgarle prevalencia a la declaración privada y real sobre la fingida.

Por otro lado, en nuestro país, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario señala que, “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Combatiendo con ello los actos de simulación”.

2.2.3. Los principios constitucionales

a) Principio de legalidad

El artículo 74° de nuestra constitución en su primer párrafo textualiza lo siguiente: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”

Según este principio, que está vinculado al principio de legalidad contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General, algunos temas de la materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por reglamento.

Por su parte Medrano (1987), ha señalado que:

En virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el

Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. (p.3)

Como podemos, tanto la Constitución así como la Ley del Procedimiento Administrativo complementan este principio, teniendo como fin común evitar el caos y proveer de la formalidad adecuada a la norma tributaria. Por ello las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

b) Principio de no confiscatoriedad

El segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, establece que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

A través de este principio los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. El principio de No Confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Al respecto, Velásquez y Vargas (1997) ha señalado que:

Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en

confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad. (p. 101)

En otro sentido, Villegas citado por César Iglesias Ferrer (2000) ha manifestado que:

La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad. (p. 277)

Como podemos ver, la potestad tributaria que ejerce el Estado puede convertirse en una herramienta destructiva para la economía nacional, si llega a exceder los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. Es por ello que resulta importante comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio.

c) Principio de la seguridad jurídica

Otro de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la Seguridad Jurídica, debido a la necesidad de que los individuos conozcan en todo momento las consecuencias jurídicas en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.

Respecto a la seguridad jurídica, Díaz citado por Mezquita del Cacho (1977) ha señalado que “la seguridad es el primer valor que el Derecho realiza (indefectiblemente) desde su establecimiento en su forma o manifestación más primaria, el primer valor jurídico en saltar del ámbito del deber - ser al del ser efectivo...” (P.40-42)

Asimismo Villegas (2005) explica:

La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos. Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones “que vayan para atrás”, cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes. (p. 283-284)

En la constitución peruana de manera muy general se hace referencia a la seguridad jurídica, mas no encontramos un artículo específico para este principio, sin embargo el Tribunal Constitucional ha manifestado que:

Este principio forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. (EXP. N. ° 0016-2002-AI/TC.)

En consecuencia, podemos ver que el principio de seguridad jurídica no debe ser ajeno a la normativa tributaria, pues debe aplicarse en todo momento durante los procesos de fiscalización de la Administración Tributaria.

d) Principio del debido procedimiento

El numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política consagra como principio y derecho fundamental “La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”, debemos indicar que este principio también resulta aplicable en sede administrativa y por lo tanto constituye una garantía a favor de los administrados. Es así que la Ley N° 27444 en su artículo 4°, numeral 1.2 regula el “Principio del debido procedimiento” señalando que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

Guzmán (2011) define al debido procedimiento como “el conjunto de garantías indispensables para que un proceso en el cual se va a tomar una decisión pueda ser considerado justo”. (p. 805)

Así también Morón (2011) ha señalado que:

El debido procedimiento (entendido como derecho, o sea como garantía) tiene tres niveles de aplicación: como derecho al procedimiento administrativo que implica la prerrogativa de todo ciudadano de acceder a un procedimiento previo a la producción de una decisión administrativa que le concierna; como derecho a la no desviación de los fines del procedimiento administrativo que implica la obligación que tiene la autoridad de que cuando aplique un procedimiento administrativo lo haga con el objetivo de producir los resultados esperados y no otros y; como derecho a las garantías del debido procedimiento que comprende una serie de derechos que forman parte de un estándar mínimo de garantía para los administrados que a grandes rasgos, como se ha señalado anteriormente, implican la aplicación en sede administrativa de los derechos concebidos originariamente en la sede de los procesos jurisdiccionales. (p.61)

De ello podemos decir que en el ámbito tributario, el fiscalizador debe aplicar todas aquellas normas que reconocen los derechos de los contribuyentes a fin de garantizar justicia imparcial, objetiva y oportuna.

2.3. Marco conceptual

2.3.1. Operaciones no Reales con Simulación Relativa

Artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas

El presente artículo señala que: El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de

pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal.

Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1. La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento.
2. La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Nótese que uno de los supuestos contemplados en el precitado Artículo 44° es el que una operación es irreal cuando la misma es inexistente o simulada. En función a ello, entendemos que la norma tributaria, en esencia, ha recogido los alcances de la institución civil de la simulación de los actos o negocios jurídicos, cuyos efectos, en caso de simulación absoluta, devienen en nulidad del acto celebrado.

Simulación de Operaciones

La simulación es definida por Panez (2011). Como aquella «declaración de voluntad irreal, emitida conscientemente, que tiene por finalidad aparentar un negocio jurídicamente inexistente, o que, si existe, es diferente de aquel que se realizó, con el propósito de engañar a terceros» (p. 182).

Así, la mayoría de autores concuerdan en que la simulación es de dos tipos: la simulación absoluta y la simulación relativa.

Asimismo, Casanova (2011), define a las operaciones no reales del siguiente modo: «una operación no real es aquella negociación o contrato sobre valores o mercaderías que no tiene existencia verdadera y efectiva, ya sea

porque los bienes o mercaderías objeto de transacción no existen o porque existiendo aquellos ésta nunca fue realizada». (p. 17).

Modalidades de Simulación

a) Simulación Absoluta

Respecto a esta modalidad de simulación, Delgado (2003) ha señalado lo siguiente:

En la simulación absoluta el negocio simulado es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro tipo de negocio jurídico. De este modo, en un supuesto de simulación absoluta las partes intervinientes en el acto no han tenido una verdadera intención que el negocio celebrado surta efectos en la práctica. La voluntad de celebrar el acto jurídico, sin embargo, si debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la simulación real. (p. 281).

El inciso a) del artículo 44° de la Ley del IGV regula el primer supuesto de operaciones no reales según el cual, si bien se ha emitido un comprobante de pago o una nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, calzando de esta manera en el concepto de la Simulación Absoluta.

b) Simulación Relativa

Denominada también operación existente, pero con un tercero.

Con respecto a la simulación relativa, Ayres (2011) señala que «se caracteriza la especie relativa (disimulación) cuando existen dos negocios jurídicos sobrepuestos: el simulado aparece para terceros, pero su función, en verdad, es ocultar otro negocio, disimulado, aquel que las partes realmente desean» (p. 183).

Por su parte el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV regula el segundo supuesto de operaciones no reales según el cual el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación, calzando de esta manera en el concepto de la Simulación Relativa.

Asimismo, el numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV precisa que las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44° son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o la nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación. Por lo tanto, el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con utilizar los medios de pago y los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento, los bienes o servicios utilizados sean los mismos que los

consignados en el comprobante de pago y este reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto obviamente el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Operación no fehaciente

El Art. 42° de la Ley del IGV define una operación no fehaciente de la siguiente manera: No es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones:

- a) Que sea inferior al valor usual de mercado, salvo prueba en contrario.
- b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad.
- c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.

Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados o contratos de construcción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios.

Criterios considerados por la Administración Tributaria para calificar una operación como no real

La Administración Tributaria, en sus procesos de fiscalización considera que existe indicios que una operación es no real cuando se configuran los siguientes supuestos:

a) Emisor del comprobante que tiene condición no habido

La SUNAT suele considerar una operación como no real, cuando el emisor del comprobante de pago tiene la condición de no habido.

b) Pago de la operación a través de medios de pago

En las fiscalizaciones la SUNAT toma como indicio de fehaciencia de la operación la acreditación del pago de la misma a través de medios de pago.

Los medios de pago señalados en el numeral 2.3.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV son:

1. La transferencia de fondos

Con relación a este medio de pago, el Reglamento establece lo siguiente:

- a) Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N.° 29623.

- b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
- c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
- d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.
- e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

2. Los cheques

Con relación a los cheques, el Reglamento dispone:

- a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N.º 29623.
- b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque.

Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.

- c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
- d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.
- e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

3. Las órdenes de pago

Al respecto, el Reglamento señala que:

- a) Debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N.º 29623.
- b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola orden de pago, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
- c) El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación.
- d) El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.

- e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

4. Información obtenida de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT

La Administración Tributaria también procede a calificar a las operaciones como no reales cuando detecta que el proveedor ha omitido presentar la Declaración Anual de Operaciones con Terceros y/o cuando los importes declarados por el adquirente no coinciden con los importes declarados por el supuesto proveedor.

Consecuencias de la calificación como no fehaciente

La calificación de una operación como no fehaciente trae consigo graves consecuencias para las empresas pues implica:

- Desconocimiento del costo o gasto para determinar el Impuesto a la Renta.
- Desconocimiento del Crédito Fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas, pues el artículo 18° de la Ley del IGV señala que solo otorgan derecho a crédito fiscal aquellos conceptos que impliquen costo o gasto para el Impuesto a la Renta.
- El pago de dividendos presuntos, pues el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley y el artículo 13-B de su reglamento, establecen que se entiende por dividendos toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización resulte renta gravable de tercera categoría en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de

posterior control, y que, entre otros casos, ello se produce cuando existen gastos sustentados por comprobantes de pago que acreditan una situación inexistente.

- Determinación de las infracciones tipificadas en el artículo 178° numeral 1 del Código Tributario, por omisiones en la determinación del Impuesto a la Renta y en el Impuesto General a las Ventas.
- Presunción de delito de Defraudación Tributaria, la reducción de la base imponible del Impuesto a la Renta por el uso de gastos no reales se encuentra tipificada en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria regulada por Decreto Legislativo N° 813, sin embargo, para que se procese por este delito debe probarse la intencionalidad de la empresa de defraudar al fisco.

2.3.2. Crédito Fiscal

Definición

El primer párrafo del Art. 18° de la Ley del IGV define al crédito fiscal como aquel que se encuentra constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Existiendo así requisitos sustanciales y formales para su correcta utilización y aplicación.

Requisitos Sustanciales del Crédito Fiscal

De acuerdo a Art. 18° de la Ley del IGV, los requisitos sustanciales para poder ejercer el crédito fiscal son:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Requisitos Formales del Crédito Fiscal

De acuerdo a Art. 19° de la Ley del IGV, los requisitos sustanciales para poder ejercer el crédito fiscal son:

- a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.
- b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

- c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Supuestos de desconocimiento del crédito fiscal por defectos en el documento que lo respalda

1. Comprobantes de pago emitidos por sujetos no habilitados

El numeral 2.5 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, dispone que se entienda por emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos a aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:

- a) Se encuentre inscrito en el RUC y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro.
- b) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal.
- c) Cuenten con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda.

Cabe indicar que el numeral 2.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, califica como operaciones no reales sin posibilidad a subsanación alguna, a aquellas operaciones sustentadas en comprobantes de pago, que contengan a la vez errores formales subsanables (incumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de comprobantes de pago) y errores insubsanables (no gozar de la condición de habilitado).

2. Desconocimiento del crédito fiscal por la no utilización de medios de pago

Con frecuencia la Administración en sus procedimientos de fiscalización, suele desconocer el crédito fiscal al contribuyente por no utilizar los medios de pago establecidos en la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194.

Sobre el particular el primer párrafo del artículo 4° de la Ley N° 28194, ha establecido que: El monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/ 3,500) o mil dólares americanos (US\$ 1,000).

Asimismo el artículo 5° de la citada ley dispone que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° son los siguientes: a) Depósitos en cuentas; b) Giros; c) Transferencias de fondos; d) Órdenes de pago; e) Tarjetas de débito expedidas en el país; f) Tarjetas de crédito expedidas en el país; y g) Cheques con la cláusula de “no negociables”,

“intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Por su parte el artículo 8° de la mencionada ley señala que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, precisándose que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Infracción y Sanción que le corresponde al adquirente del bien o usuario de un servicio de una operación calificada como no real

La Administración Tributaria desconoce al adquirente o usuario del servicio el IGV el crédito fiscal contenido en el comprobante de pago que sustenta una operación calificada como no real. Por lo tanto se establece que se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, la cual determina como conducta contraria a la Ley relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que genere aumentos indebidos de saldos (...) créditos a favor del deudor tributario y/o

que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociable u otros valores similares.

De acuerdo a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, a la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario le corresponde una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente (...) o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber solicitado la devolución.

2.4. Definición de términos básicos

Comprobante de pago no fidedigno: Es aquel documento que contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro.

Delito tributario: Constituye delito o contravención la violación de la relación jurídica tributaria para la cual se establezca una pena prevista por el código penal.

Evasión tributaria: Todos aquellos actos que impliquen el no pago del tributo en forma total o parcial que le hubiere correspondido abonar a un determinado contribuyente.

Fiscalización: En un sentido amplio incluye el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la inspección, control o verificación de todas las operaciones económicas y actos administrativos del sujeto obligado o de algunas de sus actividades, a fin de comprobar la exactitud, la procedencia y la adecuación de sus declaraciones, a las leyes y reglamentos vigentes.

Operación no Fehaciente: Es aquella respecto de la cual existen indicios o pruebas de que realmente no se realizó la operación.

Operación no Real: Para la Superintendencia Nacional de Administración y Aduanas de Trujillo, los comprobantes emitidos por operaciones no reales no tienen ningún efecto tributario; estas “operaciones” no tienen derecho al crédito fiscal u otro beneficio para el impuesto general a las ventas ni tampoco sirven para deducir gasto o costo para el impuesto a la renta.

Responsabilidad Penal: Es la consecuencia jurídica cuando existe una violación de la ley, realizada por un sujeto imputable o inimputable que lleva a término actos previstos como ilícitos, lesionando o poniendo en peligro un bien material o la integridad física de las personas.

Simulación Absoluta: El artículo 190° del Código Civil establece que por la simulación absoluta se aparente celebrar un acto jurídico cuando realmente no existe la voluntad para celebrarlo. Por tanto, para ello se requiere de la existencia de presupuestos: disconformidad entre la voluntad real y la manifestación, concierto entre las partes y el propósito de engaño.

Simulación Relativa: El artículo 191° del Código Civil establece que la simulación relativa es un acto por el cual las partes han querido concluir dicho acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero.

Tributo: Es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines. Se reconocen tres tipos de tributos: impuestos, contribución y tasa.

CAPÍTULO III

PLANTEAMIENTO DE LAS HIPÓTESIS Y VARIABLES

4.1. Hipótesis

3.1.1. Hipótesis general

Según el análisis de las normas tributarias y RTF, las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el desconocimiento del crédito fiscal.

4.1.2. Hipótesis específicas

- El concepto “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV tiene vacíos legales que perjudican al contribuyente en el desconocimiento del crédito fiscal.
- Existe controversia entre los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal.
- Si la SUNAT detecta operaciones no reales con simulación relativa, el contribuyente puede sustentar legalmente el crédito fiscal.

4.2. Variables

3.2.1. Variable Independiente:

Operaciones no reales con simulación relativa.

3.2.2. Variable Dependiente:

Crédito fiscal

4.3. Operacionalización de los componentes de las hipótesis

OPERACIONES NO REALES CON SIMULACION RELATIVA Y SU INFLUENCIA EN EL CRÉDITO FISCAL					
Hipótesis	Definición conceptual de las variables	Definición operacional de las variables			
		Variable	Dimensiones	Indicadores	Fuente o instrumento de recolección de datos
<p>General:</p> <p>Según el análisis de las normas tributarias y RTF, las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el desconocimiento del crédito fiscal.</p> <p>Específicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El concepto “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44° de la LIGV tiene vacíos legales que perjudican al contribuyente en el desconocimiento del crédito fiscal. • Existe controversia entre los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44° de la LIGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal. • Si la SUNAT detecta operaciones no reales con simulación relativa, el contribuyente puede sustentar legalmente el crédito fiscal. 	<p>Son los comprobantes de pago o nota de débito en la que, el emisor que figura en dicho comprobante no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.</p>	<p>Variable Independiente</p> <p>Operaciones no reales con simulación relativa.</p>	<p>Características de la operación</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Identidad del emisor del comprobante. - Existencia del bien o servicio transferible. - Derechos del adquirente del comprobante de pago. 	<p>Ley del IGV y Reglamento, Código Tributario, Ley de Procedimiento Administrativo General, Resoluciones del Tribunal Fiscal.</p>
			<p>Sanción tributaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Desconocimiento del crédito fiscal. - Medios probatorios 	
		<p>Variable Independiente</p> <p>Crédito fiscal</p>	<p>Requisitos formales</p>	<ul style="list-style-type: none"> - IGV consignado por separado en el CP. - N° RUC del emisor, - Nombre del emisor. - Anotación en Registro de Compras. 	
	<p>Requisitos sustanciales</p>			<ul style="list-style-type: none"> - Constituyan costo o gasto para la empresa. - Destinados a operaciones gravadas 	

CAPÍTULO IV

MARCO METODOLÓGICO

4.1. Ubicación geográfica

La presente investigación se desarrollara en el Perú, sin embargo es preciso mencionar que al tratarse de una investigación jurídica, no se ubica en una zona específica del país.

4.2. Diseño de la investigación

La investigación tiene el diseño no experimental porque va a describir el procedimiento.

4.3. Métodos de investigación

4.3.1. Método Descriptivo

En la presente investigación se utilizará el método descriptivo debido a que se va a describir y evaluar ciertas características de las variables en estudio que intervienen en el problema de investigación.

4.3.2. Método Analítico

Este método permitirá analizar los principales procedimientos aplicados por la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal para desconocer el crédito fiscal de una operación.

4.3.3. Método Hipotético Deductivo

En la presente investigación se está proponiendo una Hipótesis al problema de investigación; por ende, se empleará el Método Hipotético Deductivo.

4.3.4. Método Explicativo

Debido a que en la presente investigación se pretende explicar cómo es que las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el desconocimiento del crédito fiscal, se utilizará el Método Explicativo.

4.4. Población, muestra, unidad de análisis y unidades de observación

Por ser una investigación jurídica no se contará con población, muestra ni tampoco se tendrá una unidad de observación.

La unidad de análisis lo constituirán la Ley del IGV y su Reglamento, Código Tributario, Ley de Procedimiento Administrativo General y RTF.

4.5. Técnicas e instrumentos de recopilación de información

4.5.1. Técnica: Análisis Documental

Es un conjunto de datos bibliográficos que nos orientara de manera real a los temas de estudio utilizando diversos documentos tanto para la investigación, marco teórico y conceptual del presente trabajo de investigación.

Se realizará el análisis de la doctrina, las normas tributarias y resoluciones del Tribunal Fiscal.

4.5.2. Instrumento:

- Fichas de investigación documental

4.6. Técnicas para el procesamiento y análisis de la información

Las técnicas que se emplearán para el procesamiento y análisis de información será el Análisis de contenido descriptivo.

4.7. Equipos y materiales

4.7.1. Equipos

- Laptop
- Impresora
- Celular

4.7.2. Materiales

- USB
- Lapiceros
- Hojas bond
- Folder manila
- Corrector

4.8. Matriz de consistencia metodológica

OPERACIONES NO REALES CON SIMULACIÓN RELATIVA Y SU INFLUENCIA EN EL CRÉDITO FISCAL								
Formulación del problema	Objetivos	Hipótesis	Variables	Dimensiones	Indicadores	Fuente o instrumento de recolección de datos	Metodología	Población y muestra
<p>Pregunta General</p> <p>¿Cómo influyen las operaciones no reales con simulación relativa en el crédito fiscal según el análisis de las normas tributarias y las RTF?</p> <p>Preguntas Específicas</p> <p>¿Es correcta la aplicación del concepto “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44 de la LIGV?</p> <p>¿La SUNAT y el Tribunal Fiscal aplican el mismo criterio para el concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44 de la LIGV?</p> <p>¿De qué manera se puede sustentar el crédito fiscal si la SUNAT detecta operaciones no reales con simulación relativa?</p>	<p>Objetivo General</p> <p>Analizar las normas tributarias y las RTF para evaluar la influencia de las operaciones no reales con simulación relativa en el crédito fiscal.</p> <p>Objetivos Específicos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Explicar el alcance del concepto de “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44 de la LIGV, para identificar en qué medida es correcta su aplicación. - Analizar los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44 de la LIGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal - Determinar las acciones a seguir para sustentar el crédito fiscal si la SUNAT detecta la existencia de operaciones con simulación relativa. 	<p>Hipótesis General</p> <p>Según el análisis de las normas tributarias y RTF, las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el desconocimiento del crédito fiscal.</p> <p>Hipótesis Específicas</p> <ul style="list-style-type: none"> - El concepto “operaciones no reales” del inc. b) del art. 44 de la LIGV tiene vacíos legales que perjudican al contribuyente en el desconocimiento del crédito fiscal. - Existe controversia entre los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44 de la LIGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal. - Si la SUNAT detecta operaciones no reales con simulación relativa, el contribuyente puede sustentar legalmente el crédito fiscal. 	<p>Variable Independiente</p> <p>Operaciones no reales con simulación relativa</p>	<p>Características de la operación</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Identidad del emisor del comprobante. - Existencia del bien o servicio transferible. - Derechos del adquirente del comprobante de pago. 	<p>Ley del IGV y Reglamento, Código Tributario, Ley de Procedimiento Administrativo General, Resoluciones del Tribunal Fiscal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Método Descriptivo • Método Analítico • Método Hipotético Deductivo • Método Explicativo 	<p>La investigación es netamente jurídica, en tal sentido no se determinará población y muestra.</p>
			<p>Sanción tributaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Desconocimiento del crédito fiscal. - Medios probatorios 				
			<p>Variable Dependiente</p> <p>Crédito fiscal</p>	<p>Requisitos formales</p>	<ul style="list-style-type: none"> - IGV consignado por separado en el CP. - N° RUC del emisor, - Nombre del emisor. - Anotación en Registro de Compras. 			
				<p>Requisitos sustanciales</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Constituyan costo o gasto para la empresa. - Destinados a operaciones gravadas. 			

CAPÍTULO V

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN

5.1. Alcances Generales de la Ley del Impuesto General a las Ventas

La Ley del IGV, en su artículo 1º, indica que el IGV es un impuesto que grava:

- a) Venta en el país de bienes muebles
- b) Prestación o utilización de servicios en el país,
- c) Contratos de construcción,
- d) Primera venta de bienes inmuebles ubicados en el país.
- e) Importación de bienes.

Al respecto, Alva (2011), señala que:

En el mundo se le conoce como el Impuesto al Valor Agregado - IVA y en nuestro país se le llama Impuesto General a las Ventas - IGV. Ambos tienen la característica de ser un impuesto de tipo indirecto que tiene como principio fundamental la neutralidad económica y que pretende gravar el consumo de bienes y servicios en todas las fases económicas del proceso de producción, de allí que sea plurifásico, pero no acumulativo. (s/p)

Asimismo, Delgado (2003) indica que:

El IGV es concebido como uno que grava el valor agregado generado en las distintas etapas del ciclo económico de producción y distribución, sin el carácter acumulativo de otros impuestos al consumo conocidos como impuestos en cascada o piramidales. La carga del tributo no recaerá entonces sobre el valor total de la operación sino únicamente sobre el que

fuese agregado en cada etapa, al permitírsele a los sujetos pasivos aplicar el impuesto que grave las adquisiciones de bienes y servicios (crédito fiscal) contra el impuesto que grave las ventas de bienes y servicios (débito fiscal) (p. 272).

En ese sentido diremos que el IGV es un impuesto que grava la adquisición de bienes y servicios de los consumidores finales, convirtiéndose así en un impuesto indirecto puesto que el sujeto que tiene la responsabilidad por el pago de dicho impuesto ante la Administración Tributaria no es precisamente la persona sobre quien recae directamente el impuesto sino los agentes intermediarios (contribuyentes) de la cadena de producción.

De acuerdo al Artículo 9° de la Ley del IGV, son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes:

Las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que: a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución; b) Presten en el país servicios afectos; c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados; d) Ejecuten contratos de construcción afectos; e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles; f) Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo.

Es por esta razón que en nuestra legislación peruana, para que el sujeto encargado de pagar el impuesto a la Administración Tributaria pueda utilizar el crédito fiscal, se exige que, además de que la operación efectivamente se haya realizado, se debe haber cumplido con los requisitos sustanciales y formales señalados en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV.

Ahora bien, tal como le hemos descrito en el Capítulo II de este informe, el artículo 18° de la Ley del IGV señala, como requisito sustancial, que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: primero, que sean permitidas como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no este afecto a este último impuesto; y segundo, que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Asimismo, el artículo 19° de la Ley del IGV, señala los siguientes requisitos formales que se debe cumplir para tener derecho al crédito fiscal:

- a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.
- b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y

que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

- c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Como podemos ver, el derecho al crédito fiscal, se origina cuando se cumple con tales requisitos sustanciales y formales; y por ello si la Administración Tributaria detecta el incumplimiento de los mismos procede al desconocimiento del crédito fiscal.

Ahora bien, la Ley del IGV, en su artículo 44° hace referencia a la existencia de operaciones que no serían reales o estarían siendo simuladas, por ello establece que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella, al responsable de su emisión, y, quien reciba el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

Teniendo en cuenta, este punto de partida, en el presente capítulo analizaremos la problemática que se origina con el término “operaciones no reales” desde la perspectiva de la Ley y del Reglamento del IGV, a fin de comprender los criterios de aplicación tanto de SUNAT como del Tribunal Fiscal; de tal manera que se esclarezca cual es la obligación que compete a la Administración Tributaria y al contribuyente en el caso que la primera detecte operaciones no reales en una

eventual fiscalización, respecto al segundo supuesto establecido en la norma; y de esta forma analizar las consecuencias que se pueden originar y las posibles formas de subsanación legal de dichas operaciones.

5.2. Análisis del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas

Tal como lo hemos descrito en el Capítulo II de este informe, el artículo 44° de la Ley del IGV hace referencia a la existencia de operaciones que pueden ser calificadas como “no reales” o “simuladas” distinguiendo entre estas, dos tipos de operaciones no reales, de acuerdo a los incisos a) y b) del mencionado artículo.

En ese contexto, primeramente, debemos entender que es una simulación y cuáles son sus consecuencias. Sobre el particular, explorando algunas definiciones académicas, podemos señalar que la Enciclopedia Jurídica Omeba establece que la simulación “(...) en sentido amplio, significa representar o hacer aparecer alguna cosa fingiendo o imitando lo que no es (...) frecuente en los negocios jurídicos. Se usa para ocultar bienes o ciertas actividades, para escapar a prohibiciones u obligaciones legales, para burlar a los acreedores, para evadir impuestos, etc.” (p. 504)

Por su parte, Cabanellas (1998), con relación a la simulación ha señalado que, “ésta implica palabras que indican alteración de la verdad; ya que su objeto consiste en engañar acerca de la verdadera realidad de un acto”. (p.366)

Asimismo, Vásquez (2002), sostiene que “la simulación consiste, de parte del autor o autores de un acto jurídico, en esconder al público la realidad, la naturaleza, los participantes, el beneficiario o las modalidades de la operación realizada”. (p.515)

A continuación analizaremos el inc. a) y b) del artículo 44° de la Ley del IGV:

a) Primera situación: la operación es completamente falsa (simulación absoluta)

Es aquella situación en la que, si bien se ha emitido un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar de esta manera, que en esta operación nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción, y por ende la operación es completamente falsa.

De ello podemos decir que esta situación se relaciona con la figura de “simulación absoluta” contenida en el artículo 190° del Código Civil, el mismo que ha establecido que “por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo”. Asimismo en su artículo 219° ha indicado que el acto jurídico es nulo cuando, entre otros supuestos, “adolezca de simulación absoluta”

Al respecto, Velásquez (1988) ha manifestado, “dicho de otra forma, en la simulación absoluta estamos ante un acto aparente, que por lo mismo no es acto, es sólo eso, apariencia” (p. 114)

Así también, Delgado (2003) ha señalado que:

En la simulación absoluta el negocio simulado es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro tipo de negocio jurídico. De este modo, en un supuesto de simulación absoluta las partes intervinientes en el acto no han tenido una verdadera intención que el negocio celebrado surta efectos en la práctica. La voluntad de celebrar

el acto jurídico, sin embargo, si debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la simulación real. (p. 281)

En ese sentido, de lo analizado se deduce que esta primera situación se refiere a operaciones cuya inexistencia o falsedad ha sido demostrada, es decir, nunca existió operación alguna y el objeto de la transacción (bien o servicio), así como el sujeto que aparece consignado en el comprobante de pago como proveedor, son falsos. En este caso no se ha producido ninguna transferencia del bien o servicio. Por lo tanto, es indiscutible cuestionar el desconocimiento del crédito fiscal por parte de la Administración Tributaria, pues en esta situación encontramos a los comunes casos de “compra - venta de facturas falsas” en los cuales el vendedor a cambio del comprobante de pago que va a emitir recibe una retribución económica y el comprador hace uso de un crédito fiscal que no le corresponde; acto que constituye una operación no real de simulación absoluta y además califica como un delito tributario de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 813 – Ley Penal Tributaria, en el cual se señala que constituye delito tributario en la modalidad genérica de defraudación tributaria “el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o parte los tributos que establecen las leyes”. En tal supuesto, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días - multa.

Entendemos que en estos casos, el dolo se entendería verificado con la intencionalidad del agente de dejar de pagar los tributos mediante mecanismos fraudulentos.

b) Segunda situación: la operación es parcialmente falsa (simulación relativa)

Es aquella situación en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

En el mismo sentido respecto de estas operaciones el Reglamento de la Ley del IGV en el inc. a) numeral 15.4 del art. 6°, señala que:

Son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

Por su parte el Código Civil en su artículo 191° respecto a la simulación relativa señala lo siguiente “Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero”. Asimismo el artículo 192° indica que “La norma del artículo 191° es del aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona”

Respecto de la simulación relativa, Ferrara (1953) indica lo siguiente:

En la simulación relativa las partes realizan un acto real, aunque distinto de aquel que aparece exteriormente. El acto está escondido, celado, velado, existe una ocultación de un negocio verdadero bajo una forma mentida. La figura aparente solo sirve para engañar al público, pero detrás de esa falsa apariencia se esconde la verdad de lo que las partes han querido realizar y substraer al conocimiento de terceros. (p. 205)

En el mismo sentido Delgado (2003) lo explica de la siguiente manera:

En la simulación relativa confluye un negocio estructuralmente correcto, que es el negocio aparente, con otro negocio jurídico que si se ajusta a la verdadera voluntad de las partes, pero que sin embargo permanece oculto. El hecho imponible efectivo del impuesto en caso de simulación relativa será entonces el negocio jurídico verdaderamente realizado por las partes que participan de dicho acto, independientemente de las formas o figuras jurídicas que se hubiesen utilizado a fin de ocultar la operación subyacente. (p. 282)

Como podemos apreciar, en este caso, el objeto de la transacción (bien, servicio o contrato de construcción) si existe. La falsedad radica en la identidad del proveedor de éste, es decir que, el bien, servicio o contrato de construcción realmente proviene de una persona distinta de la que aparece consignada en el comprobante de pago como proveedor.

Para un mejor entendimiento sobre este tipo de simulación daremos el siguiente ejemplo:

La empresa “Confecciones Alisson SAC” dedicada a la confección de ternos para damas y caballeros, ha comprado de la empresa “Textiles Azul EIRL” tela marca Cardigan para confeccionar 50 ternos. La empresa “Textiles Azul EIRL” debido a que está inscrita en el Nuevo RUS no está autorizada a emitir facturas, sin embargo no desea perder la venta, por lo cual se contacta con otra empresa del rubro de textiles denominada “Textiles Santa Cruz SAC”, a la cual le solicita la emisión de una factura como si esta le hubiese vendido la tela a la empresa “Confecciones Alisson SAC”.

En el presente caso observamos que la empresa que emitirá la factura por la venta de la tela nunca participó en la operación de transferencia, sin embargo emitirá el comprobante por una operación que no ha realizado.

Es importante mencionar que en este supuesto la norma reconoce que sí existe una transferencia de bienes o prestación de servicios, con la excepción de que el sujeto que figura como emisor del comprobante, no es quien realmente ha realizado la operación, sino por el contrario un tercero ha utilizado su nombre con la finalidad de hacer creer al adquiriente, que el emisor que figura en el comprobante ha realizado la operación.

Como se puede observar, los supuestos de simulación analizados son distintos y excluyentes entre sí. Si el bien o servicio no existe, estaríamos hablando de operaciones no reales contenidas en el inc. a) del artículo 44° de la Ley del IGV (primer supuesto). Si por el contrario, el bien o servicio adquirido si

existe, entonces se trata de operaciones no reales contenidas en el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV (segundo supuesto).

Es por ello que, para efectos de calificar una operación como “no real”, debe primero precisarse el supuesto en el cual se sustenta tal calificación, ya que es en base a ello que la Administración Tributaria va a solicitar los medios probatorios que acrediten la operación.

Por su parte, el Tribunal Fiscal, a través de la RTF N° 1759-5-2003 como jurisprudencia de observancia obligatoria ha precisado que:

Una operación es inexistente o no real ya sea porque no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participo en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado o por la combinación de tales supuestos.

Asimismo, en la RTF N° 215-4-2009 respecto a las operaciones no reales señala el siguiente criterio:

En la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro; por su lado, en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disfraza o encubre el negocio efectivamente realizado.

5.3. Consecuencias Tributarias en las Operaciones no Reales con Simulación

Relativa

El hecho de que los contribuyentes registren en su contabilidad operaciones no reales, incide significativamente en la recaudación tributaria del país, perjudicando principalmente la labor del Estado como administrador de dichos fondos y a la población en general que esperan el retorno indirecto de los mismos. Por ello queremos aclarar que la presente investigación no pretende defender los actos de evasión y elusión tributaria por parte de los contribuyentes, sino más bien buscamos que la Administración Tributaria aclare los criterios que hacen que se configure una operación como no real, pues debemos precisar que en estos casos no siempre se trata de operaciones completamente falsas por las que se deba desconocer el crédito fiscal al contribuyente, sino que hay ocasiones en las que tales operaciones si son reales en cuanto a la existencia del bien o prestación del servicio y se encuentran contenidas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV.

En ese sentido con relación al impacto fiscal de las operaciones no reales, bajo el actual marco normativo tributario, se advierten consecuencias sumamente graves tanto para el supuesto emisor del comprobante, así como para el adquiriente o usuario de la operación.

5.3.1. Consecuencias para el responsable de la emisión del comprobante

Para el caso, de manera general, el primer párrafo del artículo 44° de la Ley del IGV señala que, “el emisor del comprobante de pago o nota de débito que no corresponda a una operación real, se encontrará obligado al pago del impuesto consignado en estos”.

Es preciso mencionar que de acuerdo al numeral 15.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, las operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del art. 44° de la Ley del IGV se configuran con o sin el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago.

Por otro lado, el inciso c) del numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV señala que el pago del Impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado. Con lo cual se entendería que el responsable de la emisión asumiría un impuesto por la operación en sí y otro por el consignado en el comprobante.

En ese sentido, aquí debemos alegar que apoyamos a Aguilar (2016) cuando opina que, la norma al señalar que la emisión del comprobante de pago en una operación “no real” conlleva al pago del IGV, estaría gravando hechos no realizados, es decir hechos sin contenido económico, alejándose de esta forma de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria del IGV, y al mismo tiempo estaría transgrediendo el principio constitucional de Capacidad Contributiva, pues se deja notar claramente que en este aspecto la intención que tiene la norma es sancionar al emisor de dicho comprobante, mas no la de cobrar un impuesto.

5.3.2. Consecuencias para el receptor del comprobante

Respecto a las consecuencias para el receptor, también de manera general el segundo párrafo del artículo 44° de la Ley del IGV ha dispuesto que, “el que

recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del IGV originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción”, configurándose así la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° de Código Tributario.

Ahora, en el caso específico de las operaciones no reales contenidas en el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV, como ya hemos visto, el receptor del comprobante mantendrá el derecho al crédito fiscal, siempre y cuando este cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del IGV. Sin embargo, cabe recordar una vez más que ninguna convalidación será posible si la Administración Tributaria llegase a comprobar que el adquirente o usuario tuvo conocimiento de que el emisor que figura en el comprobante de pago no efectuó verdaderamente la operación, generándose así como consecuencia el desconociendo del crédito fiscal.

Asimismo, es importante no olvidar que al calificar una operación como no real, esta también tendrá impacto en el Impuesto a la Renta, y ello resulta perjudicial para el contribuyente ya que le restaría liquidez.

5.4. Forma de sustentar el crédito fiscal en operaciones no reales con simulación relativa

El Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 6368-1-2003 ha señalado que:

para demostrar que la operación es real y por lo tanto se pueda aceptar el uso del crédito fiscal, costo y/o gasto, es preciso que se investigue todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios

pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Ahora bien, es importante recordar que la posibilidad de sustentar el crédito fiscal de operaciones calificadas como no reales que establece la Ley del IGV está referida únicamente a las contenidas en el inc. b) del artículo 44° (simulación relativa). No obstante, la norma indica que en ambas situaciones (simulación absoluta y simulación relativa) la operación no real no podrá ser acreditada mediante:

- 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,
- 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Para el caso de las operaciones no reales contenidas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, es en este mismo artículo en el que se indica que, en el caso que el adquirente del comprobante cancele la operación a través de los medios de pago que señala el Reglamento, entonces este mantendrá el derecho a utilizar el crédito fiscal. Por ello, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

En ese sentido, el literal b) del numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV señala que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:

- Se utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6°.
- Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
- El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Al respecto debemos indicar que el numeral 2.3.1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que deberán utilizarse los siguientes medios de pago:

- Transferencia de fondos
- Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente.
- Orden de pago.

Además, respecto de cada uno de los medios de pago se deberán cumplir los requisitos del numeral 2.3.2. Del Artículo 6° del Reglamento, descritos en marco conceptual de este informe.

Asimismo, respecto de estas operaciones, es muy importante no olvidar que el último párrafo del literal b) del numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV establece que se perderá el derecho al crédito fiscal, aun cuando el contribuyente haya cumplido con los requisitos, si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

Respecto a este último párrafo, en principio, cabe precisar que el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones tales como RTF N° 06607-3-2002, RTF N° 6436-5-2005, RTF N° 017-5-2004 ha señalado que la carga de la prueba en operaciones no reales recae sobre la Administración Tributaria y que esta no debe sustentarse únicamente en la manifestación del emisor del comprobante, sino que se requiere de pruebas adicionales que demuestren la colusión entre el comprador y vendedor respecto a la operación realizada.

Sobre el particular debemos decir que, se entiende que el adquirente de un bien o servicio actúa de buena fe y por ende desconoce que el transferente o vendedor que figura en el comprobante de pago no es el verdadero titular de aquellos, hasta el punto que al momento de cancelar la operación realiza la transferencia bancaria o emite el cheque o la orden de pago directamente a su nombre. Por lo tanto, en nuestra opinión resulta muy difícil, por no decirlo imposible, que el adquirente del comprobante de pago le demuestre a la Administración Tributaria que no conocía que el emisor del comprobante de pago no efectuó la operación, siendo esta precisamente la causa en la que la Administración Tributaria se basaría para desconocer el crédito fiscal en la configuración de operaciones no reales con simulación relativa.

Respecto de este punto, apoyamos la posición de Aguilar (2016) cuando manifiesta que demostrarle a la SUNAT que el adquirente no conocía que el emisor del comprobante de pago no efectuó la operación, constituye una prueba diabólica para el contribuyente, la cual está prohibida en el derecho.

De lo analizado, debemos recalcar lo importante que resulta para el contribuyente saber que, cuando la Administración Tributaria pretenda desconocer el crédito

fiscal basándose en operaciones no reales, la idoneidad de los medios probatorios que sustentan dicho acto, dependerá del supuesto cometido, incisos “a” o “b” del artículo 44° de la Ley del IGV. Si es simulación absoluta, los medios probatorios alegados por la Administración Tributaria, deberán estar orientados a sustentar la inexistencia del bien o servicio adquirido. Por el contrario, si la calificación de una operación como no real se refiere a una simulación relativa, entonces los medios probatorios alegados por la Administración, estarán orientados a sustentar únicamente la falta de identidad del proveedor del bien o servicio que aparece consignado en el comprobante de pago, sin que ello signifique desconocer el crédito fiscal al contribuyente, pues ya vimos que en este caso la norma si permite utilizar el crédito fiscal siempre y cuando se cumpla con ciertos requisitos del Reglamento de la ley del IGV.

5.5. Los medios probatorios en las operaciones no reales

Para determinar si una operación es no real, la Administración Tributaria debe valorar todos los documentos que el contribuyente le presente y realizar los cruces respectivos de información a fin de corroborar su hipótesis de falsedad de la operación. La información que debe cruzarse debe ser pertinente de acuerdo a lo que se desee demostrar, inciso a) o b) del artículo 44° de la Ley del IGV.

De manera general, en el mundo del derecho, el término “prueba”, según Orrego es usado para: 1) Aludir a la demostración de la verdad de un hecho, 2) A los medios a través de los cuales se demuestra y 3) A la forma como es que se hace valer ante los tribunales. (p. 1)

Con respecto a los medios probatorios Morales (2010) ha señalado que:

Son instrumentos de intermediación requeridos en el procedimiento para dejar constancia material de los datos de hechos. En tal sentido, constituyen un concepto esencialmente jurídico. Los medios son los instrumentos procesales que son susceptibles de proporcionar un dato demostrativo de la existencia de uno o más hechos, que nos sirven para reconstruir los acontecimientos y mediante los cuales se manifiestan las fuentes de prueba sobre el conocimiento o registro de los hechos. (p. 27)

Asimismo, al respecto Bustamante (2001) define como actuación de los medios probatorios a:

Aquellos actos procesales necesarios para que los diversos medios de prueba que han sido admitidos o incorporados puedan cumplir su propósito (por ejemplo, el testigo o la parte brinda su manifestación, le juez observa los objetos o hechos en la inspección, el perito elabora un informe sobre su especialidad, etc.) (p. 253)

Por su parte el Tribunal Fiscal en variada jurisprudencia ha determinado que para desvirtuar la realidad de las operaciones de los contribuyentes, debe valorarse todos los medios de prueba en forma conjunta. En ese sentido ha manifestado que:

Que además, el numeral 1.11 del citado artículo IV, consagra el principio de verdad material, según el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todos los medios probatorios necesarios autorizados por la ley, aun cuando no hayan sido propuestos por los administrados o hayan acordado eximirse de ellos. (RTF Nro. 1134-1-2010)

De otro lado, con relación a los medios probatorios, el primer párrafo del artículo 125° del Código Tributario, establece que, “Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria”.

Del párrafo anterior podemos deducir que nuestra legislación tributaria está constituida por un sistema *numerus clausus*, la cual no permite que el contribuyente pueda aportar pruebas distintas a las mencionadas, durante un procedimiento contencioso tributario. Sin embargo se debe aclarar que lo mencionado no incluye al procedimiento de fiscalización, pues en esta etapa el contribuyente puede presentar toda la documentación que tenga a su alcance y sirva para sustentar la realidad de sus operaciones.

Como podemos ver los medios probatorios constituyen una herramienta muy valiosa si lo que se desea es sustentar la existencia de una operación observada como no real por parte de la Administración Tributaria.

En ese sentido, con relación a los medios probatorios y el derecho al uso del crédito fiscal, Bardales (2011), ha indicado que:

En los reparos referidos al cumplimiento de requisitos sustanciales y los referidos a acreditar la realidad de la operación encontramos la mayor y más delicada problemática de la actividad probatoria, pues no resultan claramente establecidos los medios probatorios que acreditan fehacientemente el derecho a utilizar el crédito fiscal. En estos casos, la valoración de lo que resulta pruebas idóneas y suficientes resulta ser

demasiado subjetiva, lo que, conlleva un grado de indefensión y carga probatoria en perjuicio de los contribuyentes. (p. 148)

Al respecto, debemos indicar que, al igual que Angulo (2015), apoyamos lo señalado por Bardales, pues el hecho de que en nuestra legislación no se haya regulado los medios probatorios que acrediten la veracidad de las operaciones, genera un alto grado de indefensión a los contribuyentes, pues estos en su mayoría piensan que la factura por si sola sustenta la veracidad de sus operaciones; y lamentablemente, por desconocimiento algunas veces, otras por temor a una sanción mayor y a la creencia de que la SUNAT tiene la última palabra, aun creyendo que se tiene la razón algunos contribuyentes prefieren aceptar los reparos determinados por los fiscalizadores y rectifican su declaración y pagan la multa acogiéndose al incentivo.

5.6. La carga de la prueba

A efectos de entender cómo se aplica la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización de las operaciones no reales, debemos comenzar por entender y diferenciar los conceptos de “carga” y “obligación”. En la enciclopedia jurídica encontramos que la diferencia entre carga y obligación reside en las consecuencias derivadas de la omisión de un determinado acto.

En la obligación el vínculo está impuesto por un interés ajeno (el de acreedor), en la carga el vínculo está impuesto por un interés propio. Así pues, el incumplimiento de una obligación puede dar lugar a la imposición de sanciones, en cambio, no es jurídicamente correcto sostener que el incumplimiento de una carga produce como consecuencia propiamente una sanción, sino por el contrario en este caso el individuo no logra alcanzar sus propios intereses.

Por ello, en términos generales podemos decir que, la obligación recae sobre el contribuyente, mientras que la carga de la prueba recae principalmente sobre la Administración Tributaria.

En otro sentido, desde el ámbito procesal, Morales (2010), define la carga de la prueba como:

La obligación que se impone a un sujeto procesal de ofrecer prueba de lo que afirma, y sin la cual la obligación queda privada de toda eficacia y valor jurídico, de toda atendibilidad (...). La carga de la prueba es, en síntesis, el deber de demostrar toda afirmación hecha por una parte en juicio, en pro de su pretensión. (p. 30)

En el ámbito tributario, al igual que con los medios probatorios, en nuestra legislación no se ha establecido si será en el contribuyente o en la Administración Tributaria en quien recaerá la obligación de acreditar la veracidad de una operación.

Sin embargo al respecto si existe pronunciamiento del Tribunal fiscal, el cual a través de diversa jurisprudencia ha manifestado que:

Para establecer la fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar la efectivamente realización de tales operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo. (RTF Nro. 11059-2-2007)

Asimismo, se debe señalar que el Tribunal Fiscal ha señalado en numerosas resoluciones, tales como las N° 57-3-2000 y N° 01218-5-2002, que las normas aplicables al Impuesto a la Renta disponen que para tener derecho a la deducción del gasto, no basta que el desembolso sea necesario para producir o mantener la fuente productora de renta o se cuente con el comprobante de pago que respalde las operaciones efectuadas, sino que éstas realmente se hayan realizado. En atención a ello se deduce que, para que un comprobante pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas, o el gasto y/o costo para efectos del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real, siendo entonces necesario que tanto el contribuyente como la Administración Tributaria sean los que se encarguen de demostrar dicha realidad o falsedad.

De los criterios plasmados por el Tribunal Fiscal, podemos decir que la carga de la prueba viene a ser una actividad compartida en la que participan activamente tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, en tanto cada uno cuenta con obligaciones propias. Mientras que el contribuyente presentará los medios probatorios que tenga a su alcance para poder demostrar la diligencia en la operación, la Administración tiene la obligación de desvirtuarla fehacientemente. Ello en base a la posición que ocupa, ya que cuenta con mejores instrumentos de verificación.

5.6.1. Carga de la prueba del Contribuyente

Como hemos visto, en nuestra legislación tributaria no se hace ninguna referencia directa a la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización, sin embargo debemos tener en cuenta que el artículo 87° del Código Tributario establece de manera general las obligaciones que deben

cumplir los administrados, dentro de las cuales, para la presente investigación nos interesan las siguientes:

- Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.
- Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.
- Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.
- Proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

- Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

- Sustentar la posesión de los bienes, mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión, cuando la Administración Tributaria lo requiera.

Por otro lado la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nro. 27444, y en concreto a su artículo 57° señala que “los administrados están facultados para proporcionar a las entidades la información y documentos vinculados a sus peticiones o reclamos que estimen necesarios para obtener el pronunciamiento”. Asimismo en su artículo 162° establece que, “corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones”.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que:

Considerando que la administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que

los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales. (RTF Nro. 2791-5-2010)

Asimismo, ha señalado que, "...para tener derecho al crédito fiscal, es necesario que los contribuyentes mantengan un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondían a operaciones reales." (RTF N° 120-5-2002)

Como podemos ver de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Fiscal, no es suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos mismos para sustentar el derecho al crédito fiscal. Al respecto, como ya lo analizamos en un párrafo anterior dicha exigencia del nivel mínimo de elementos de prueba no se encuentra contenida en ninguna norma con rango de ley, por lo tanto, el hecho de que el contribuyente colabore con la SUNAT, esto no se puede convertir en una regla general aplicable a todos los casos.

Ahora bien, como ya hemos visto, para ejercer el derecho al crédito fiscal, los contribuyentes deben cumplir los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV y su Reglamento. Además, adicionalmente al cumplimiento de estos requisitos, el contribuyente a modo de también asumir la carga de la prueba, debe tener los elementos necesarios para sustentar en una fiscalización que la operación es real.

En tal sentido, podemos confirmar lo señalado por Aguilar (2016) al concluir que en una fiscalización, el contribuyente tiene el deber de

“soportar” y no el deber de “aportar” ni de “probar” porque no estamos en un procedimiento contencioso donde se vaya a emitir el pronunciamiento de un juez tributario.

5.6.2. Carga de la prueba de la Administración Tributaria

Respecto a la carga de la prueba que recae sobre la Administración Tributaria, el artículo 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, sostiene que:

Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba, siguiendo el criterio de concentración procesal, fijando un periodo que para el efecto no será menor de tres días ni mayor de quince, contados a partir de su planteamiento. Además, solo podrá rechazar motivadamente los medios de prueba propuestos por el administrado, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios.

Asimismo el artículo 164° de la citada ley refiere que, “las entidades podrán prescindir de actuación de pruebas cuando decidan exclusivamente en base a los hechos planteados por las partes, si los tienen por ciertos y congruentes para su resolución”.

Por su parte, el artículo 196° del Código Procesal Civil, respecto a la carga de la prueba, señala lo siguiente: “Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.

Sobre el particular Morón (2011) señala:

La administración actúa permanentemente en la búsqueda de la verdad material en todos sus órdenes. Por eso, sobre ella recae el deber de practicar todas las diligencias probatorias que le produzcan conocimiento y convencimiento de esa certeza, sin detenerse a analizar si los hechos materia de probanza motiven una decisión favorable o adversa a la administración o a los terceros (p.518)

Respecto al tema, el Tribunal Fiscal, dispuso que:

La Administración, para observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberán investigar todas las circunstancias del caso actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada. (RTF N° 05732-1-2005)

Posteriormente en otro pronunciamiento señaló que:

Es posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión (RTF Nro. 7098-10-2014).

Dentro de un procedimiento de Fiscalización iniciado por la Administración Tributaria, a fin de sustentar el desconocimiento del crédito fiscal bajo el

supuesto de operaciones no reales, esta puede realizar cruces de información a terceros con los que tenga relaciones comerciales el contribuyente. Con relación al tema el Tribunal Fiscal ha definido al llamado cruce de información de la siguiente manera:

El cruce de información es la evaluación cruzada que debe efectuar la Administración Tributaria respecto de la información y documentación obtenida de terceros y del contribuyente, debiendo, para tal efecto, cumplir con requerir debidamente al tercero y al contribuyente, tanto en la forma como en cuanto a la documentación e información idónea relacionada con el cumplimiento o determinación de la obligación tributaria que lo motiva. Siendo que cuando el cruce de información sirve de base para la formulación de reparos, este deberá proporcionar los elementos que sustentan las acotaciones. (RTF No. 13985-9-2013).

Del análisis efectuado, se deduce que, si después de haber realizado todas las pruebas e indagaciones necesarias, la Administración Tributaria persiste en afirmar que las operaciones del contribuyente son no reales, entonces será esta quien deberá probar dicha afirmación. Entonces, partiendo del hecho que desde el momento que se presenta un documento ante la Administración Tributaria, existe la presunción *iuris tantum* de que es veraz “bajo responsabilidad del administrado”, por lo que para desvirtuarla se debe emplear los medios probatorios disponibles ya sea mediante requerimiento al contribuyente como cruzando información, etc.

Asimismo podemos decir que, para sustentar un desconocimiento del crédito fiscal por operaciones no reales de conformidad con el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV, dado que en este caso no se cuestiona la veracidad de la operación sino la identidad del emisor del comprobante de pago, es la Administración Tributaria la encargada de demostrar que el contribuyente tuvo conocimiento que el emisor que figura en el comprobante de pago no realizó la operación, además del cruce de información que necesariamente deberá realizar con los proveedores observados, asimismo deberá contar con medios probatorios adicionales que pueda obtener en ejercicio de las facultades que le confiere el Código Tributario.

Por último a manera de comparación diremos que confirmamos lo concluido por Andrade (2007), al decir que, la simulación debe acreditarla quien la alega, principio que influye en la carga de la prueba, y por lo tanto el *onus probandi* recaerá en él.

5.7. Análisis de argumentos imprecisos en la Ley del IGV y su Reglamento

A continuación, se analizará dos aspectos importantes, detectados en el artículo 44° de la Ley del IGV, referidos a las operaciones no reales, que en nuestra opinión son argumentos poco precisos y que en la mayoría de los casos generan indefensión al contribuyente, y por ende el desconocimiento del crédito fiscal.

5.7.1. Pago del impuesto consignado en un comprobante de pago emitido por una operación no real

Como se ha analizado anteriormente, el artículo 44° de la Ley del IGV, en su primer párrafo señala que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión. Asimismo en el segundo párrafo agrega que, el adquirente del comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Ahora bien, sabemos que para ejercer el derecho al crédito fiscal en el IGV, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su operación corresponden a operaciones que efectivamente se realizaron y la Administración Tributaria, tiene la obligación de actuar de oficio los medios probatorios que estén a su alcance a fin de conocer la verdadera situación del contribuyente.

En ese sentido, del análisis realizado, en nuestra opinión debemos decir que, existe cierta contradicción en la norma, pues de un lado desconoce el crédito fiscal al adquirente del comprobante, refutando la operación como no real y del otro obliga a pagar al emisor, el impuesto consignado en el comprobante, asumiendo de esta manera que la operación es real. A diferencia de lo que sucede en el ámbito civil, en el cual la simulación absoluta genera la nulidad del acto jurídico en cuestión, tanto para el

transferente como para el adquirente; en el ámbito tributario la simulación absoluta solamente desencadena la nulidad de la operación para el adquirente, anulando de esta manera la operación solamente para el adquirente, mas no para el emisor.

Por ello, apoyamos la posición de Delgado (2003) al opinar que la verdadera finalidad del artículo 44° de la Ley del IGV en este punto, tiene un efecto sancionador y no la intención de cobrar un tributo, por lo cual nos atrevemos a decir que este tema debe ser aclarado por nuestros legisladores tributarios.

5.7.2. Existencia de bienes o servicios, no aceptados como medio probatorio

El último párrafo del artículo 44° de la Ley del IGV agrega que la operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1. La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento.
2. La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Ahora bien, es con respecto al numeral 1, que consideramos, se debe despejar algunas dudas, pues como ya dijimos anteriormente en el marco doctrinal de esta investigación, el IGV es un impuesto que grava el consumo, de carácter plurifásico, no acumulativo, estructurado según la técnica del valor agregado mediante el mecanismo de deducción sobre base financiera y de imposición exclusiva en el país de destino. Asimismo al inicio de este capítulo, vimos que la Ley del IGV en su artículo 1°, indica que el IGV es un impuesto que grava:

- a) Venta en el país de bienes muebles.
- b) Prestación o utilización de servicios en el país.
- c) Contratos de construcción.
- d) Primera venta de bienes inmuebles ubicados en el país.
- e) Importación de bienes.

Podemos ver que, las dos principales expresiones de consumo gravadas por el IGV están constituidas por las adquisiciones de bienes y servicios que dan lugar al surgimiento de dos hipótesis de incidencia, respectivamente: i) venta de bienes muebles en el país; y, ii) prestación o utilización de servicios en el país, por lo tanto si se excluye como medio probatorio a la “existencia de los bienes o la prestación de servicios”, se estaría quitando al contribuyente un importante medio de prueba para que este pueda demostrar la veracidad de sus operaciones, generando así una situación de indefensión en el contribuyente.

En ese sentido, opinamos que el numeral 1 no se debe aplicar al inc. b) de dicho artículo, pues en esta situación se reconoce que, si bien el emisor del comprobante de pago no realizó verdaderamente la operación, la transferencia del bien o servicio si se efectuó, estando así frente a una operación no real con simulación relativa, en la cual se mantiene el derecho a utilizar el crédito fiscal de la operación siempre que se haya cancelado la operación a través de los medios de pago que señala el Reglamento de la Ley del IGV, entendiéndose de esta manera que, en este caso, una operación si se puede acreditar mediante la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del comprobante de pago.

Entonces, teniendo en cuenta que el numeral 15.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV señala que “el adquirente no podrá desvirtuar la imputación de operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del artículo 44° de la Ley, con los hechos señalados en los numerales 1) y 2) de dicho artículo”, debemos indicar que, apoyamos la opinión de Aguilar (2016) respecto de que el numeral 1 del art. 44° de la Ley del IGV, no se debe aplicar al inciso b) del artículo 44° porque en esta situación, la Ley al permitir que el contribuyente mantenga el derecho al crédito fiscal siempre que este haya utilizado los medios de pago señalados en el reglamento, la norma estaría reconociendo que si existe una operación, y en efecto una forma de probar la operación es con la existencia de los bienes o servicios.

Otro aspecto que no permite acreditar la operación y genera indefensión al contribuyente lo encontramos en el numeral 2 del art. 44° de la Ley del IGV, pues aquí se indica que la operación no real no podrá ser acreditada con la retención efectuada o percepción soportada. Sin embargo debemos recordar que los regímenes de retención y percepción fueron creados precisamente para evitar la evasión tributaria y aumentar la recaudación del IGV. Además debemos agregar que la misma Ley del IGV en su artículo 19°, menciona que no se pierde el derecho a utilizar el crédito fiscal si se ha pagado el total de la operación incluyendo la percepción, utilizando los medios de pago que señala el Reglamento, observado de esta manera una contradicción más en la norma.

Por ello, podemos señalar que al dejar que la Administración Tributaria a través de su facultad de discrecionalidad establezca que operaciones califican como no

reales, sin antes haber aclarado algunos conceptos indeterminados en la Ley del IGV, resulta perjudicial para el contribuyente ya que se atenta contra los principios constitucionales de seguridad jurídica y no confiscatoriedad, cuando por ejemplo, se indica la configuración de una operación no real por el hecho de que tanto el emisor del comprobante de pago como el adquirente de este, no tienen la capacidad económica, operativa y financiera necesaria para realizar operaciones, perjudicando así al contribuyente con el desconocimiento del derecho al crédito fiscal.

Por ello, de acuerdo a lo analizado, defendemos la posición de Delgado (2003) cuando señala que, “el artículo 44° de la Ley del IGV sólo debería ser aplicado a los casos de simulación absoluta, esto es, cuando no exista acto o negocio jurídico alguno, y por ende, hecho económico sobre el cual aplicar dicho impuesto”. (p. 291)

5.8. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal respecto a las operaciones no reales con simulación relativa

RTF N° 2037-1-2002

“Se declara nula la apelada en el extremo referido a las resoluciones de multa, dado que en la etapa de reclamaciones y sobre la base de la facultad de reexamen no puede cambiarse la tipificación de una infracción, por lo que, en este extremo debe volverse a notificar a la recurrente las citadas resoluciones de multa para que pueda reclamarlas. Se revoca en el extremo referido al reparo efectuado a una factura por corresponder a una operación no fehaciente, dado que la Administración no ha agotado todos los medios para poder ubicar al proveedor y efectuar el cruce de información correspondiente. De otro lado, aun cuando el no haberse podido ubicar a los supuestos proveedores de la recurrente en su domicilio fiscal, luego de agotar

todos los medios para poder ubicarlos, no es razón suficiente para considerar a una operación como no fehaciente, la recurrente no ha presentado documento alguno que acredite la realización de dichas operaciones, por lo que en este extremo el reparo efectuado a diversas facturas por no corresponder a operaciones fehacientes debe mantenerse”

Como se puede observar en el presente caso, la Administración Tributaria desconoció el crédito fiscal al contribuyente alegando que en virtud de las verificaciones realizadas, el domicilio fiscal consignando en tales comprobantes de pago es inexistente; sin haber realizado todas las acciones necesarias para hallar a dicho proveedor, razón por la cual el Tribunal Fiscal revoca los reparos efectuados por la SUNAT.

RTF N° 933-4-2003

“Se declara la nulidad e insubsistencia de la apelada en cuanto al reparo al crédito fiscal sustentado en operaciones no reales. Se establece que por el hecho que la Administración- con posterioridad a la emisión del comprobante de pago- constate que el domicilio fiscal del proveedor consignado en las facturas reparadas es falso, no puede deducirse que las operaciones de compra contenidas en dichas facturas no sean reales, por lo que, resulta necesario que la Administración emita nuevo pronunciamiento para lo cual deberá actuar otros elementos probatorios tales como: verificar si ingresó al almacén del recurrente el producto adquirido, si existió el dinero para efectuar las adquisiciones en efectivo y la salida del mismo, el análisis entre lo anotado en el Registro de Compras y el Registro de Ventas a fin de verificar una correlación entre las adquisiciones y las ventas, entre otros, para determinar razonablemente la fehaciencia o no de las operaciones acotadas”

Podemos ver que la Administración Tributaria determina la configuración de operaciones no reales, basándose en indagaciones policiales y no en conclusiones técnicas y legales, y alega que el domicilio fiscal del proveedor consignado en las facturas reparadas era falso, por lo que procede a desconocer el crédito fiscal sin tener en cuenta la existencia y circulación de los bienes.

RTF N° 1759-5-2003

“Se declara nula e insubsistente la apelada en el extremo referido a los valores emitidos por la devolución en exceso del saldo a favor del exportador y a sus multas vinculadas y al Impuesto a la Renta de diversos periodos, disponiéndose que la SUNAT emita un nuevo pronunciamiento de acuerdo con los criterios que se exponen en la resolución, entre otros: en cuanto al crédito fiscal, con respecto a comprobantes que SUNAT considera falsos al no haber podido ubicar al emisor, no obstante que ello resulta insuficiente para demostrar la falsedad, pues el supuesto de falsedad se origina cuando la dirección otorgada es inexistente, debiendo meritarse otros elementos que obren en autos para verificar si la operación es inexistente, como las manifestaciones obtenidas en la fiscalización, siguiéndose al respecto el criterio de observancia obligatoria de que "las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley" (adoptado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2003-05), concluyéndose, de la apreciación conjunta de las pruebas presentadas, que las facturas reparadas son falsas, por lo que no otorgan derecho a crédito fiscal”

Al respecto diremos que la Administración Tributaria desconoció el crédito fiscal alegando que son facturas falsas debido a que no pudo ubicar a emisor de dichos

comprobantes, sin embargo se debe señalar que esta acción es insuficiente para desconocer el crédito fiscal , pues el supuesto de falsedad se estaría originando en el hecho de que la dirección otorgada por el proveedor es inexistente y no en la determinación de si la operación consignada en el comprobante de pago corresponde a una operación inexistente, y más aun sin tener en cuenta que para el caso, los bienes (harina de pescado) si existieron.

RTF N° 3714-5-2003

“Se declara nula e insubsistente en lo demás que contiene, referido a reparos al débito fiscal por diferimiento de ingresos no desvirtuado por la recurrente, por un depósito efectuado en una cuenta bancaria de la recurrente que no está debidamente sustentado (pues en virtud de ello la SUNAT no podía hacer una determinación sobre base cierta, como hizo, sino que ello constituye una causal que la faculta a utilizar un procedimiento de determinación sobre base presunta), levantándose el reparo al crédito fiscal referido a operaciones no fehacientes por compra de papel y servicio de alquiler de maquinaria (pues la SUNAT no ha desvirtuado fehacientemente la realización de las operaciones), y se mantiene el reparo por compra de materiales de construcción (al no estar acreditado que hayan sido utilizados en la obra a la que se refiere la recurrente) y por duplicidad de registro; asimismo, se declara nula e insubsistente en cuanto al reparo al crédito fiscal por no exhibir el original de diversas facturas, a fin que la SUNAT verifique a qué operaciones se refieren, así como también en cuanto al Impuesto a la Renta de 1995, por estar vinculado a los reparos al IGV, manteniéndose los reparos a gastos no aceptables por no haberse presentado los comprobantes de pago que los sustenten así como el reparo al servicio sustentado en un recibo de honorarios, ya

que la contribuyente no presenta pruebas que sustenten la necesidad del servicio prestado”

Con respecto a las operaciones no fehacientes por la compra de papel, los fundamentos en los que se basa la Administración Tributaria para desconocer el crédito fiscal consisten en establecer que la contribuyente no cumplió con presentar controles ni el destino de las compras , que no ha podido acreditar la cancelación de las operaciones y por encontrarse diferencias en las entregas del proveedor y lo registrado en la factura, a lo cual el Tribunal Fiscal alega que la Administración Tributaria no ha desvirtuado fehacientemente la realización de la operación , toda vez que del análisis del expediente se observa que por cada una de las facturas observadas se emitieron las correspondientes guías de remisión , y aun cuando se haya detectado diferencias, estas no son significativas y no permiten negar la existencia de la transacción, más aun cuando para realizar su labor, la recurrente requiere contar con el material transferido. Asimismo la Administración no llego a demostrar que la cancelación efectuada por la contribuyente con fondos a rendir cuenta que eran entregados a uno de los trabajadores de la empresa no eran reales.

RTF N° 4773-4-2006

“Se resuelve revocar la apelada en relación a reparos por operaciones no reales de determinadas facturas siendo que de la documentación proporcionada por la recurrente se evidencia el pago de la operación mediante el cheque y estado de cuenta bancario, así como el envío del bien mediante la guía de remisión y/o kardex de salida del bien del proveedor y de ingreso del bien del almacén de la recurrente. Se señala que conforme a la RTF N° 06686-4-2004, el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del

Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados, procediéndose a analizar las evidencias de la realización de tales actos. Se señala que la Administración a fin de determinar la existencia de las operaciones, alude a la relación existente entre los proveedores de la recurrente con sus proveedores (proveedores de segundo nivel) y a los vínculos existentes en grupos económicos formados en las cadenas de comercialización del oro, los que no arrojarían elementos a fin de verificar la realización efectiva de las operaciones de compraventa de oro a los proveedores directos de la recurrente en los comprobantes materia de reparo. Se confirma la apelada respecto de reparos por operaciones no reales contenidas en otras facturas al no haber acreditado la recurrente con la documentación correspondiente la realidad de las operaciones”

Del análisis efectuado se observó que la Administración Tributaria desconoció el crédito fiscal alegando que los proveedores del contribuyente no acreditaron la adquisición de oro de sus proveedores , sino que por el contrario simularon las operaciones de compra venta de dicho metal, creando empresas proveedoras para formalizar la transferencia del oro de origen desconocido, y en consecuencia no existe identidad entre los emisores de los comprobantes de pago y los proveedores reales de oro, siendo que los pagos efectuados mediante cheque no convalidan la operación existente.

RTF N° 3618-1-2007

“Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo al crédito fiscal por comprobantes falsos al respaldar una operación inexistente. Se indica que la Administración no ha valorado determinadas pruebas, por considerar que no era pertinente su actuación, por lo que considerando que la evaluación de dichas pruebas debe realizarse en forma conjunta, con las otras pruebas analizadas por la Administración, procede que dicha entidad emita nuevo pronunciamiento”

Al respecto, la Administración ha manifestado que los cheques girados a favor de sus proveedores no sirven de sustento, sin haber tenido en cuenta que el reparo está referido a operaciones no reales contenidas en el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV, y que en cuyo caso se establece que si el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago que señala el Reglamento, se mantendrá el derecho al crédito fiscal, en tal sentido correspondía que la Administración verifique si tales operaciones estaban comprendidas en el inciso b) del referido artículo 44° antes de proceder a desconocer el crédito fiscal.

RTF N° 11584-2-2007

“Se revoca la apelada en el extremo referido a las RDs sobre IGV de marzo a diciembre de 2001, enero a mayo, y julio a octubre de 2002 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y las RMs, emitidas por las infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, a fin que la Administración reliquide tales valores, por cuanto la recurrente cumplió con presentar lo requerido en la fiscalización por la Administración, no advirtiéndose de autos que ésta haya verificado la información y documentación presentada, apreciándose que la calificación de operaciones no reales, se sustenta en las observaciones efectuadas a

los proveedores sobre el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, los cuales no son suficientes para considerar que corresponden a operaciones no reales; de otro lado”

De acuerdo a esta RTF, la imposibilidad de presentar las copias de los cheques con los que habrían sido canceladas las facturas reparadas, no es motivo para desconocer el crédito fiscal dado que la recurrente durante la fiscalización identificó los números de cheques con los cuales se habrían pagado las facturas, no habiendo la Administración desvirtuado lo señalado por aquella. La recurrente cumplió con presentar lo requerido en la fiscalización por la Administración, no advirtiéndose que esta haya verificado la información y documentación presentada, apreciándose que la calificación de operaciones no reales, se sustenta en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias de sus proveedores, hecho que no se puede imputar al contribuyente para calificar una operación como no real.

RTF N° 9076-1-2009

“Se revoca el reparo al crédito fiscal por sustentarse en comprobantes de pago no fehacientes. Se indica que la Administración reparó el crédito fiscal de la recurrente por la no fehaciencia de los comprobantes emitidos por proveedores de éste y no en el hecho que las operaciones no hubieran sido efectivamente realizadas, respaldándose en los cruces de información efectuados a dos de éstos. Se indica que no resulta suficiente las observaciones efectuadas a los anotados proveedores por indicios vinculados al desarrollo de sus actividades de incumplimiento de obligaciones formales y tributarias a efectos de desconocer el crédito fiscal a la recurrente, toda vez que su incumplimiento no le podría ser atribuido, sin haberse investigado a la propia recurrente ni actuado en relación con ella, todos los medios

probatorios pertinentes y sucedáneos, valorándolos en forma conjunta ni con apreciación razonada, por lo que procede dejar sin efecto el reparo y en consecuencia las resoluciones de determinación impugnadas”

Respecto de esta Resolución, podemos ver que la Administración Tributaria desconoce el crédito fiscal al contribuyente alegando que las operaciones pueden ser reales, sin embargo han sido realizadas por un sujeto diferente al que figura en la factura (inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV), basándose exclusivamente en el cruce de información que realizo con los proveedores de esta sin haber investigado con la propia contribuyente todos los medios probatorios al respecto, no permitiéndole acreditar la fehaciencia de sus operaciones.

RTF N° 1134-1-2010

“Se confirma la apelada. De lo actuado se tiene que la recurrente solo acreditó que contaba con los comprobantes de pago materia de reparo y que fueron anotados en sus libros y registros contables, pero no presentó documentación que acreditara la realidad de las operaciones acotadas, esto es, por ejemplo: documentos que demuestren la entrega de los bienes o prestación de los servicios por parte de los proveedores observados, el traslado de tales bienes desde La Libertad - departamento donde domicilian todos sus supuestos proveedores- hacia Lima - donde domicilia la recurrente-, ni documentos que acrediten el efectivo ingreso de los bienes a las instalaciones de la recurrente, por lo que al no haber presentado información o documentos referidos a la realidad de las citadas operaciones, pese haber sido requerida para ello en la etapa de fiscalización, y teniendo en cuenta que además la administración realizó cruces de información con los supuestos proveedores de lo que tampoco se pueden sustentar la realidad de las operaciones,

corresponde confirmar la apelada en este extremo. Se precisa que no resultan aplicables los criterios contenidos en las Resoluciones N° 533-5-99, 02191-3-2002, 02037-1-2002 y 03714-5-2003 invocadas por la recurrente, toda vez que en el presente caso el reparo efectuado no se sustenta exclusivamente en la falta de información que debieron proporcionar algunos proveedores, o en el hecho que éstos no hubieran sido ubicados o dados de baja en el RUC, sino en un adecuado análisis de toda la información y documentación obtenida por la Administración obrante en autos”

Mediante esta Resolución se puede ver que la probable existencia de los bienes adquiridos por la recurrente es un hecho que no resulta relevante para efectos de desvirtuar las operaciones no reales detectadas, dado que aun cuando los bienes y/o servicios objeto de las operaciones observadas efectivamente existieran, bastaría con que no hubiera relación entre el emisor de la factura de compra y quién efectuó realmente esa operación, o que ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor, hubiera participado en la operación, para que estas calificaran como no reales.

RTF N° 01995-9-2012

“Se revoca la apelada que declaró infundada unas resoluciones de determinación y unas resoluciones de multa giradas por Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2007 a marzo de 2008 y por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Y se dejan sin efecto tales valores, toda vez que se dejan sin efecto los reparos efectuados al crédito fiscal por operaciones no reales, en tanto la recurrente presentó la documentación que razonablemente sustenta la efectiva realización de las operaciones reparadas, siendo que los reparos de la

Administración se encontrarían sustentados únicamente en los incumplimientos de los proveedores de la recurrente”

Al respecto, se pudo observar que la Administración Tributaria procedió a desconocer el crédito fiscal al concluir que, ni la recurrente ni los proveedores acreditaron la realización de las operaciones de compra consignadas en los comprobantes de pago, calificándolas como no reales, al amparo de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas precisándose que: i) la recurrente no cumplió con exhibir y proporcionar información que acredita la realidad de tales operaciones, y ii) Los proveedores no demostraron fehacientemente haber efectuado ventas, ya que no exhibieron documentación que demuestre haber realizado operaciones de venta con la recurrente y la adquisición de chatarra de bronce, haber realizado o contratado el servicio de transporte, y haber realizado el almacenamiento de los bienes.

RTF N° 1031-3-2012

“Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra unas resoluciones de determinación y unas resoluciones de multa giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2005, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril y diciembre de 2005 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° y el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario. Se indica con relación a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por "operaciones no reales", no se sustentan en la inexistencia de las operaciones de compra propiamente, sino en que los verdaderos proveedores de las mercaderías son sujetos distintos a aquéllos que emitieron los comprobantes de pago observados, y que aun cuando la recurrente

demonstró la utilización de medios de pago en ciertas operaciones de compra bajo examen, no cumplió con el requisito previsto en el punto ii) del inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6° del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Se señala que del análisis del conjunto de las pruebas actuadas se concluyó que la recurrente no cumplió con todos los requisitos establecidos por las normas del Impuesto General a las Ventas a fin de convalidar el crédito fiscal”

Al respecto, diremos que del análisis efectuado a la presente resolución, se advierte que el reparo del crédito fiscal por operaciones no reales que efectúa la Administración Tributaria no se sustenta en la inexistencia de las operaciones de compra propiamente, sino en que los verdaderos proveedores de las mercancías son sujetos distintos a aquellos que emitieron los comprobantes de pago, invocándose de esta manera como base tributaria al inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV. Se puede ver que pese a que la contribuyente hizo uso de los medios de pago correspondientes para cancelar dichas compras, la Administración procede a desconocer el crédito fiscal, alegando que no se pudo demostrar que los bienes adquiridos eran los mismos que se habían consignado en los comprobantes de pago.

RTF N° 1684-8-2012

“Se declara fundada la apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación contra la resolución de determinación y la resolución de multa, giradas por IGV de setiembre de 2008 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en el extremo referido a dicha resolución de multa, e infundada en lo demás que contiene, y se dispone que la Administración proceda de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución. Se indica que al no haberse demostrado que los comprobantes de pago correspondan efectivamente a

operaciones reales, el reparo al crédito fiscal materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo, y sin perjuicio de ello, se indica que el importe final de la resolución de determinación impugnada está supeditado a lo que se resuelva en otra apelación seguida ante este Tribunal, por lo que corresponde que la Administración reliquide el monto de dicho valor en función a lo que establezca este Tribunal en tal apelación. Se señala que la comisión de la citada infracción se encuentra supeditada a lo que finalmente se resuelva en el referido expediente de apelación, por lo que la Administración deberá estar a lo resuelto en éste”

De la revisión de la presente resolución, se observa que la recurrente, se dedicaba a la exportación de pecanas, estas las adquiría de su proveedor Negocios Agrícolas Hubert PP EIRL., este a su vez alega que adquiría las pecanas de su proveedor Carlos Alfredo Caico Céspedes. La Administración Tributaria alega que el punto de partida de las guías de remisión remitente emitidas por Negocios Agrícolas Hubert PP EIRL., no coincidían con las guías de remisión transportista, asimismo señala que del cruce de información realizado con dicho proveedor, este no proporciono la licencia de funcionamiento del predio donde realizaba sus actividades comerciales. Respecto del proveedor Carlos Alfredo Caico Céspedes, la Administración Tributaria señala que según ficha RUC, este tiene registrado como actividades económicas, actividades que no guardan relación con los productos materia de autos.

Al respecto debemos decir que, para el caso de autos, la Administración Tributaria menciona que no se pudo identificar a los verdaderos proveedores que efectuaron realmente las operaciones, esto es quienes abastecieron a la recurrente de los bienes exportados, dando a entender de esta manera que los bienes de dicha operación si

existen realmente, estando de esta manera frente a la situación de operaciones no reales con simulación relativa, las mismas que se encuentran detalladas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV; sin embargo procede a desconocer el crédito fiscal debido a que la recurrente pese a haber efectuado el pago de estas, entre otros a través de transferencia de fondos no ha cumplido con los requisitos establecidos en el numeral 2.3 del art. 6° del RLIGV, para efectos de mantener el crédito fiscal.

RTF N° 2463-3-2017

“Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra resoluciones de determinación y de multa, giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero a agosto de 2013 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, pues si bien se ha configurado el supuesto de operaciones no reales previsto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la Administración no ha evaluado el cumplimiento de los requisitos para la subsanación del crédito fiscal, pese a que la recurrente presentó cheques, estados de cuenta y documentos bancarios, por lo que se ordena a aquélla que proceda a verificarlos, y en función a ello emita un nuevo pronunciamiento. Se indica que el inciso b) artículo 44° de la Ley del IGV, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria de dicho tributo”

De la revisión del expediente de fiscalización se advierte que la SUNAT, procedió a desconocer el crédito fiscal pese a que la recurrente presentó, entre otros, copias de cheques con cláusula “no negociable a nombre de los proveedores de las facturas

cuestionadas, asimismo la copia de los Estados de Cuenta cuyo titular es la recurrente, en los que se aprecia el cobro de los cheques.

RTF N° 3078-3-2017

“Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra resoluciones de determinación emitidas por los reparos al crédito fiscal por operaciones no reales, dejándose sin efecto los citados valores. Se señala que no está acreditado en autos el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas en que se sustentan los valores, esto es, que los emisores de los comprobantes de pago observados fueran sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones. Se indica que la Administración no cuestiona a los emisores de los comprobantes de pago objeto de análisis, sino que por el contrario, reconoce que éstos fueron los proveedores de los lingotes de plomo aleado, cuestionando únicamente a la recurrente en su calidad de adquirente de la referida mercadería, puesto que a su entender la mercadería no fue adquirida por ésta como intermediaria, sino que habría sido directamente adquirida por su cliente”

Al respecto, en la aludida Resolución se observa que la contribuyente señaló en sus escritos impugnativos que en el año 2006 incursionó en el mercado de minerales, adquiriendo lingotes de plomo de diversos proveedores los cuales posteriormente vendió a otra empresa, obteniendo un margen de ganancia en su condición de intermediaria del circuito, sin embargo SUNAT en el procedimiento de fiscalización desconoció dichas operaciones de compra amparándose en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, a pesar que SUNAT reconoce la existencia de los proveedores y la compra de los lingotes de plomo que le realizó a su cliente, siendo además que las operaciones fueron canceladas por la contribuyente a sus

proveedores utilizando los respectivos medios de pago, en este caso, cheques con la cláusula de “no negociable”.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada y dejó sin efecto las resoluciones de determinación y de multa emitidas, al no haberse acreditado el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, esto es, que los emisores de los comprobantes de pago observados fueran sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones.

RTF N° 658-3-2017

“Se revoca la resolución apelada toda vez que si bien se ha configurado el supuesto de operaciones no reales previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, la Administración no ha evaluado el cumplimiento de los requisitos para la subsanación del crédito fiscal, pese a que la recurrente presentó cheques y estados de cuentas bancarias, por lo que se ordena a aquélla que proceda con la verificación aludida, y en función a ello emita un nuevo pronunciamiento. Que sobre el particular, debe indicarse que el inciso b) artículo 44° de la Ley del IGV, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria aludida”

Al respecto debemos señalar que la SUNAT procedió a desconocer el crédito fiscal por operaciones no reales basándose en la capacidad económica, operativa y financiera de los proveedores de la recurrente.

RTF N° 371-4-2018

“Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra resoluciones de determinación y de multa giradas por Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, debido a que la recurrente no acreditó documentariamente que sus proveedores fueran los efectivos emisores de las facturas reparadas, por lo que se concluyó que tales facturas correspondían a operaciones no reales según el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas; asimismo, se verificó que la recurrente no acreditó la cancelación de las referidas facturas en los términos del punto 2.3 del numeral 2 del artículo 6° de dicho reglamento, por lo que corresponde mantener el mencionado reparo, así como las multas vinculadas”

Del análisis efectuado a la presente resolución podemos advertir que la Administración Tributaria desconoció el crédito fiscal al contribuyente debido a que esta hizo el pago de los comprobantes de pago observados mediante cheques no negociables por importes superiores a los del comprobante de pago.

5.9. Comentarios a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal respecto a las operaciones no reales con simulación relativa

A continuación, teniendo en cuenta nuestras normas tributarias vigentes, comentaremos de forma general los pronunciamientos del Tribunal Fiscal en las diversas resoluciones detalladas anteriormente, respecto a la calificación de una operación como “no real con simulación relativa”:

- En las recientes resoluciones emitidas y revocadas por el Tribunal Fiscal: RTF N° 01995-9-2012, RTF N° 2463-3-2017, RTF N° 3078-3-2017, RTF N° 658-3-2017, se pudo evidenciar que la Administración Tributaria en sus procedimientos de fiscalización desconoció el crédito fiscal de las operaciones de compra amparándose en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV.

Al respecto debemos recordar que el inciso b) artículo 44° de la Ley del IGV, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria aludida, sin embargo en nuestra opinión la Administración Tributaria a la fecha no logra interpretar el contenido del citado artículo, y por ende aplica erradamente la norma, dado que pese a verificar que los contribuyentes mencionados en dichas resoluciones presentaron los medios de pago y cumplieron con los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del IGV, esta procedió a desconocer el crédito fiscal, quedando demostrado de esta manera que existe controversia entre los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44 de la Ley del IGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal, pues, mientras que la SUNAT durante el proceso de fiscalización a través de la Resolución de Determinación y Multa, desconoció el crédito fiscal a los contribuyentes, el Tribunal Fiscal en vista de la apelación interpuesta por el contribuyente, procede a revocar y dejar sin efecto dichas resoluciones.

- Asimismo, en la RTF N° 1684-8-2012 confirmada por el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria reparó el crédito fiscal de la contribuyente, al no haber quedado acreditada la efectiva realización de las operaciones de compra

y no poder identificar a los verdaderos proveedores que abastecieron a la recurrente de los bienes exportados. Al mencionar la Administración Tributaria que no se pudo identificar a los verdaderos proveedores que abastecieron a la contribuyente, deja entender, que los bienes de dicha operación si existen realmente, estando de esta manera frente a la situación de operaciones no reales con simulación relativa, sin embargo procede a desconocer el crédito fiscal debido a que la recurrente pese a haber efectuado el pago de estas, entre otros a través de transferencia de fondos no ha cumplido con los requisitos establecidos en el numeral 2.3 del art. 6° del Reglamento de la Ley del IGV, para efectos de mantener el crédito fiscal.

- Se puede apreciar que en la mayoría de los requerimientos de la Administración Tributaria se solicita información excesiva y poco proporcional a las actividades del contribuyente, por ejemplo para sustentar la adquisición de bienes por lo general suele solicitar de manera frecuente una lista de documentos distintos al comprobante de pago tales como: contratos de compra – venta, forma en que se contactó con los proveedores, órdenes de pedido, correos enviados o recepcionados del proveedor, presupuestos y/o cotizaciones emitidas por el proveedor, condiciones de compra, nombre de las personas que realizaron la operación, guías de remisión, indicar uso o destino de los bienes adquiridos, documentos de ingreso a almacén, kardex, datos del transportista, estados de cuenta, entre otros. Para el caso de servicios adquiridos solicita: contratos de locación de servicios, informe técnico de la persona que realizo el servicio, lugar exacto donde se prestó el servicio, fecha de inicio y término del servicio, forma de pago, entre otros.

Al respecto, en nuestra opinión podemos decir que en la mayoría de los casos estos requerimientos muchas veces no se ajustan a la realidad de la forma, lugar y circunstancias bajo las cuales se realizó la operación, y más aún si nos trasladamos hacia aquellos contribuyentes que todas sus operaciones las realizan en los grandes mercados mayoristas, pues aquí, debido al acelerado ritmo de los negocios, los contribuyentes muchas veces hacen sus contrato de compra-venta mediante contrato verbal por vía telefónica, siendo así que en la mayoría de los casos ni siquiera conocen personalmente a sus proveedores o clientes. Asimismo el hecho de que en sus requerimientos la Administración Tributaria no señale bajo que supuesto del artículo 44° de la Ley del IGV está imputando las operaciones no reales genera indefensión en el contribuyente, pues este no sabrá en qué sentido orientar sus documentos sustentatorios. Por ello con la finalidad de demostrar la veracidad de sus operaciones los contribuyentes deben conservar todos los medios probatorios que tengan respecto a una operación y mostrarlos ante la Administración Tributaria, cuando esta lo solicite.

De lo descrito podemos decir que apoyamos la opinión que Floreano y Gamonal (2014) al decir que la Administración Tributaria en la mayoría de sus fiscalizaciones solicita la misma información a los contribuyentes como si todos pertenecieran al mismo rubro económico y no realiza los análisis respecto a los procesos de producción y comercialización de estos de manera individualizada.

- Del análisis también podemos decir que resulta irrelevante el registro oportuno y contabilización del comprobante de pago, pues esto no es suficiente para acreditar la operación. De ello diremos que no estamos de acuerdo con la

conclusión que hacen Deras, Portillo y Vásquez (2016) al decir que la segunda prueba más utilizada es la prueba contable; pues para nuestro caso de estudio, operaciones no reales contenidas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, ha quedado demostrado que pese a que tales operaciones hayan sido contabilizadas; aun así, la Administración Tributaria ha desconocido el crédito fiscal.

- Si bien es cierto la formalidad permite un mejor control fiscal, sin embargo, su incumplimiento no debe generar la pérdida del crédito fiscal. Los incumplimientos que realicen los proveedores o prestadores de servicio, tales como, no tener trabajadores en planilla, no contar con licencia de funcionamiento, o no tener la capacidad operativa y/o financiera para realizar determinadas actividades, entre otros, no deben determinar la configuración de una operación como no real con simulación relativa dado que estos son datos que no pueden ser verificados por el adquiriente del bien o usuario del servicio al momento de realizar la operación; pues la única información que se puede verificar a través de la página web de la SUNAT para saber con quién se está contratando, es la autorización de comprobantes de pago y guías de remisión, inicio de actividades, dirección del establecimiento y condición de no habido, información que en algunos casos no está actualizada. En ese sentido, no se puede pretender que el contribuyente por sí mismo, vaya más allá y que fiscalice a sus proveedores como lo haría la SUNAT, debido al elevado costo que este tendría que asumir.

Al respecto, con lo concerniente a las “operaciones no reales con simulación relativa” debemos decir que compartimos lo señalado por Floreano y Gamonal (2014). Pues es claro que, el desconocer el crédito fiscal al adquiriente bajo el

amparo del inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, es una sanción exagerada por parte de la Administración Tributaria, y en algunos casos por el mismo Tribunal Fiscal, si tenemos en cuenta que en esta situación el adquirente o usuario actúa de buena fe, y confía en que el emisor del comprobante de pago, cumple con las exigencias de la Ley del IGV.

Consecuentemente, los contribuyentes que se han encontrado en esta situación han tenido que apelar ante el Tribunal Fiscal para poder sustentar el crédito fiscal de sus operaciones. El Tribunal Fiscal en la mayoría de estos casos le ha dado la razón al contribuyente, dejando sin efectos los pronunciamientos de la Administración Tributaria. Sin embargo, en algunos casos debido al incumplimiento de ciertos requisitos formales, ha confirmado el desconocimiento del crédito fiscal efectuado por la Administración Tributaria, pese a reconocer que se trata de una operación con simulación relativa y por ende la transferencia del bien o prestación de servicios si se efectuó.

- En la actualidad en nuestra legislación tributaria, no existe una norma legal que sea específica respecto a los medios probatorios que obligatoriamente el contribuyente debe tener. Cabe mencionar que los numerales 5 y 7 del artículo 87° del Código Tributario hacen referencia de manera muy limitada a algunos documentos relacionados con los hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias y que el contribuyente debe conservar, sin embargo ello no implica que en todos los casos necesariamente deben existir todos los documentos que la Administración Tributaria solicite. Por ello, confirmamos lo concluido por Andrade (2007) al decir que, si la Administración Tributaria durante su proceso de fiscalización desea establecer operaciones no reales ya sea en el inciso a) o

b), es ella la encargada de demostrar la falsedad de la operación y no el contribuyente.

- En la jurisprudencia analizada también se puede observar que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal fiscal reconocen que resulta razonable la adquisición de bienes o la prestación de servicios materia de discusión, al estar relacionados con las actividades que realizan los contribuyentes, sin embargo al momento de determinar si se trata de una operación no real, no se toma en cuenta estos hechos y si el contribuyente no exhibe ante la Administración Tributaria los documentos formales que esta exige se procede a desconocer el crédito fiscal bajo el supuesto de operaciones no reales contenidas en el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV, pese a reconocer que en este caso si existió la adquisición del bien o prestación del servicio.
- En otro sentido también se ha podido notar que el auditor tributario de la SUNAT o quien haga sus veces, en el ejercicio de sus funciones no actúa respetando los principios de legalidad, verdad material y debido procedimiento administrativo.

Del análisis realizado a lo largo de la investigación se ha podido evidenciar que la Administración tributaria, quien en su función de intérprete de la norma viene estableciendo equivocadamente situaciones que hacen que se configure una operación como no real, sin establecer para ello criterios concretos que sirvan para precisar este concepto, dejando notar así una falta técnica normativa en el artículo 44° de la Ley del IGV, al regular un precepto impreciso, con lo cual se perjudica al contribuyente con el desconocimiento del crédito fiscal, cuando por ejemplo, indica

la configuración de una operación no real por el hecho de que tanto el emisor del comprobante de pago como el adquirente de este, no tienen la capacidad económica, operativa y financiera necesaria para realizar operaciones.

Por lo tanto, compartimos lo señalado por Aguilar (2016), al decir que se ha podido evidenciar la falta de precisión en el artículo 44° de la Ley del IGV referido a las operaciones no reales, puesto que su interpretación y aplicación refleja la gran facultad de discrecionalidad otorgada a la Administración Tributaria, la cual sin tener concretos los criterios para evaluar los documentos que el contribuyente presenta a fin de sustentar su derecho al crédito fiscal, esta aplica dichos criterios de una manera totalmente diferente a los criterios del Tribunal Fiscal.

Por último, debemos señalar que toda esta situación nos plantea la necesidad de buscar posibles explicaciones que aporten al entendimiento de por qué si existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal en las cuales se deja sin efecto las Resoluciones de Determinación y Multa que emite la Administración Tributaria, esta sigue desconociendo el crédito fiscal al contribuyente en sus procesos de fiscalización bajo el amparo del inc. b) del art, 44° de la Ley del IGV.

CONCLUSIONES

- Del análisis realizado se pudo concluir que las operaciones no reales con simulación relativa descritas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV en la mayoría de los casos originan el desconocimiento del crédito fiscal al adquiriente por parte de la Administración Tributaria, convirtiéndose así en una sanción confiscatoria, porque el adquiriente actúa de buena fe, confía en que el responsable de la emisión del comprobante de pago cumple con las formalidades que la ley estipula, no cuenta con que este no es el verdadero transferente del bien o servicio, pues en esta situación, en realidad la operación si se llevó a cabo, es real, por lo tanto consideramos injusto que por los errores del responsable de la emisión del Comprobante de pago, se desconozca el crédito fiscal a quien no debería alcanzar la responsabilidad por dichos actos.
- En el caso de las operaciones no reales contenidas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV se observa que, en la práctica la Administración Tributaria no está aplicando correctamente dicho artículo, pues como ya vimos, en este caso la adquisición de los bienes o servicios si se realizó, entonces al desconocer el crédito fiscal por el hecho de que el contribuyente no proporcionó las pruebas suficientes, no investigó la formalidad de sus proveedores o no pudo probar que no tenía conocimiento de que el emisor del comprobante no realizó la operación, estaría atentando contra el derecho que todo contribuyente tiene, de deducir del impuesto que grava sus operaciones y que se enmarcan dentro de la hipótesis de incidencia del IGV, el crédito fiscal que se origina por las adquisición de bienes, servicios, importaciones y otros. Por lo tanto, tal como lo menciona Delgado (2003) la Administración Tributaria debe aplicar el artículo 44° de la Ley del IGV

solo cuando se ha comprobado que las operaciones son inexistentes y no en aquellos casos en que la inexistencia se presume.

- La definición que establece la Ley del IGV para el caso de las operaciones no reales, y específicamente respecto a las contenidas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, al ser llevada a la práctica implica varias suposiciones que en nuestra opinión dependen principalmente del criterio del fiscalizador y no de un criterio único a seguir. Consecuentemente podemos decir que se evidencia falta de exactitud por parte de la Administración Tributaria como intérprete de la norma y del otro lado tal y como se ha visto en el análisis de las distintas RTF, el Tribunal Fiscal aplica criterios diferentes al respecto, lo cual causa incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que este no tendrá seguridad respecto al crédito fiscal que le corresponde utilizar por sus operaciones de compra.
- Es posible que, si el contribuyente se encuentra en una situación de operaciones no reales con simulación relativa contenidas en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, este pueda sustentar legalmente el crédito fiscal siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del IGV; aunque ello implique recurrir a instancias superiores a través de una apelación ante el Tribunal Fiscal.

RECOMENDACIONES

- Debido a la equivocada interpretación del art. 44° de la Ley del IGV por parte de la Administración Tributaria y a los diversos criterios y fallos contradictorios por parte del Tribunal Fiscal, nuestros legisladores tributarios deberían aclarar los criterios a tener en cuenta para determinar la existencia de una operación no real, ya que se puede evidenciar que para poder sustentar el crédito fiscal en el caso de las operaciones no reales con simulación relativa, es necesario que el contribuyente apele al Tribunal Fiscal para comprobar la veracidad de sus operaciones y de esta manera conseguir que este proceda a revocar o anular las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.
- Asimismo, si la intención es sancionar estos actos de simulación, solamente con respecto al supuesto descrito en el inc. b) del art. 44° de la Ley del IGV, se debería excluir dicho inciso del segundo párrafo del art. 44° de la Ley del IGV; y a su vez considerar una nueva infracción en el Código Tributario, mediante la cual se sancione al contribuyente por no cumplir con la formalidad exigida por la Ley del IGV y su reglamento, pero no sancionarlo tan drásticamente con el desconocimiento del crédito fiscal.
- A la Administración Tributaria, durante sus procesos de fiscalización debe tener claro que no todas las actividades empresariales son iguales, por lo tanto, los requerimientos deben ser específicos, a fin de entender la cadena económica, el proceso productivo y el ciclo de comercialización en cada caso; y en base a ello tomar una decisión.
- Al contribuyente, recordarle que si la Administración Tributaria durante el proceso de una fiscalización le atribuye operaciones no reales, es ella quien tiene

que demostrar la falsedad de dichas operaciones; sin embargo, se recomienda conservar toda la documentación que respalde sus operaciones, para no darle argumentos a la Administración Tributaria de desconocer las mismas, bajo el concepto de operaciones no reales con simulación relativa; y de esta manera poder sustentar de manera legal el crédito fiscal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguilar Espinoza, H. (2016). *La Carga de la Prueba en la Configuración de las Operaciones No Reales Establecidas en el Artículo 44° de la Ley del IGV* (Tesis de posgrado). Universidad de Lima, Lima, Perú.
- Alva, M. (2017). *Aplicación práctica del IGV e ISC*. Lima: Instituto Pacífico.
- Alva, M. (2011). *¿Conoce las Opciones Técnicas y Métodos para Determinar el Valor Agregado en el IGV?* Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/04/01/conoce-las-opciones-tecnicas-y-metodos-para-determinar-el-valor-agregado-en-el-igv/>
- Andrade Coronado, A. (2007). *La Carga de la Prueba en las Facturas Falsas: ¿Es del Servicio de Impuestos Internos o del Contribuyente?* (Tesis de pregrado). Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile.
- Angulo Gauthier, C. (2015). *Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas* (Tesis de pregrado). Universidad de Piura, Piura, Perú:
- Bardales, P. (2011). *La prueba en el procedimiento tributario*. Lima, Perú. Ediciones Gaceta Jurídica
- Bustamante, R. (2001) *El Derecho a probar como Elemento Esencial de un Proceso Justo*. Lima, Perú: Editorial ARA.
- Cabanellas, G. (1998). *Diccionario Jurídico Elemental*. (3ra.Ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta
- Casanova, Regis, R. (marzo 2011). *Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas* (Primera parte). Revista ID. Tax y Legal. (p.17)
- Castro Rojas, L. (2016). *Incidencia de las operaciones no reales en la recaudación tributaria en el distrito de Trujillo Año 2015* (Tesis de pregrado). Universidad Nacional de Trujillo, Perú.
- Decreto Ley N.º 25632-1992, Ley Marco de Comprobantes de Pago (24 de julio de 1992) Diario Oficial el Peruano.

- Decreto Supremo N° 055-99-EF y Normas Modificatorias, Texto Único Ordenado de la Ley de IGV. (15 de abril de 1999). Diario Oficial el Peruano.
- Decreto Supremo N° 29-94-EF y normas modificatorias, Reglamento de la Ley del Impuesto General a las ventas e Impuesto selectivo al consumo. (29 de marzo de 1994). Diario Oficial el Peruano.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013). Diario Oficial el Peruano.
- Decreto Legislativo N° 1272-2013-EF, LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL. (22 de junio de 2013). Diario Oficial el Peruano.
- Delgado, C. (2003) *Crédito fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. (271-291)
- Deras Portillo, K., Portillo Posada, Y. y Vásquez Moran, M. (2011). *Los Medios de Prueba en los Procedimientos Administrativos Tributarios en El Salvador* (Tesis de pregrado). Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.
- Ferrara, F. (1961) *La Simulación de los Negocios Jurídicos*. (2da. Ed.). Madrid, España. Editorial revista de Derecho Privado.
- Floreano Sánchez, Y. y Gamonal Coronel, C. (2014). *Determinación de las operaciones no reales y su vulneración a los principios constitucionales tributarios de seguridad jurídica y no confiscatoriedad* (Tesis de pregrado). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.
- Guzmán, C. (2011) *Tratado de la Administración Pública y del procedimiento administrativo*. Revista Caballero Bustamante (805)
- Iglesias, C (2000). *Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación*. (1ra Ed.). Lima, Perú: Editorial Gaceta Jurídica.
- Medrano, H. (1987) *Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. (3)
- Mezquita, J. (1977). *Sociología y Filosofía del Derecho*. Madrid, España: Taurus (40-42) Nota 29.

- Morales, J. (2010). *Fiscalización tributaria: sustento de operaciones*. Lima, Perú: Ediciones Caballero Bustamante
- Morón, J. (2011) *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo General*. (10ma Ed.). Lima, Perú: Ediciones Gaceta Jurídica.
- Orrego, J. *Teoría de la prueba*. Recuperado de: <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/f79058004678c1b1a1ece793776efd47/Teor%C3%ADa+de+la+prueba.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f79058004678c1b1a1ece793776efd47>
- Ospina, G. y Ospina E. (1994) *Teoría General del Contrato y de los Demás Actos Negocios Jurídicos*. (4ta. Ed.). Santa Fe de Bogotá, Colombia: Editorial Temis
- Panez, J. (2011) *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Lima, Perú.
- Picón, J. (2011). *Quién se llevó mi gasto, la Ley, la SUNAT o lo perdí yo* (3ra Edición) Lima, Perú.
- Saenz, M. (2011) *El Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal*. Lima, Perú. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/13_Rev41_MJSR.pdf
- Vásquez, S. (2002). *Derecho Civil – Definiciones* (2da. Ed.). Lima, Perú: Editorial Palestra Editores
- Velásquez, C. (1988) *La Simulación en los Negocios Civiles y Mercantiles*. Revista de la Facultad de Derecho y ciencias políticas (114).
- Velásquez, J. y Vargas, W. (1997) *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. (1ra Ed.) Lima, Perú: Editorial Grijley.
- Villegas, H. (2005) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (1ra Ed.) Buenos Aires. Argentina. Editorial Astrea.