

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTIN

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESCUELA ACADEMICO PROFESIONAL DE CONTABILIDAD



“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES NO REALES Y SU CORRELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN DE GASTOS A EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA”

INFORME MONOGRÁFICO

PARA OPTENER EL TITULO DE

CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR:

BACH. LISSA CAROLINA VELA ROJAS

BACH. JOHAN STEWART GARCIA GONZALES

ASESOR:

CPCC AUSVER SAAVEDRA VELA

MORALES - PERU

2016

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE CONTABILIDAD



“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES NO REALES Y SU CORRELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN DE GASTOS A EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA”

INFORME MONOGRÁFICO

PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR LOS BACHILLER EN CIENCIAS CONTABLES

BACH: LISSA CAROLINA VELA ROJAS

BACH: JOHAN STEWART GARCIA GONZALES

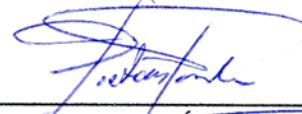
Aprobado el día 7 de octubre del 2016 ante el siguiente jurado.



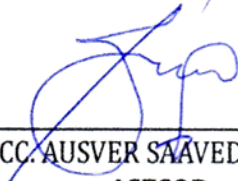
CPCC. M. Sc. ANIBAL PINCHI VÁSQUEZ
PRESIDENTE



Econ. M. Sc. CARLOS ADOLFO MELGAR NEYRA
SECRETARIO



CPCC. M. Sc. VÍCTOR ANDRÉS PRETELL PAREDES
MIEMBRO



CPCC. AUSVER SAAVEDRA VELA
ASESOR

MORALES - PERÚ
2016

DEDICATORIA

A Dios, a mis abuelos, padres,
Tíos y en especial a mi hermosa
Familia: Henry, Génesis y Mía
Quienes con su apoyo incondicional
Son la fortaleza y el impulso
Para seguir adelante.

LISSA CAROLINA VELA ROJAS

A DIOS y a mis queridos padres,
Y a mí adorada hermanita,
Quienes me brindaron su apoyo incondicional.
A todos los docentes de la facultad
Por su labor educativa.

JOHAN STEWART GARCIA GONZALES

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por darnos la vida, hacer posible la

Culminación de nuestros sueños y anhelos

Y regalarnos una familia maravillosa.

A nuestros amigos:

Por su apoyo y ayuda incondicional

Durante nuestra etapa universitaria.

A las autoridades y docentes de la facultad:

Quienes nos inculcaron sus sabias enseñanzas

Y hacer posible la culminación de nuestra carrera profesional

A nuestro asesor:

Por su gran apoyo brindado

Para el desarrollo del presente informe.

PRESENTACION

SEÑORES MIEMBROS DEL JURADO:

En cumplimiento a las normas estipuladas en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de San Martín, ponemos a vuestra disposición y consideración el presente trabajo monográfico titulado: **“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES NO REALES Y SU CORRELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN DE GASTOS A EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA”**, con el propósito de obtener el título de Contador Público que otorga nuestra Casa Superior de Estudios.

El tema es de mucha importancia para el ámbito empresarial y del mismo modo para los profesionales y estudiantes de las ciencias económicas, para que puedan ilustrarse con la recopilación bibliográfica y análisis realizado del mismo, con lo cual esperamos que otros profesionales y estudiosos de las ciencias económicas puedan profundizar aún más el tema.

Esperando sepan disculpar los posibles errores que pudieran encontrar, esperamos que el presente trabajo sea evaluado y calificado a satisfacción, y dar un paso importante en nuestras vidas para estar al servicio de la sociedad.

BACH. LISSA CAROLINA VELA ROJAS

BACH. JOHAN STEWART GARCIA GONZALES

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
PRESENTACION.....	iv
ÍNDICE.....	v
INTRODUCCION.....	7
I. JUSTIFICACION.....	9
II. OBJETIVOS.....	11
2.1 OBJETIVO GENERAL.....	11
2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	11
III. DESARROLLO TEMÁTICO.....	12
3.1 CAPITULO I: MARCO TEÓRICO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES NO REALES EN EL CONTEXTO DE LA NORMATIVIDAD VIGENTE.	12
3.1.1 LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 12	
3.1.2 LO REAL Y LO NO REAL.....	13
3.1.2.1 LA SIMULACIÓN RELATIVA.....	14
3.1.2.2 LA SIMULACION ABSOLUTA.....	14
3.1.3 LAS OPERACIONES NO REALES EN LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.....	15
3.2 CAPITULO II: EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL REPARO TRIBUTARIO POR OPERACIONES NO REALES PRACTICADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, VISUALIZANDO CASOS PRÁCTICOS.	17
3.2.1 IMPOSIBILIDAD DE SUBSANAR EL CRÉDITO FISCAL EN LA SIMULACIÓN ABSOLUTA.....	18
3.2.2 LA SIMULACIÓN RELATIVA CONFIGURADORA DE OPERACIONES NO REALES	19
3.2.3 FORMA DE SUBSANAR EL CRÉDITO FISCAL EN LA SIMULACIÓN RELATIVA.....	20
3.2.4 OBLIGACIÓN DEL EMISOR DEL COMPROBANTE DE PAGO DE TRIBUTAR EL IGV EN UNA OPERACIÓN NO REAL.....	23
3.2.5 CARGA DE LA PRUEBA PARA DETERMINAR LAS OPERACIONES NO REALES EN EL IGV.....	25
3.2.5.1 CARGA DE LA PRUEBA ATRIBUIBLE AL CONTRIBUYENTE.....	25
3.2.5.2 CARGA DE LA PRUEBA ATRIBUIBLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 26	

3.2.6	EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DE DIVERSA ÍNDOLE POR PARTE DEL PROVEEDOR, NO DETERMINA POR SÍ MISMA LA IRREALIDAD DE LA OPERACIÓN	28
3.2.7	SANCION QUE LE CORRESPONDE AL ADQUIRENTE O USUARIO DE UN SERVICIO DE UNA OPERACIÓN NO REAL.....	29
3.3	CAPITULO III: CORRELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN DE GASTOS A EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS OPERACIONES NO REALES.....	30
3.3.1	FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES A EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA.....	30
3.3.2	CARGA DE LA PRUEBA A FIN DE DEMOSTRAR LA FEHACIENCIA DE UNA OPERACIÓN EN TORNO A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA 32	
IV.	CONCLUSIONES.....	42
V.	RECOMENDACIONES	43
VI.	BIBLIOGRAFIA	44

INTRODUCCION

En el presente informe se analiza algunos de los reparos más frecuentes efectuados por la Administración Tributaria cuando fiscaliza el IGV a las empresas, esto es, la determinación de las operaciones no reales. Por ello, nos centramos en describir los supuestos previstos por la norma tributaria como configuraciones de operaciones no reales, la posibilidad de subsanación del crédito fiscal en determinados casos, el tema relativo a la carga de la prueba y su correlación con la deducción de gastos a efectos del Impuesto a la Renta.

En la actualidad la Administración Tributaria no reconoce el crédito fiscal o el saldo a favor del exportador y de algunos de los contribuyentes debido a que no documentan correctamente sus adquisiciones de bienes o servicios, según lo establece el artículo 44° del TUO de la Ley del IGV referido a las operaciones no reales.

Respecto a la decisión sobre qué es o no es una operación fehaciente que habilite al contribuyente a sustentar el crédito fiscal y/o gasto a efectos del Impuesto a la Renta, esto recae en el buen uso de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. Así, el objetivo del presente informe es que el contribuyente se encuentre informado sobre cómo debe respaldar tributariamente sus adquisiciones y cuándo probablemente la SUNAT se encuentre excediendo en el uso de sus facultades.

Por ello, el presente trabajo se ha dividido el Desarrollo Temático en los siguientes capítulos:

- ✓ Capítulo I referido Marco teórico tributario de las operaciones no reales en el contexto de la normatividad vigente.
- ✓ Capítulo II referido al Tratamiento tributario del repara tributario por operaciones no reales practicado por la administración tributaria en el marco de la ley del impuesto general a las ventas, visualizando casos prácticos.
- ✓ Capítulo III que trata sobre la Correlación con la deducción de gastos a efectos del impuesto a la renta de las operaciones no reales.

Terminando con las conclusiones y recomendaciones que permitirá que posteriormente se haga nuevos trabajos sobre el tema o se enriquezca el presente.

I. JUSTIFICACION

El Derecho Tributario es el conjunto de principios y normas que se refieren a los tributos y que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado como acreedor tributario y el contribuyente como deudor tributario o los responsables, así como su aplicación administrativa, sancionadora y jurisdiccional.

En ese contexto, es principio fundamental del derecho tributario, que no hay tributo sin ley que lo establezca. Este principio de legalidad lo recoge nuestra Constitución Política en su Art. 74 al señalar que los tributos se crean, modifican, derogan o exoneran, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación.

El Código Tributario (Norma IV Título Preliminar) completa el alcance del principio de legalidad o reserva de la ley, al determinar que sólo por ley o decreto legislativo se puede: señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario..., definir las infracciones y establecer las sanciones.

La Administración Tributaria, es el órgano encargado de recaudar los tributos que le corresponden al Estado, para ello se le ha conferido de facultades que permitan cumplir con esta función, dentro de éstas facultades encontramos a la **facultad de fiscalización y de determinación de la obligación tributaria**. Ahora bien, mediante la facultad de determinación, la Administración puede establecer la deuda tributaria de los particulares, de manera directa, es decir mediante la utilización de elementos que le permitan conocer en forma cierta el hecho imponible y la cuantía del tributo, o de manera indirecta, es decir, mediante indicios o hechos ciertos que hacen presumir la existencia de hechos que probablemente sean ciertos y que implican el establecimiento de deuda tributaria al contribuyente.

En el presente informe se analiza algunos de los reparos más frecuentes efectuados por la Administración Tributaria cuando fiscaliza el Impuesto General a las Ventas (IGV) a las empresas, esto es, la determinación de las **operaciones no reales**. Por ello, nos centramos en describir los supuestos previstos por la norma tributaria como configuraciones de operaciones no reales, la posibilidad de subsanación del crédito fiscal en determinación de

casos, el tema relativo a la carga de la prueba y su correlación con la deducción de gastos a efectos del Impuesto a la Renta.

En la actualidad la Administración Tributaria no reconoce el crédito fiscal o el saldo a favor del exportador a los contribuyentes debido a que no documentan bien sus adquisiciones de bienes o servicios, bajo el amparo del **Art. 44 del TUO de la Ley del IGV referido a las operaciones no reales.**

Por ello, consideramos que el presente trabajo es de suma importancia y se justifica en su desarrollo y análisis.

II. OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GENERAL

Conocer y analizar el tratamiento tributario del Art. 44 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) referido a las Operaciones No Reales y su correlación con la deducción de gastos a efectos del Impuesto a la Renta.

2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- a) Conocer el marco teórico tributario de las Operaciones no Reales en el contexto de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
- b) Conocer y analizar el tratamiento tributario del reparo tributario por Operaciones no Reales practicado por la Administración Tributaria en el marco de la Ley del Impuesto General a las Ventas, visualizando casos prácticos.
- c) Conocer y analizar la correlación con la deducción de gastos a efectos del Impuesto a la Renta de las Operaciones No Reales.

III. DESARROLLO TEMÁTICO.

3.1 CAPITULO I: MARCO TEÓRICO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES NO REALES EN EL CONTEXTO DE LA NORMATIVIDAD VIGENTE.

3.1.1 LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Conforme lo determina el texto del artículo 62º del Código Tributario, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

En este sentido, el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

En ese contexto **ZEGARRA VILCHEZ** señala, cuando analiza el tema de las facultades discrecionales y las atribuciones propias del fisco en materia de fiscalización, lo siguiente: *“en el caso peruano, las atribuciones específicas de fiscalización serían el listado de Facultades Discrecionales y las actividades de inspección, investigación y control de cumplimiento de obligaciones tributarias, todas contenidas en el artículo 62º del Código Tributario.*

Nótese que a diferencia del listado de Facultades Discrecionales que detallan el comportamiento específico que debe y puede ejecutar la Administración Tributaria, las labores de inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias son atribuciones respecto de las cuales pueden razonablemente desprenderse otras atribuciones. Así se debe entender que equivalen a lo siguiente: la inspección (examinar; reconocer); la investigación (hacer diligencias para descubrir algo; realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia; aclarar la conducta de ciertas personas

sospechosas de actuar ilegalmente); y, el control (comprobación; intervención)”

LAGO MONTERO precisa con respecto a la facultad de fiscalización que ésta tiene como objetivo “... *el examen exhaustivo de la situación tributaria del contribuyente en el tributo concreto que se ha analizado, a fin de verificar el cumplimiento o incumplimiento por el sujeto inspeccionado de sus deberes materiales y formales*”.

De todo lo antes indicado apreciamos que la fiscalización que ejerce la Administración Tributaria tiende a descubrir información, ver en cierto modo si la operación que el contribuyente ha desarrollado es correcta, si ha determinado de manera válida la determinación del tributo por pagar. Es como revisar si lo que acaeció en el mundo real es el que se ha presentado en los documentos que buscan respaldar dicha operación.

3.1.2 LO REAL Y LO NO REAL

Al efectuar una consulta al Diccionario de la Real Academia Española sobre el concepto del término **REAL** se obtiene el siguiente resultado: “*(Del lat. res, rei). 1. adj. Que tiene existencia verdadera y efectiva*”

Consultando el sentido contrario de real encontramos al término **IRREAL**, el cual tiene el siguiente significado: “*1. adj. No real, falto de realidad*”.

La no realidad apunta a lo oculto, lo que se esconde, la manera distinta de presentar los hechos de tal modo que al verificarse los supuestos de afectación se fuerce la aplicación de una figura que no le corresponde o por el simple hecho de simular la operación, por ello lo que se pretende es a verificar lo que realmente ocurrió, lo que realmente sucedió y en cierto modo no aceptar en materia tributaria lo que no existió y fue fingido.

En cierto modo en este punto es necesario revisar la simulación, la cual como sabemos puede tener dos tipos, por un lado está la simulación relativa y por otro la de tipo absoluta.

3.1.2.1 LA SIMULACIÓN RELATIVA

En el caso de la simulación relativa, apreciamos que lo que el contribuyente puede estar buscando es diferir la carga tributaria de un ejercicio a otro a través de la modificación de fechas en los contratos, o tal vez modificando los precios de las contraprestaciones en la venta de bienes, ya sea sobrevaluando o subvaluando los mismos, pero en sí el contrato existe.

La Administración Tributaria cuenta con un arma importante para revertir una situación negativa con la recaudación y con este tipo de situaciones. Nos referimos al valor de mercado que está consignado en el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta y la normatividad relacionada con los Precios de Transferencia.

DELGADO RATTO lo explica del siguiente modo *“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”.

3.1.2.2 LA SIMULACION ABSOLUTA

Si se trata de la simulación absoluta entonces observamos que la operación que se está tratando de simular no existe. Sobre el tema **SAAVEDRA RODRÍGUEZ** indica que la Simulación Absoluta *“Es la ausencia de conducta negocial. El sujeto en complicidad con otro u otros actúa "como si" hubiera celebrado un acto jurídico, cuando en realidad éste es ineficaz”*

Sobre este punto **DELGADO RATTO** precisa que *“En la simulación absoluta el negocio 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, sí debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la situación real”.

Para evitar este tipo de situaciones el legislador ha considerado reglas que van en contra de la simulación absoluta y están vinculadas con las operaciones no reales. Un ejemplo de ellos es el texto del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

3.1.3 LAS OPERACIONES NO REALES EN LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Al acudir a la doctrina observamos una opinión de **CASANOVA – REGIS ALBI** quien intenta definir 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”*

Al revisar el texto del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas se aprecia que se regula el caso de los comprobantes de pago que hubieran sido emitidos por operaciones no reales. Este texto indica lo siguiente: “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:

- 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.
- 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; o,
2. La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Francisco Ferrara define a la simulación como: “Aquella declaración de un contenido de voluntad ni real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (simulación relativa)”. Cabe anotar que la simulación relativa está referida principalmente a la naturaleza del negocio, pero también puede abarcar al objeto del negocio, al precio y a los sujetos, en especial, la actuación mediante persona interpuesta.

Por su parte, el artículo 190 del Código Civil recoge a la simulación total o absoluta, señalando que a través de ella se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo. De otro

lado, el artículo 191 del mismo cuerpo legal regula a la simulación relativa, indicando que cuando las partes han querido concluir un acto distinto al aparente, tiene efectos entre ellas el acto ocultando, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho del tercero.

En el ámbito tributario, la noma VIII del Título Preliminar del Código Tributario combate la simulación, cuando prescribe 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”.

En torno al IGV, el artículo 42 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV, en adelante) se encarga de combatir la simulación relativa en lo pertinente al precio de la operación gravada, mientras que el artículo 44 de dicha normativa reprime los demás supuestos de simulación relativa y simulación absoluta.

3.2 CAPITULO II: EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL REPARO TRIBUTARIO POR OPERACIONES NO REALES PRACTICADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, VISUALIZANDO CASOS PRÁCTICOS.

3.2.1 IMPOSIBILIDAD DE SUBSANAR EL CRÉDITO FISCAL EN LA SIMULACIÓN ABSOLUTA

El tercer párrafo del inciso a) del artículo 44 de la LIGV considera como **operación no real** a aquella situación en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

Respecto de dichas operaciones, el artículo 44 precitado prescribe para el receptor del comprobante de pago o nota de débito la improcedencia de tomar el crédito fiscal u otro beneficio derivado del IGV, sin que tenga la posibilidad de subsanarlo a través de algún procedimiento (a diferencia de lo que sucede con la simulación relativa).

Efectivamente, cuando una determinada prestación de servicios solamente existe en las facturas, pero nunca se ha verificado en la realidad (simulación absoluta), sería discriminatorio contra otros contribuyentes que ostentan su misma capacidad contributiva, que el supuesto adquirente pueda utilizar al crédito fiscal de la factura, o de ser el caso, solicite la devolución del saldo a favor del exportador.

Así por ejemplo, si la empresa "Lima S.A.C." ha tomado crédito fiscal por unos simulados servicios administrativos facturados por "Pedro Consorciados S.A.C." y posteriormente en diciembre de 2012, producto de una fiscalización, la SUNAT determina que las referidas operaciones no son reales, entonces "Lima S.A.C." se verá obligada a rectificar sus PDT IGV-Renta retirando el crédito fiscal indebidamente utilizado, y además pagar una multa por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario. Cabe mencionar que la referida multa equivaldría al 50% del crédito fiscal indebidamente aumentado, respecto del cual el contribuyente goza de una rebaja del 70% si subsana la infracción hasta antes de que surta efectos la notificación de la Resolución de Multa. En caso de que lo regularice después, pero antes

de vencido el plazo de siete días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución de cobranza coactiva, la rebaja será del 50%, ello en virtud del régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del mencionado código

3.2.2 LA SIMULACIÓN RELATIVA CONFIGURADORA DE OPERACIONES NO REALES

El tercer párrafo del inciso b) del artículo 44 de la LIGV considera como una operación no real a “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”.

Por su parte, el literal a) del numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV consigna que las mencionadas operaciones no reales 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 han transferido los bienes o prestado los servicios, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

Para comprender mejor, planteamos el siguiente caso práctico:

Cuando la empresa “Giancarlo S.A.C.” ha comprado 100 polos a un informal en Gamarra que no tiene número de RUC, pero se ha conseguido “facturas de favor” por parte de la compañía “Comercializadora Pedro E.I.R.L.”, de tal forma que en la factura aparece como si esta última compañía vende polos a “Giancarlo S.A.C.”; si posteriormente la Sunat detecta que “Comercializadora Pedro E.I.R.L.” no es el vendedor real, le desconocerá a “Giancarlo S.A.C.” el crédito fiscal de las facturas cuestionadas, en vista a que nos encontramos ante un supuesto de simulación relativa desencadenante de una operación no real acorde al inciso b) del artículo 44 de la LIGV.

En este supuesto, el carácter de operación no real que ostenta la factura de venta de “Comercializadora Pedro E.I.R.L.” a “Giancarlo S.A.C.” no podrá ser desvirtuado por la presencia de los polos comprados en el almacén de esta última compañía, ni por el hecho que se haya practicado la retención del 6% del IGV, acorde al mismo artículo 44.

A mayor abundamiento, cabe mencionar que las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1759-5-2003 y N° 1515-4-2008 han manifestado que una operación es no real o inexistente cuando se presente alguna de las siguientes situaciones:

- a) Una de las partes-vendedor o comprador no existe o no participó en la operación (simulación relativa).
- b) Ambas partes no participaron en la operación (simulación absoluta).
- c) El objetivo materia de venta es inexistente o distinto (simulación relativa).
- d) La combinación de tales situaciones (simulación relativa o absoluta).

3.2.3 FORMA DE SUBSANAR EL CRÉDITO FISCAL EN LA SIMULACIÓN RELATIVA

En los supuestos 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, el artículo 44 de la LIGV prevé la posibilidad de subsanar en crédito fiscal, siempre que el adquirente cumpla con cancelar la factura mediante los medios de pago que señala el reglamento.

En virtud de ello, el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV estipula que en estos casos el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal, siempre que:

- i) El adquirente utilice los medios de pago y cumpla los requisitos señalados en el numeral 2.3) del artículo 6 (básicamente debe

cancelarse la operación con transferencia de fondos, cheques no negociables u órdenes de pago a favor del emisor del comprobante de pago dentro de los 4 meses siguientes a su emisión).

- ii) Los bienes adquiridos a los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
- iii) 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 cabe señalar que el hecho que una determinada factura adolezca de alguno de los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago (como el consignar correctamente el número de RUC de la imprenta que efectuó la impresión de los comprobantes), ello no implicará el cumplimiento de este requisito, si es que se ha cumplido con subsanar oportunamente el crédito fiscal con el procedimiento establecido en el artículo 6 inciso 2) numeral 3) del Reglamento de la LIGV.

Seguidamente, el mencionado artículo reglamentario indica que aun cuando se cumpla con los requisitos i), ii) y iii) se perderá el derecho al crédito fiscal 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.

Es decir, en el caso comentado líneas arriba, "Giancarlo S.A.C." no podrá utilizar el crédito fiscal proveniente de las facturas de favor emitidas por "Comercializadora Pedro E.I.R.L.", aun así haya utilizado el procedimiento previsto por la norma reglamentaria, puesto que desde un inicio ambas partes tenían conocimiento de la identidad del verdadero vendedor de los bienes cuestionados (un informal de Gamarra).

Bajo el supuesto que "Giancarlo SAC" hubiere comprado y no hubiere tenido conocimiento de que la compra lo realizaba a un informal y le emitían el respectivo comprobante de pago si podría utilizar el crédito fiscal siempre y cuando haya utilizado los medios de pago y cumpla los requisitos señalados en el numeral 2.3) del artículo 6 (básicamente debe

cancelarse la operación con transferencia de fondos, cheques no negociables u órdenes de pago a favor del emisor del comprobante de pago dentro de los 4 meses siguientes a su emisión). Para ello debe cumplirse con lo siguiente:

a) En el caso de cancelarse la operación con transferencia de fondos

- Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago.
- 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.
- El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
- La transferencia debe efectuarse dentro de los 4 meses de emitido el comprobante.
- La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

b) En el caso de cancelarse con cheques no negociable

- Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago.
- Que se verifique que fue el emisor del comprobante 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 cobro emitida por el Banco
- 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. Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.

- Que el cheque sea girado dentro de los 4 meses de emitido el comprobante de pago.

c) En el caso de cancelarse con cheques con Órdenes de Pago Bancaria

- Debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago.
- 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. El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco donde conste la operación.
- El pago debe efectuarse dentro de los 4 meses de emitido el comprobante. La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada.

3.2.4 OBLIGACIÓN DEL EMISOR DEL COMPROBANTE DE PAGO DE TRIBUTAR EL IGV EN UNA OPERACIÓN NO REAL

El artículo 44 de la LIGV establece que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del IGV consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

Como se puede apreciar, 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, ya que el transferente se encontrará obligado a tributar el respectivo IGV aunque la operación sea nula.

Pongamos un ejemplo, para una mejor comprensión:

La compañía 'El Sol S.A.C. ', situada en Chimbote, simuló operaciones de venta de materia prima a favor de "Einsten S.A.C.", ubicada en

Chiclayo, en los períodos de febrero, marzo y abril del 2010, cancelando el IGV correspondiente. Posteriormente, en octubre de 2012, la SUNAT en plena fiscalización a “Einsten S.A.C. ” detecta que no existían guías de remisión que sustenten el traslado de los bienes a pesar de la distancia entre ambas compañías, ni tampoco algún indicio sobre la existencia de los bienes (no hay partes de salida e ingreso de la mercancía) ni del pago del precio. Bajo ese contexto la autoridad administrativa procedió desconocer el crédito fiscal a “Einsten S.A.C. ” por operaciones no reales.

El desconocimiento del crédito fiscal a “Einsten S.A.C.” no implica que su contraparte “El Sol S.A.C.” tenga que abonar un mayor IGV por las operaciones simuladas en octubre de 2012, ni que tenga que rectificar los PDT 621 de febrero, marzo y abril de 2010 a fin de cancelar el IGV por las facturas reparadas. Ello, simplemente implica que a pesar de ser considerada la referida venta de materia prima como nula. “El Sol S.A.C.”, no podrá solicitar al Fisco la devolución por pago indebido del IGV.

Ahora bien, debemos señalar que el inciso c) del numeral 15.4 del artículo del Reglamento de la LIGV establece lo siguiente:

“En las operaciones no reales, el pago del IGV consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente el pago del IGV originado por la transferencia de bienes, prestación o utilidades de servicio o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado”.

Supongamos entonces que la venta si se efectuó, pero quien realmente ha sido el vendedor de la materia prima es “Angel S.A.C. ”. Lo que establece la norma citada es que además del IGV abonado al Fisco por “El Sol S.A.C. ”, nada impide que en una posterior fiscalización, la Sunat le impute a “Ángel S.A.C. ” el IGV omitido por las ventas efectuadas a “Einsten S.A.C. ” en diversos meses del 2010.

3.2.5 CARGA DE LA PRUEBA PARA DETERMINAR LAS OPERACIONES NO REALES EN EL IGV.

3.2.5.1 CARGA DE LA PRUEBA ATRIBUIBLE AL CONTRIBUYENTE

Tanto para ejercer el crédito fiscal en el IGV como para deducir el gasto a efectos del Impuesto a la Renta, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones que efectivamente se realizaron y son, por lo tanto, fehacientes (criterio corroborado con las RTF N° 120-5-2002, N° 1923-4-2004, N° 1145-1-2005 y N° 987-2-2009, entre otras).

De esta forma, no resulta suficiente que el contribuyente ostente el comprobante de pago y demuestre el registro contable de la operación para sustentar el crédito fiscal y/o gasto, sino que deberá tener documentación que sustente la recepción de los bienes (en el caso de operaciones de compra) o los indicios razonables de la realización de los servicios (en el caso de la prestación de servicios).

Así, en el caso de compras de bienes, el adquirente puede adjuntar la guía de remisión respectiva y los partes de ingreso a almacén para demostrar la recepción de la mercadería. En el caso de servicios, el usuario puede adjuntar copias de los contratos (respecto de los cuales es preferible que estén legalizados), e-mails, informes escritos, constancia de recepción del servicio donde conste el nombre del prestador del servicio y sus labores realizadas, entre otros.

Al respecto, cabe indicar que en la RTF N° 4355-3-2008 se ha indicado que: "Los presupuestos y las órdenes de compra emitidas por distintos proveedores de la recurrente, si bien no deben cumplir formalidades rigurosas en cuanto a su forma de emisión ni contenido; no obstante, a fin de desvirtuar un posible reparo por operaciones no reales, estos documentos si deben contener un mínimo de datos a fin de poder identificar con certeza la operación a

realizarse, tales como el nombre del beneficiario y prestador del servicio, la fecha en que son emitidos, el detalle o descripción de la operación materia del presupuesto, la posible fecha en que se llevarían a cabo los servicios a prestarse, el lugar de prestación del servicio, el importe de la operación, la firma y fecha de recepción, entre otros”.

Asimismo, la RTF N° 877-2-2005 ha manifestado que: “Si bien la recurrente ha adjuntado copias de los partes diarios de entrada de los materiales comprados, estos documentos no son pre numerados, no señalan el lugar de recepción de los materiales, ni identifican a la persona que los recibió, ni se encuentran rubricados, por lo que por sí solo no respaldan las adquisiciones observadas”.

Recapitulando, el contribuyente cuenta con amplia libertad documentaria para demostrar la veracidad de sus adquisiciones de bienes o servicios, pero el documento probatorio debe guardar ciertos requisitos que permitan identificar al proveedor del bien o servicio y las características esenciales de la operación.

3.2.5.2 CARGA DE LA PRUEBA ATRIBUIBLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La SUNAT también 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 efecto, las RTF N° 6368-1-2003, N° 3708-1-2004, N° 8999-2-2007, N° 987-2-2009 y N° 1134-1-2010 han señalado que: “Para demostrar la hipótesis de que no existió una operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investigue todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes y sus sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento jurídico-tributario y 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”.

Fundamento Legal

Con fundamento en ellos, la RTF N° 11351-2-2207 ha manifestado que:

“A fin de fundamentar el reparo por operaciones no reales, la Administración debe requerir a todas las partes que intervinieron en dichas operaciones la documentación sustentatoria correspondiente y, por tanto, actuar una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión. Sin embargo, de autos se advierte que la Administración no cumplió con requerir a todos los proveedores y clientes de la recurrente la documentación que acreditara la existencia y/o realidad de las operaciones contenidas en las facturas reparadas, como sería realizar cruces de información, tomas de manifestaciones u otras actuaciones, a fin de corroborar la documentación e información proporcionadas por la recurrente y/u obtener otras que permitan sustentar el reparo en cuestión”.

De la misma forma, la RTF N° 5352-2-2006 ha establecido que:

“La Administración Tributaria cuestiona la fehaciencia de las operaciones, entre otros motivos, bajo el argumento que la recurrente no sustentó la cancelación de los servicios prestados con ningún documento a pesar de que los contratos establecían fechas de pago. Sin embargo, con motivo del requerimiento de la SUNAT, el recurrente sí presentó los extractos y estados de cuenta corriente y el Libro de Caja y Bancos, por lo que la Administración pudo realizar las verificaciones correspondientes”.

De esta forma, a fin de determinar si nos encontramos ante una operación no real, el contribuyente debe contar con elementos mínimos de prueba que respalden la fehaciencia de la respectiva transacción mientras que la Sunat debe actuar otros medios probatorios que el contribuyente no puede practicar por sus propios

medios, como efectuar cruces de información con los proveedores, a fin de verificar si ellos efectivamente realizan actividades empresariales, conocen al cliente fiscalizado, y han declarado en sus liquidaciones de impuestos las facturas cuestionadas.

Asimismo, en el caso de que el usuario del servicio presente estados de cuenta corriente en los que conste el número de cheque y el banco perteneciente con el cual canceló la factura al proveedor, es deber de la Sunat realizar cruces de información con el banco respectivo a fin de investigar si la cancelación de la transacción se realizó mediante cheque no negociable.

3.2.6 EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DE DIVERSA ÍNDOLE POR PARTE DEL PROVEEDOR, NO DETERMINA POR SÍ MISMA LA IRREALIDAD DE LA OPERACIÓN

En ocasiones, la Administración Tributaria ha considerado como operaciones no reales aquellas que el proveedor no podría haber realizado por algún impedimento legal. Sin embargo, a pesar de que no se hayan cumplido con ciertas obligaciones legales, verificada la realidad de la operación esta no podría desconocerse, por lo que el solo incumplimiento de otras obligaciones legales no determina por sí misma la irrealidad de la operación.

Fundamento Legal

RTF N.º 477-1-2003, 1129-2-2003 y 4343-2-2003

El hecho de que los proveedores del contribuyente no hayan cumplido con normas de carácter laboral y/o municipal no enerva la realidad de la prestación de los servicios materia de reparo.

Así, cuando los proveedores de un servicio de tercerización de parte del proceso productivo no cuentan con las maquinarias y equipos necesarios para desarrollar sus labores, sino que estas herramientas son facilitadas o arrendadas por el usuario; a pesar de infringirse normas

laborales por incumplimiento de los artículos 2 y 5 de la Ley N° 29245 (Ley de Tercerización), ello no implica automáticamente el desconocimiento del crédito fiscal por encontrarnos ante un supuesto de operaciones no reales. Asimismo, el hecho de que el proveedor no cuente con licencia de funcionamiento no desvirtúa la compra o servicio recibido.

Cabe destacar que en la RTF N° 4343-2-2003 se ha dejado indicado que: “No se desvirtúa la realidad de la prestación de servicios por el hecho de que el proveedor haya subcontratado a un tercero que tiene la condición de no habido, dado que ello no se vio corroborado en el caso concreto con la acreditación, por parte de la Administración Tributaria, de la realidad de prestación de servicios. “Acogiéndonos a dicho criterio, opinamos que cuando en una fiscalización de la Administración Tributaria el proveedor sea inubicable o tenga la condición de no habido, no es causa suficiente para tratar la operación como no real, si en el momento de la transacción el proveedor se encontraba plenamente habido en los archivos de la Sunat.

Sin embargo, el hecho que se desconozca el domicilio del proveedor en la actualidad, o que éste no presente la información pertinente en el procedimiento fiscalizadorio, aunado a otras pruebas recopiladas por la Sunat y al incumplimiento del adquirente o usuario de contar con elementos mínimos de prueba que respalden la veracidad de la operación cuestionada, traen como consecuencia el desconocimiento del crédito fiscal en vista a encontrarnos ante una operación no real.

3.2.7 SANCION QUE LE CORRESPONDE AL ADQUIRENTE O USUARIO DE UN SERVICIO DE UNA OPERACIÓN NO REAL

El adquirente del bien o el usuario de un servicio respecto de una operación que califica como no real, y que recibe un comprobante de pago por la operación simulada o inexistente, ha utilizado el IGV como crédito fiscal. Lo antes mencionado determina que dicho comprobante ha sido incluido por parte del adquirente o usuario, tanto en el Registro de Compras

como en el PDT N° 621 que corresponde a la declaración jurada mensual del IGV – RENTA.

La infracción

Al desconocerse al adquirente o usuario del servicio el IGV como crédito fiscal contenido en el comprobante de pago que sustenta una operación no real, observamos 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”***.

La Sanción

Conforme lo señala 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.

3.3 CAPITULO III: CORRELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN DE GASTOS A EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS OPERACIONES NO REALES.

3.3.1 FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES A EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA

Si bien el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR, en lo sucesivo) solamente menciona a los principios de causalidad, proporcionalidad en relación a los ingresos del contribuyente, que sean normales en relación al giro del negocio, generalidad para los gastos de personal voluntarios, a fines de su deducción de la base imponible del

Impuesto a la Renta; sin embargo, en dicha normativa no se recoge el criterio de fehaciencia que es recalcado jurisprudencialmente por el Tribunal Fiscal.

De esta manera, el contribuyente se encuentra obligado a documentar bien sus adquisiciones de bienes y/o servicios, a fin de que la Administración Tributaria no la desconozca en una fiscalización como costo o gasto a efectos del Impuesto a la Renta, por considerar que la citada operación nunca se llegó a brindar en realidad.

Fundamento Legal

Cabe citar por ejemplo, la RTF N° 1515-4-2008, la cual ha señalado que:

“Si bien no existe norma legal alguna que obligue a los contribuyentes a llevar actas de conformidad, de instalación o de recepción; de ello no se desprende que los contribuyentes no deban contar con un nivel de documentación razonable que acredite la fehaciencia de las operaciones que realizan”.

Asimismo, en la RTF N° 3451-4-2008 el Tribunal Fiscal manifestó que:

“No es deducible el gasto aunque se cuente con el comprobante de pago respectivo, si en esto no se consignó la placa del vehículo al que corresponden los servicios de reparación contratados y los repuestos adquiridos; no se presenta mayor documentación que acredite la entrega de bienes o la prestación de servicios por parte de la proveedora, ni informes emitidos por el técnico especialista en el que se detalla la evaluación previa de los vehículos a reparar”.

Para finalizar este apartado, cabe considerar que si nos encontramos ante un supuesto de simulación relativa en el cual no ha sido el proveedor que figura en la factura quien brindó realmente el servicio reparado por la SUNAT, sino un tercero; entonces a priori no se desconocería el gasto por encontrarnos ante operaciones no fehacientes, sino porque la venta o servicio brindado por el verdadero proveedor no se encuentra respaldado con comprobantes de pago

emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, incumpléndose el artículo 44 inciso j) de la LIR que indica lo siguiente: “Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habidos según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición. No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el Artículo 37º de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos

3.3.2 CARGA DE LA PRUEBA A FIN DE DEMOSTRAR LA FEHACIENCIA DE UNA OPERACIÓN EN TORNO A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

La norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece que: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no las opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los principios del **Derecho Tributario**, o en su defecto los principios del Derecho Administrativo y los principios Generales del Derecho”.

Si acudimos a la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG en lo sucesivo), está, en el artículo II numeral 3) de su Título Preliminar estipula lo siguiente: “Las autoridades administrativas al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en el presente ley”.

Por consiguiente, cuando la Administración Tributaria efectúe su facultad de fiscalización bajo el marco del Decreto Supremo N° 085-2007-EF (Reglamento de Fiscalización), ya sea que el tributo fiscalizado verse sobre el IGV o Impuesto a la Renta, dicha institución no puede dejar de aplicar los principios generales del procedimiento administrativo general.

Así las cosas, el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG (que contiene los principios del procedimiento administrativo general) consigna en su numeral 1.3 el principio del impulso de oficio, por el cual las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para su esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. Además, el numeral 1.11) del mencionado artículo recoge el principio de verdad material, a través del cual en el procedimiento la autoridad administrativa competente debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

De esta forma, el hecho que a la SUNAT le parezca que la documentación presentada por el contribuyente no respalda suficientemente una compra o servicio recibido, no debe conllevar irreflexivamente al desconocimiento del gasto a efectos del Impuesto a la Renta, sino que la autoridad tributaria se encuentra obligada a cruzar información con el proveedor de servicios que aparece en la factura, a fin de arribar a una resolución de determinación motivada que respete congruentemente el principio de verdad material.

Sobre el particular, cabe recordar que la denegación de la deducción de gastos causales y razonables incurridos por el contribuyente sin ningún sustento fáctico, traen como colación un gravamen del Impuesto a la Renta no acorde la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, con la discriminación que ellos conlleva respecto a los demás contribuyentes.

Así por ejemplo, si la Administración Tributaria duda de los servicios de la comisión mercantil prestados por distintos comisionistas independientes a la compañía "César Consultores S.R.L." debido a que aparecía que en los reportes de ventas y correos electrónicos alcanzados a su despacho en el curso de la fiscalización figuran como beneficiarios de la contraprestación respectiva trabajadores del

contribuyente; la SUNAT debería incumplir con el pedido de “César Consultores S.R.L.” de efectuar el cruce de información con sus clientes, para que estos últimos le señalen a la Administración que en los negociaciones precontractuales intervinieron exclusivamente los comisionistas externos que aparecen en las facturas, y no los trabajadores de dicho contribuyente.

Fundamento Legal

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre operaciones no reales

- RTF N° 3664-1-2006:

“La Administración Tributaria sostiene que los vales provisionales que presenta la recurrente repiten los datos de las guías de remisión, mediante los cuales se realiza una distribución de los materiales adquiridos con las facturas observadas en cuanto a peso bruto y peso neto, los cuales en algunos casos no contienen firma de alguna, y en otros consigna el visto ilegible de alguna persona encargada de almacén.

Que al respecto, cabe indicar que el hecho que los denominados vales provisionales consignen un visto ilegible o no contengan firmas, no acrediten que las operaciones reparadas son irreales.

Que de lo expuesto, se concluye que la Administración ha denegado las solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio y ha emitido los reparos únicamente sobre la base del cruce de información con los proveedores, cuya conducta no puede resultar siendo de responsabilidad del adquirente, según el criterio de la RTF N° 256-3-1999, por lo que corresponde que se deje sin efecto el reparo por operaciones no fehacientes”.

- RTF N° 2703-7-2009:

“Que la recurrente cumplió con presentar el contrato celebrado, los comprobantes de pago emitidos por el prestador del servicio, los cinco

informes realizados en los que se identifica al personal que se encargó de la realización de los mismos, entre otros documentos, los cuales en conjunto acreditan la prestación del servicio de asesoría a su favor, siendo que la modalidad contractual escogida por la recurrente obedece a la libertad contractual a que tiene derecho, por lo que no cabe cuestionar la misma.

De acuerdo a la documentación antes citada, no resulta relevante para acreditar la realización del servicio la identificación de las personas encargadas de las coordinaciones del trabajo respectivo, siendo pertinente indicar que en este caso cumplió con identificar en los informes presentados al profesional encargado de la elaboración de los mismos”.

- RTF N° 1104-4-2003:
“Tratándose del pago de comisiones, corresponde que la recurrente especifique las ventas efectuadas y la determinación del pago conforme a los términos contratados con el prestatario, a fines de determinar si los servicios de comisión mercantil son reales”.
- RTF N° 11584-2-2007:
“Que en relación con la imposibilidad de presentar las copias de los cheques con los que habrían sido canceladas las facturas reparadas, cabe señalar 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.

Que, de autos se aprecia que la recurrente cumplió con presentar lo requerido en la fiscalización por la Administración, no advirtiéndose de autos que esta se haya verificado la información y documentación presentado, apreciándose que la calificación de operaciones no reales, se sustenta en las observaciones efectuadas a los proveedores sobre el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, las cuales no son sustento para considerar que corresponden a operaciones no reales”.

- RTF N° 3201-2-2004:
 “El hecho de que los proveedores del contribuyente no hubieran cumplido con normas de carácter laboral y/o municipal, tales como el registro oportuno de sus trabajadores en el Libro de Planillas, la obtención de licencia de funcionamiento, la autorización del Ministerio de Trabajo para operar como empresa de servicios especiales, y no hubiesen presentado una relación de personal que laboraba o que era destacado, ni los controles de asistencia, no enerva la prestación de los servicios a que se refieren las facturas materia de reparo”.

- RTF N° 3666-1-2005:
 “Que en cuanto a que la firma del proveedor consignada en el comprobante no correspondería a la que aparece en la RENIEC, se debe indicar que conforme se aprecia de la factura, la leyenda que se consigna debajo de la rúbrica que aparece en esta, solo señala “p. Factoría Naval Pesquero”, y no el nombre del proveedor, no pudiendo concluirse que dicha firma debe necesariamente corresponder a la de Teobaldo (...), toda vez que la cancelación de la factura podría haber sido suscrita por un empleado de este”.

- RTF N° 3666-1-2005:
 “La falta de secuencia en la emisión de comprobantes, o que el recurrente haya declarado que no conoce personalmente al representante de la empresa de transporte, no constituyen hechos suficientes para acreditar la falta de fehaciencia de una operación, como lo pretende la Administración, por lo que cabe revocar la apelada”.

- RTF N° 12112-5-2009:
 “Si bien la recurrente señala que no se le notificaron los cruces de información efectuados a sus proveedores, lo que limitó su derecho de defensa, es preciso anotar que conforme se ha detallado en los anteriores considerandos, aún en el supuesto de que no se tome en

cuenta estas pruebas, no está acreditada la fehaciencia de las operaciones”.

- RTF N° 9239-3-2009:

“No se advierte que durante la fiscalización y e recurso de reclamación, la Administración hubiera cumplido con actuar los elementos probatorios que sustentaran su posición, es decir, que desacrediten la veracidad de las comprar observadas, toda vez que el hecho que los proveedores se encontraran con baja de RUC o no habidos, no implica que tal situación hubiera ocurrido en los periodos materia de autos”.

- RTF N° 1226-2-2009:

“Adicionalmente, no se advierte que previamente a la determinación del reparo en cuestión, la Administración hubiera requerido información y/o documentación a todas las partes intervinientes en las operaciones observadas, como podría haber sido mediante cruces de información con los proveedores, ni que hubiera llevado a cabo actuaciones adicionales a las realizadas, a fin de verificar la fehaciencia de las operaciones.

El punto 1.11 del numeral 1) del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG recoge 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 todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”.

- RTF N° 1804-1-2006:

“Resulta necesario que la Administración emita un nuevo pronunciamiento respecto al mencionado reparo por operaciones no reales, para lo cual deberá actuar otros elementos probatorios que permitan dilucidar la cuestión en debate, tales como, verificar si existió el dinero para efectuar dichas adquisiciones en efectivo y la salida del mismo (Libro Caja y Bancos), efectuar un 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, así como evaluar el ingreso de la mercadería adquirida conforme al Libro de Inventarios y Balances, lo que permitirá determinar razonablemente la fehaciencia o no de las operaciones acotadas, por lo que procede declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en tal extremo”.

- RTF N° 12875-2-2009:

“Conforme se observa de la copia del Libro Mayor, la recurrente registró las operaciones que habrían originado los gastos materia de reparo. Sin embargo, al ser requerida durante la fiscalización para que sustentara su fehaciencia, no presentó documentación que acreditara el ingreso y salida del total de unidades monetarias materia de compraventa, tal como se pactó expresamente en los contratos de forward, o en todo caso, la liquidación final de posiciones al vencimiento del plazo pactado, más aún no señaló si las obligaciones contraídas realmente se ejecutaron mediante mutuas transferencias de dinero entre las parte contratantes ni detalló la oportunidad exacta en que estas se habrían efectuado.

Que de lo expuesto, se tiene que a pesar de haber sido requerida expresamente por la Administración, la recurrente no cumplió con presentar información y/o documentación adicional que respaldase la existencia y efectiva realización de las operaciones que habrían generado los gastos reparados, como podría ser vouchers de caja, cheques, depósitos en cuenta, transferencias interbancarias, estados de cuenta, entre otros, por lo que se corresponde mantener los reparos”.

- RTF N° 9583-4-2009:

“Con relación a la información proporcionada por la recurrente, se aprecia de autos que únicamente se ha limitado a describir las funciones en que los supuestos proveedores habrían intervenido (analizando las bases para participar en los procesos, elaborando documentos, propuestas técnicas y económicas, supervisando el

proceso de evaluación y de inspección de la planta, en la apertura de sobres, otorgamiento de la buena pro, elaborando y/o supervisando el contrato, coordinando la entrega de los productos y el pago de las facturas con los clientes); no obstante, tales actividades no guardan relación con las operaciones reparadas consistentes en “comisiones de ventas por productos lácteos.

Asimismo, la recurrente no ha detallado los porcentajes de comisión otorgados, modalidad de pago efectuado, los volúmenes de ventas efectuadas por la recurrente a través de tales comisionistas, entre otros, información razonable solicitada por la Administración, que de haber sido brindada por la recurrente podría haber aportado elementos que permitiesen evaluar la necesidad de tales servicios y su vinculación con la generación de la renta gravada”.

- RTF N° 9583-4-2009:

“La recurrente no ha cumplido con presentar documentación fehaciente que acredita la efectiva realización de las citadas operaciones de compra, como podrían ser presupuestos, preformas, cotizaciones, guías de remisión por el traslado de la mercadería a los almacenes de la recurrente, partes o controles de ingreso de los citados bienes al almacén de la recurrente, más aún si se considera que las cantidades adquiridas (toneladas), control de los insumos adquiridos para su utilización, o cualquier otro documento idóneo que acredite la efectiva realización de las citadas adquisiciones.

Asimismo, aquella tampoco ha acreditado el pago o cancelación de las citadas operaciones a sus proveedores con los vouchers de caja respectivos y/o copias de los cheques emitidos, depósitos en cuentas, entre otros, siendo del Libro Caja exhibido por la recurrente que obra a fojas 298 a 333, no resulta posible verificar los pagos que habría efectuado respecto a las facturas observadas, al consignar de manera general “pago a proveedores”, sin hacer referencia alguna a las facturas que eran canceladas”.

- RTF N° 120-5-2002:

“Que los comprobantes de pago sustentan su derecho correspondan a operaciones reales que puede acreditarse por el contribuyente a través de distintos medios, por ejemplo, para el caso de la adquisición de servicios que generan un resultado tangible, como es el caso de la elaboración de análisis, e incluso, aquellos servicios que se plasman en un documento o informe final, tales como investigaciones científicas, estudios de mercado; el medio probatorio podría constituir la exhibición de ese resultado concreto y tangible.

Si bien es cierto que en el caso de servicios que no generan un resultado tangible, tales como prestación de conocimientos, la real prestación de los mismos no puede acreditarse en función de sus resultados, sin embargo sí se puede demostrar su fehaciencia en base a medios probatorios generados a lo largo de la prestación del servicio. Así, en el presente caso, los servicios de entrenamiento y capacitación pudieron haberse acreditado con las listas de participantes en los mismos, copia de los materiales proporcionados, certificados de asistencia, etc. ”
- RTF N° 4344-2-2003:

“En los folios 561 al 573 obra copia de los recibos por honorarios reparados, en los que se puede observar que se consigna como concepto de emisión los de apoyo contable, asesoramiento laboral y administrativo, trámites administrativos y acciones de personal, apreciándose de los resultados de los requerimientos emitidos durante la fiscalización que la recurrente exhibió libros y registros contables, declaraciones juradas de tributos, papeles de trabajo, entre otros documentos, de lo que se tiene que efectivamente se prestaron servicios de contabilidad y administrativos, debiendo considerarse que este tipo de servicios no concluyen necesariamente en informes adicionales”.
- RTF N° 816-2-2010:

“Que como se ha señalado, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, durante la fiscalización la recurrente se

limitó a presentar el cuadro mencionado y no adjuntó medios probatorios que acreditaran fehacientemente la realización de las operaciones descritas en los comprobantes de pago reparados, como serían informes de los avances y resultados de las labores realizadas, reportes de la entrega de documentación, información o trabajos realizados por las personas contratadas, así como de la entrega de implementos y/o materiales a estas para que llevaran a cabo sus labores, el control de los días trabajados, informes o documentos elaborados por los contratados en la ejecución de sus labores, o cualquier otra documentación que evidenciara indicios razonables de la efectiva prestación de servicios, lo que no ha ocurrido en el caso de autos”.

- RTF N° 590-2-2003:

“En atención a lo expuesto, procede la aplicación conjunta de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 44 del TUO de la Ley de IGV, toda vez que si al amparo de la Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado por el artículo 44 antes citado, que permite desconocer el crédito fiscal, y de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del IGV”.

IV. CONCLUSIONES

1. El marco teórico tributario permite conocer las Operaciones No Reales en el contexto de la Ley del Impuesto General a las Ventas, reconociendo que dichas operaciones traen como consecuencia perjuicio para la empresa cuando ésta sea fiscalizada por la SUNAT, pero al mismo tiempo saber hasta donde son las facultades de la misma y poder conocer nuestros derechos tributarios.
2. Se puede apreciar que el incumplimiento de las normas tributarias, en este caso, realizar Operaciones No Reales, conlleva a sanciones que perjudican a la empresa, al aplicarse multas, pero en primer lugar al no aceptarse como crédito fiscal el resultado de dichas Operaciones no Reales. Asimismo se puede apreciar que existen Resoluciones del Tribunal Fiscal que nos permiten cumplir con requisitos mínimos que establece la SUNAT y por consiguiente demostrar que no siempre la misma tiene la razón.
3. Al demostrar SUNAT que la empresa ha realizado Operaciones No Reales, conlleva por consiguiente a tener un efecto directo en el mayor pago del Impuesto a la Renta. Si bien el artículo 37 del TUO de la Ley del

Impuesto a la Renta solamente menciona a los principios de causalidad, proporcionalidad en relación a los ingresos del contribuyente, que sean normales en relación al giro del negocio, a fines de su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta; sin embargo, debe recoger el criterio de fehaciencia que es recalado jurisprudencialmente por el Tribunal Fiscal y del mismo modo que las operaciones estén sustentados comprobantes que sustenten costo o gasto para efecto tributario.

V. RECOMENDACIONES

1. Debe ponerse mayor énfasis en la parte teórica en lo referente a las Operaciones No Reales en el contexto de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues muchas veces el desconocimiento de la norma conlleva consigo a cometer errores.
2. Realizar eventos académicos que permitan crear conciencia tributaria en los empresarios y que el incumplimiento de las normas tributarias, conlleva a sanciones que perjudican a la empresa.
3. Se debe orientar a los contribuyentes, que existe una relación directa entre las Operaciones no Reales y el Impuesto a la Renta, lo cual en definitiva hace que la empresa pierda liquidez al ser sancionada por la Administración Tributaria.

VI. BIBLIOGRAFIA

- ✓ **CASANOVA – REGIS ALBI, Roberto.** “Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Primera parte). Artículo publicado en la revista I + D. Tax & Legal. Año I – Número 6. Marzo 2011. KMPG in Perú. Página 17.

- ✓ **DELGADO RATTO, Cecilia.** “Crédito Fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales” Ponencia individual presentada a las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

- ✓ **LAGO MONTERO, José María.** “El procedimiento de liquidación. Tratado de Derecho Tributario” Tomo II. Editorial Temis, Bogotá – 2011. Página 381.

- ✓ **LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL- LEY N° 27444**

- ✓ **TEXTO UNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF**

- ✓ **TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA
DECRETO SUPREMO N° 179-2004**

- ✓ **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA
SUPREMO N° 122-94-EF**

- ✓ **TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A
LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO
DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF**

- ✓ **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO. DECRETO SUPREMO No. 29-94-
EF**

- ✓ **SAAVEDRA RODRIGUEZ, Rubén.** “Elusión, Economía de Opción,
Evasión, Negocios Simulados y Planeamiento Tributario. Material de
Enseñanza utilizado en el Colegio de Contadores Públicos de Lima.

- ✓ **SANCHEZ ROJAS, Oscar Martín.** “Las operaciones no reales en la Ley
del Impuesto General a las Ventas”.

- ✓ **ZEGARRA VILCHEZ, Juan Carlos.** “Apuntes para la elaboración de un
concepto de Fiscalización Tributaria en el Perú”