



# VII JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

## Tema II

### EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS TRATAMIENTO DEL CREDITO FISCAL

#### “CREDITO FISCAL: REQUISITOS FORMALES Y OPERACIONES NO REALES”

**Ponencia Individual presentada por la  
Dra. Cecilia Delgado Ratto**

#### **I. INTRODUCCION**

Desde el punto de vista de la recaudación nacional el Impuesto General a las Ventas - IGV es el tributo más importante debido a que representa aproximadamente el 50% de los ingresos fiscales por tributos internos. Por ello, constantemente está sujeto a modificaciones y ajustes destinados a incrementar aún más su recaudación. Un ejemplo de ello son los recientes regímenes de retención y percepción del IGV.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> El régimen de retenciones de IGV ha sido creado mediante Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT. Por su parte, el régimen de percepciones de IGV aplicable a la

Si hacemos un breve repaso histórico comprobaremos que las continuas modificaciones legislativas han estado orientadas a ampliar el ámbito de aplicación del impuesto y a incluir nuevos requisitos formales que limiten el uso del crédito fiscal.

Así, en 1991 se incorpora dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la actividad de construcción, la primera venta de inmuebles y los servicios prestados en el país. Dos años más tarde, se incorpora a la utilización de servicios en el país y desde 1996 se producen ajustes en el concepto de constructor y de primera venta de inmuebles, regulándose los conceptos de remodelación, ampliación y restauración.

Paralelamente a esta ampliación de las operaciones gravadas con el impuesto se limita el uso del crédito fiscal. Así, a partir de 1993 el Registro de Compras debe cumplir con los requisitos previstos en las normas sobre la materia, requisitos que son ampliados en 1996, año en el que se introducen los conceptos de comprobante de pago falso o no fidedigno. En 1999 se incluye en la Ley del IGV la obligación de anotar los comprobantes de pago dentro del plazo que establezca el Reglamento.

Las continuas modificaciones legislativas han estado orientadas a generar mayor recaudación ya sea mediante la ampliación de las operaciones gravadas o la creación de nuevos requisitos formales que facilitan la labor de fiscalización de la Administración Tributaria y en muchos casos, limitan la utilización del crédito fiscal. Sin embargo, consideramos que los objetivos de recaudación no deben originar el desconocimiento del derecho al crédito fiscal y con ello alterar la naturaleza del IGV como un impuesto al valor agregado.

En efecto, el IGV es un impuesto 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”, garantizando un sistema neutro de imposición. 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).

---

adquisición de combustible ha sido creado por Resolución de Superintendencia N°128-2002/SUNAT.

El afán de recaudación no debe llevar a la Administración Tributaria a desconocer el crédito fiscal deducido por los contribuyentes y obligarlos a determinar un monto mayor de impuesto por pagar que exceda a lo que les correspondería en el cálculo de un impuesto al valor agregado, generando distorsiones en la técnica del impuesto y produciendo un efecto acumulativo que eliminará injustificadamente la neutralidad del mismo. El desconocimiento o limitación del derecho al crédito fiscal o a su ejercicio, deberá armonizar con los límites al poder tributario impuestos por el artículo 74 de la Constitución, respetando así los principios de legalidad y no confiscatoriedad consagrados por ésta.

Ahora bien, para gozar del derecho al crédito fiscal debe exigirse que la operación efectivamente haya existido y que se haya cumplido con determinados requisitos sustanciales. En nuestra legislación, dichos requisitos sustanciales exigen que las adquisiciones de bienes o servicios se destinen a operaciones gravadas con el IGV y que teóricamente sean permitidas como costo o gasto del Impuesto a la Renta, esto es, que se dirijan a mantener la fuente productora de renta o a la generación de ingresos vinculados al giro del negocio.

Aquellos requisitos que estén vinculados a formalidades destinadas a facilitar la labor de fiscalización no pueden determinar la pérdida del derecho al crédito fiscal y alterar la técnica del valor agregado, sino únicamente limitar razonablemente el ejercicio de dicho derecho. Consideramos que estos requisitos deben tener el carácter de subsanables y su incumplimiento sólo debe generar la aplicación de sanciones.

Por último, el equivocado desarrollo legislativo de los conceptos de comprobante de pago falso o no fidedigno en el Reglamento de la Ley del IGV -Reglamento y no en la Ley-, origina la aplicación indebida del artículo 44 de la Ley del IGV.

El artículo 44 de la Ley del IGV establece que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión, agregando a continuación que el que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal. Es evidente que dicho artículo 44 es aplicable sólo a operaciones comprobadamente inexistentes y no a aquellas cuya inexistencia se presume. Sustentar dicha presunción en aspectos formales incluidos en la equivocada definición de comprobante de pago no fidedigno o falso del Reglamento o en adquisiciones previas realizadas por el transferente, afecta el reconocimiento de la realidad de la operación entre éste y el adquirente. En tal sentido, son importantes

los criterios que viene desarrollando el Tribunal Fiscal ante la ausencia de una definición del concepto de operación no real en nuestra legislación.

En el presente trabajo analizaremos algunos aspectos relativos al cumplimiento de requisitos formales para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, con especial énfasis en la relación entre los tipos de comprobantes de pago que otorgan derecho a crédito fiscal y la aplicación del artículo 44 de la Ley referido a las denominadas operaciones no reales, así como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre este tema.

## **II. REQUISITOS FORMALES**

El artículo 19° de la Ley del IGV, condiciona el ejercicio del derecho al crédito fiscal al cumplimiento de los siguientes requisitos formales:

- a) que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago que sustenta la operación gravada;
- b) que dichos comprobantes hayan sido emitidos de acuerdo con las disposiciones sobre la materia; y
- c) que el comprobante que sustenta la operación gravada haya sido anotado por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras (que a su vez deberá cumplir con los requisitos establecidos por la legislación vigente), dentro del plazo establecido por el Reglamento.

Al respecto, consideramos que ante el incumplimiento de cualquiera de los requisitos formales citados debiera proceder su subsanación en condiciones razonables y no la limitación del derecho al ejercicio del crédito fiscal.

Así, por ejemplo, respecto del primer requisito, el numeral 7 del artículo 6 del Reglamento recoge la posibilidad de anular el comprobante de pago original y emitir uno nuevo en el que se consigne correctamente el monto separado del impuesto, subsanándose de esa forma el requisito formal omitido.

Por el contrario, respecto del tercer requisito, la Administración Tributaria aplica una limitación irrazonable al desconocer el ejercicio del derecho al crédito fiscal con motivo de la legalización extemporánea del registro de compras, aún cuando por otros medios se llegue a demostrar la fehaciencia de la operación.

En casos de incumplimiento de los requisitos formales debe otorgarse la posibilidad de subsanación sin perjuicio de la aplicación de la sanción correspondiente que nunca debe corresponder a la pérdida del crédito fiscal, pues de lo contrario el crédito fiscal trasladado al adquirente no corresponderá al de sus adquisiciones, distorsionándose indebidamente el impuesto por un efecto acumulativo que le resta neutralidad, además de violar el principio de legalidad y el de no confiscatoriedad.

El desconocimiento indebido del crédito fiscal origina que el IGV deje de ser un impuesto al valor agregado pasando a convertirse en un impuesto a las ventas plurifase de carácter acumulativo dejando de corresponder al tipo de impuesto contenido en la Ley del IGV por lo que su aplicación no tendría sustento legal y su cobro sería confiscatorio.

### **III. COMPROBANTES DE PAGO QUE NO OTORGAN DERECHO A CREDITO FISCAL**

Adicionalmente a los requisitos formales ya mencionados, existen otros que no condicionan el ejercicio del derecho al crédito, sino que pretenden afectar la adquisición del derecho al crédito fiscal, lo cual constituye un exceso del legislador que atenta gravemente contra la técnica del IGV.

En efecto, el cuarto párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV establece que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios. Sin embargo, el concepto y calificación de este tipo de comprobantes de pago no está contenido en la Ley del IGV sino en el Reglamento y es el Reglamento el que al desarrollar dichos conceptos, incluye diferentes supuestos vinculados a obligaciones del transferente que, además de vulnerar el principio de legalidad, afectan el derecho al crédito fiscal del adquirente no obstante la operación sea real.

Cabe señalar que respecto de los comprobantes de pago que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios,<sup>2</sup> regulados por el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV y adicionalmente por el cuarto párrafo del mismo artículo 19, interpretamos que la inclusión de este tipo de comprobante en el párrafo

---

<sup>2</sup> A partir del 23 junio de 2002, mediante Decreto Supremo N°103-2002-EF, se estableció dentro de la calificación de comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios a los emitidos por sujetos a los que la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido.

señalado tiene como finalidad permitir la subsanación de los mismos mediante el pago de la operación que sustentan con cheque.

Por su parte, el artículo 6 del numeral 2.2 literal b) del Reglamento, define al comprobante de pago no fidedigno como aquel documento que contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro, considerándose como tales, a los comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; comprobantes que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables; comprobantes que contienen información distinta entre el original y las copias; comprobantes en los que el nombre o razón social del adquirente difiera del consignado en el comprobante de pago.

Al respecto, cabe destacar que muchos de los supuestos que califican como comprobantes de pago no fidedignos corresponden a errores o defectos formales que no deben originar la pérdida del crédito fiscal si dicho comprobante sustenta una adquisición cuya existencia es comprobable por otros medios. Reiteramos, los errores formales deben ser subsanables, sin perjuicio de la sanción que corresponda por la infracción cometida.

Por otro lado, el artículo 6 numeral 2.2 literal a) del Reglamento establece que el comprobante de pago es falso cuando reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago es emitido en alguno de los siguientes casos:

- a) El emisor no se encuentra registrado ante la SUNAT para efectos del Registro Único de Contribuyentes – RUC.
- b) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente.
- c) Cuando en el documento el emisor consigna un domicilio fiscal falso.
- d) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

En los casos en que la Administración Tributaria verifica alguno de los supuestos mencionados, procede a calificar la operación como no real por sustentarse en un comprobante de pago falso, desconociendo el derecho del adquirente al crédito fiscal, aún cuando los tres primeros supuestos se refieran exclusivamente a hechos vinculados con el emisor del comprobante. Esto implica que se traslade al adquirente la responsabilidad de supuestos actos irregulares del transferente, resultando castigado el primero por actos del emisor del comprobante o, lo que es más grave aún, por actos de terceros ajenos a la

relación jurídica entre transferente y adquirente.

Ahora bien, llama la atención el último de los supuestos recogidos por el artículo 6º numeral 2.2 literal a) del Reglamento, que define al comprobante de pago falso como aquel utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente. A nuestro juicio, dicho supuesto es innecesario puesto que si la operación es inexistente, el desconocimiento del derecho al crédito fiscal encuentra plena justificación al faltar un elemento esencial.

El presupuesto de hecho para tener derecho al crédito fiscal es la existencia de una operación por medio de la cual el contribuyente ha adquirido bienes o servicios, de tal manera que si ésta no existiera, carecería de sentido proseguir con el análisis de los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18 y 19 de la Ley.

En ese sentido, antes de verificar si la operación en cuestión es gasto o costo para fines del impuesto a la renta o que la factura correspondiente haya sido anotada en el Registro de Compras o que el comprobante de pago no cumple con los requisitos formales o es falso o no fidedigno, debe verificarse que la operación que origina el crédito fiscal efectivamente existió. La existencia de la operación es un presupuesto básico para la aplicación del impuesto al valor agregado.

Sin perjuicio de lo señalado, el quinto párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV establece que no se perderá el derecho a crédito fiscal cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto se hubiere efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que establezca el Reglamento, reconociéndose a continuación que la SUNAT podrá regular mediante Resolución de Superintendencia otros mecanismos de verificación para la validez del pago.

En tal sentido, el crédito fiscal consignado en comprobantes de pago no fidedignos, falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios no será desconocido si el pago de la operación se realiza con cheque. Así, la legislación ha previsto un mecanismo de protección al crédito fiscal legítimamente adquirido que sin embargo, adolece de limitaciones por encontrarse restringido al cheque<sup>3</sup> como único medio de pago aceptable.

---

<sup>3</sup> En nuestra opinión, también deberían recogerse legalmente otros medios de pago que implican igual certeza respecto de la cancelación de la operación como por ejemplo, los

No obstante, cabe señalar que la Administración Tributaria ha interpretado equivocadamente que el Reglamento de la Ley del IGV la faculta a desconocer el crédito fiscal, aún cuando el pago de la operación se haya realizado con cheque, cuando el comprobante de pago es presumiblemente falso debido a que se ha utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente, en la medida que atribuye a este supuesto la actuación dolosa del transferente y el adquirente para simular operaciones, procediendo a aplicar el artículo 44 de la Ley del IGV.

En ese sentido, aún cuando el quinto párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV establece claramente que no se perderá el derecho al crédito fiscal cuando el pago del total de la operación se efectúe con cheque, la Administración aplicando el último párrafo del numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento desconoce dicho derecho y vulnera el principio de legalidad en base a la aplicación de una norma de inferior jerarquía.

De lo expuesto, fluye que nuestra legislación ha introducido determinadas tareas mínimas que todo contribuyente debe efectuar al adquirir un bien o servicio, con el objetivo de proteger su derecho al crédito fiscal.

En efecto, la Administración Tributaria parte de la premisa de un contribuyente “diligente” que debe verificar la idoneidad jurídica de su proveedor, a fin de evitar el desconocimiento del crédito fiscal originado en las operaciones comerciales que realiza regularmente. De este modo, se trasladan al contribuyente costos propios de la Administración, aumentando sus costos de cumplimiento y comprometiendo, inclusive, el propio derecho al crédito fiscal, en aras de contrarrestar la evasión tributaria.

En ese sentido, aún cuando nos parezcan loables los esfuerzos por combatir la evasión, ello no justifica la adopción de medidas que vulneren los derechos de los contribuyentes, como es el caso del desconocimiento del derecho al crédito fiscal por actos o hechos que competen únicamente al emisor del comprobante o a terceros. Este criterio ha sido recogido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como veremos más adelante. Sin embargo, la aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV por parte de la Administración Tributaria puede generar serios problemas a la hora de calificar las operaciones como no reales, como analizaremos en el siguiente punto.

---

pagos realizados mediante tarjetas de crédito y débito y las transferencias electrónicas bancarias que se llevan a cabo a través del Banco Central de Reserva.

### **EL CASO DEL ARTICULO 44 DE LA LEY DEL IGV: OPERACIONES NO REALES**

Como se ha manifestado, el derecho al crédito fiscal y a su ejercicio se originan, siempre y cuando exista una operación de la cual surja éste y se cumpla, además, con los requisitos sustanciales y formales señalados en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV, respectivamente.

Ahora bien, el artículo 44 de la Ley del IGV establece que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión, agregando a continuación que el que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

De esta manera, el legislador ha establecido que el contribuyente que reciba el comprobante de pago que pretende sustentar una operación que no existió, y que por ende no surtió efectos, no tendrá derecho al crédito fiscal. Esta es una consecuencia para el supuesto adquirente, similar a la que resultaría de la aplicación del artículo 18 de la Ley del IGV, que sólo otorga derecho al crédito fiscal originado en una adquisición real.

Más aún, dicha norma no se limita a desconocer el crédito fiscal al adquirente, sino que además busca evitar conductas contrarias a derecho mediante la aplicación de una sanción económica al emisor del comprobante de pago que no corresponda a una operación real, consistente en la obligación de pagar el impuesto que se hubiese consignado en dicho comprobante. Por ello, consideramos que la verdadera finalidad del artículo 44 de la Ley es la imposición de una sanción al transferente.<sup>4</sup>

Ahora bien, como toda norma, el artículo 44 contiene en su estructura un supuesto de hecho al que le corresponde una consecuencia jurídica determinada. Así, el supuesto de hecho será la comprobación de una situación fáctica dada (operación no real) de la cual se desprenderá el desconocimiento del crédito fiscal para el adquirente y el pago del impuesto por parte del transferente.

---

<sup>4</sup> El Tribunal Fiscal en la RTF 3294-2-2002 de 21 de junio de 2002, que constituye un precedente de observancia obligatoria, ha establecido que el artículo 44 *"regula el caso en que habiéndose emitido el comprobante de pago éste no corresponda a una operación real, sancionándose al transferente con el pago del impuesto, y desconociéndose al adquirente el derecho al crédito fiscal"*

No obstante, dicha norma no establece qué se entiende por operación no real. Por ello, la Administración Tributaria ha interpretado que cuando se presentan simples incumplimientos de aspectos formales procede el desconocimiento del crédito fiscal, al amparo de lo establecido en el artículo 44 de la Ley del IGV. Como hemos visto, esto es antitécnico dado que el incumplimiento de requisitos formales sólo debe limitar razonablemente el ejercicio del derecho al crédito fiscal mas no debe originar el desconocimiento del derecho en sí.

En nuestra opinión, la comprobación de la realidad de una operación va mucho más allá de la mera verificación del cumplimiento de requisitos sustanciales y formales. Esto es, requiere de la constatación de la ocurrencia de hechos o actos a través de los medios probatorios pertinentes.

## V. **EL CONCEPTO DE OPERACION NO REAL**

Definir el concepto de operación no real podría devenir en un ejercicio ocioso toda vez que el concepto de realidad es inherente al sentido común. Esta es quizás la razón por la que nuestra legislación no recoge una definición de operación no real, probablemente por considerarse que se trata de un concepto evidente.

Con arreglo al diccionario,<sup>5</sup> real significa “*Que tiene existencia verdadera y efectiva.*” Sin perjuicio de ello, la ausencia de una definición técnica a veces puede generar problemas, más aún cuando el concepto de operación no real en términos jurídicos puede abarcar una serie de situaciones.

Este punto es extremadamente importante dada la grave consecuencia generada por el hecho que la Administración Tributaria califique a una operación como no real. Por ende, para el desconocimiento del crédito fiscal no es suficiente la presunción de la inexistencia de una operación válidamente ejecutada por la aplicación de indicios o elementos probatorios indirectos.

En efecto, cabe señalar que sendos pronunciamientos del Tribunal Fiscal han recogido este criterio, reconociendo la nulidad de los reparos de la Administración en los que no se haya demostrado de manera contundente la inexistencia de las operaciones que se pretende calificar como no reales, salvaguardando así el derecho al crédito fiscal legítimamente adquirido por el contribuyente, como veremos más adelante en el punto VII.

---

<sup>5</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, 2001, Pág. 1293.

En todo caso, resulta claro que el artículo 44 de la Ley del IGV no recoge una norma de carácter presuntivo. De este modo, queda descartado que el referido artículo regule el caso de operaciones que se presumen no reales, sino que, por el contrario, apunta a aquellas operaciones cuya inexistencia haya quedado plenamente acreditada mediante el uso de los medios probatorios que admite el Código Tributario.

Asimismo, dado que la inexistencia de una operación es asimilada jurídicamente con la figura de la simulación, resulta pertinente revisar dicha institución a efectos de determinar si el artículo 44 de la Ley puede ser aplicado en los casos de simulación relativa y/o absoluta.

## **VI. LA FIGURA DE LA SIMULACION EN EL AMBITO FISCAL**

La figura de la simulación, si bien suele ubicarse dentro del ámbito del Derecho Civil puede ser utilizada dentro del campo del Derecho Tributario como un vehículo para la evasión impositiva. La simulación implica un acuerdo o convenio entre dos o más partes con la intención de provocar una impresión errónea sobre los verdaderos efectos de un determinado negocio jurídico, pudiendo encontrarse dirigida a ocultar la inexistencia del mismo (simulación absoluta) o la existencia de un negocio de naturaleza distinta (simulación relativa).

De lo antes mencionado se desprende que las notas características de la simulación son tres: (a) la intención de provocar una falsa impresión sobre los verdaderos efectos del negocio celebrado; (b) una discordancia intencional entre lo declarado y la voluntad de los intervinientes; y (c) un acuerdo o convenio entre los participantes de la simulación.

Ahora bien, la doctrina reconoce dos formas en las que se puede manifestar la figura de la simulación, que repasamos brevemente a continuación.

### **I. Simulación absoluta**

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 embar-

go, sí debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la situación real.

## **2. Simulación Relativa**

También llamada disimulación, en la simulación relativa confluye un negocio estructuralmente correcto, que es el negocio aparente, con otro negocio jurídico que sí 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.

De lo expuesto queda por determinar si el artículo 44 de la Ley incluye los supuestos de simulación relativa y/o absoluta. En nuestra opinión dicho dispositivo 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 el impuesto. Un ejemplo de ello será la venta o tráfico de facturas de operaciones que no se han llevado a cabo y que pretenden ser sustentadas con dichos comprobantes. No cabe duda que el emisor de dicho comprobante estará obligado al pago del IGV mientras que el adquirente no tendrá derecho al crédito fiscal; sin perjuicio de las consecuencias penales que esta situación origine.

Sin embargo, en el caso de la simulación relativa, existen dos actos: un acto real que se mantiene oculto y otro aparente, ficticio, que es precisamente el acto simulado. En ese sentido, la Administración Tributaria podría invocar la aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título preliminar del Código Tributario y proceder a recalificar la operación en cuestión, desconociendo así los efectos tributarios del acto aparente para aplicar los efectos fiscales correspondientes al acto real que se mantuvo oculto.

Un ejemplo de esta situación se presenta cuando un contrato de arrendamiento con cláusula de opción de compra, es recalificado por la Administración Tributaria como un contrato de compraventa. En este caso, el arrendador/vendedor habría diferido su débito fiscal en la medida que el IGV se aplica, tratándose de compraventa de bienes muebles, sobre el íntegro del valor de venta del bien, mientras que en el caso de servicios se aplica sobre la retri-

bución de cada cuota.

Al respecto, cabe preguntarse qué sucede con el crédito fiscal utilizado por el adquirente originado en cada cuota del arrendamiento. Una interpretación inadecuada del artículo 44 de la Ley podría llevar a sostener que el acto simulado es la operación de arrendamiento y, por ende, al ser el arrendamiento una operación no real, correspondería que se desconozca el crédito fiscal originado en dicha operación derivando en el desconocimiento del crédito fiscal efectivamente pagado por el adquirente en cada cuota del supuesto arrendamiento.<sup>6</sup>

Aún cuando no es el tema central del presente artículo, consideramos que en dicho caso, el IGV pagado en cada cuota del arrendamiento debería imputarse al IGV correspondiente a la operación recalificada como venta, o de lo contrario, solicitarse su devolución como pago indebido, toda vez que en este caso si existe una operación real que corresponde a la compraventa del bien en cuestión.

## **VII. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE LOS TEMAS EXPUESTOS**

Como hemos señalado, la Administración ha venido desconociendo el derecho de los contribuyentes al crédito fiscal tomando en cuenta mayormente aspectos que en esencia son formales, tal y como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre el tema.

En efecto, los supuestos que hemos señalado cuando nos hemos referido al concepto de comprobante de pago falso, (emisor que no está inscrito en el RUC, domicilio fiscal distinto al del emisor, etc.) o situaciones en las que como producto de cruces de información el proveedor sea no habido o no haya cumplido con sus obligaciones tributarias han sido motivos suficientes para que la Administración Tributaria cuestione la existencia de la operación que origina el crédito fiscal del adquirente, y aplique el artículo 44 de la Ley del IGV.

---

<sup>6</sup> Al respecto, en la RTF 372-2-2000 se confirma la recalificación de un contrato de arrendamiento con opción de compra por uno de compraventa. En este caso, el Tribunal sostuvo que el vendedor debía pagar el IGV correspondiente al momento de celebración de la compraventa. Sin embargo, omite pronunciarse sobre el IGV pagado en las cuotas del arrendamiento.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal no ha amparado este tipo de interpretación, exigiendo que la comprobación de la existencia real y efectiva de la operación prevalezca sobre presunciones o formalidades, rescatando así el derecho legítimo al crédito fiscal que no podría verse afectado si no se demuestra que la operación que lo sustenta no existe.

Ahora bien, la carga probatoria resulta el tema principal al momento de calificar si en efecto estamos frente a operaciones no reales. En ese sentido, se observa en reiterados pronunciamientos del Tribunal que las supuestas pruebas presentadas por la Administración Tributaria para determinar que la operación es inexistente no han sido suficientes, ordenándose que vuelva a verificar si las operaciones contenidas en las facturas reparadas son reales en base a pruebas concretas que fehacientemente acrediten dicha situación.

En efecto, la RTF 576-3-97 del 24 de junio de 1997 ha establecido lo siguiente:

*“Que al respecto, debe señalarse que de acuerdo a los papeles de trabajo de fiscalización, la Administración Tributaria no ha verificado si las facturas reparadas no corresponden a una operación real, no bastando para ello que el número de Registro Único del Contribuyente (RUC) que figura en el comprobante de pago no haya pasado la prueba del módulo 11 y que la Administración Tributaria afirme que tanto los proveedores de la contribuyente como las imprentas que aparecen en las facturas observadas no se encuentren en los archivos de la Administración Tributaria”*

Asimismo, la RTF N°894-I-96 del 09 de julio de 1996 ha señalado lo siguiente:

*“Que respecto de las facturas reparadas cuyo número de Libreta Tributaria no es válido a criterio de la Administración, cabe señalar que los referidos Reglamentos de Comprobantes de Pago exigían como requisito la impresión del número de RUC o de Libreta Tributaria, sin especificar que el mismo debía ser comprobado por el adquirente del bien o servicio para determinar la validez de dicho comprobante de pago;*

*Que es necesario que la Administración verifique si las operaciones contenidas en las facturas cuestionadas corresponden a operaciones reales de compra de melaza y servicios conexos efectuados por la recurrente.”*

Como se aprecia en las resoluciones anteriores, estamos frente a un típico caso de comprobante de pago falso en el que el RUC del proveedor no aparecía registrado en los registros de la Administración. Sin embargo, el Tribunal establece acertadamente que no basta que el número de RUC no corresponda a un contribuyente inscrito en los referidos registros, sino que la Administración debe verificar si efectivamente la operación sustentada mediante los comprobantes de pago fue o no real.

Por su parte, la RTF N° 086-5-98 del 10 de febrero de 1998, señala que:

*“(...)la Administración no ha acreditado que se haya producido el supuesto previsto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes mencionado, referido a la emisión de comprobantes de pago que no corresponden a operaciones reales, en cuyo caso el que recibía el documento no tenía derecho a crédito fiscal, siendo por el contrario que la Administración, en el caso de autos, ha constatado que las facturas reparadas consignan los números con que Cadex S.A. y Joyas Mollicentro S.A. se encuentran inscritas en el Registro Único de Contribuyentes.*

*Que en consecuencia procede levantar los reparos al crédito fiscal que se sustentan en la falta de fehaciencia de las adquisiciones efectuadas a Cadex S.A. y Joyas Mollicentro S.A.”*

Similar criterio recoge la RTF N° 118-1-97 del 10 de enero de 1997 ante un caso en el que la Administración Tributaria pretendió desconocer la existencia de un contrato de locación de servicios, al señalar lo siguiente:

*“De otro lado, no corresponde a la recurrente acreditar ante la Administración que los servicios que recibió por los conceptos antes expuestos fueron prestados efectivamente y en su totalidad por Servicios y Derivados S.A., en todo caso, dada la existencia de un contrato, sería la propia Administración Tributaria quien llevaría la carga de la prueba en ese sentido, toda vez que el segundo párrafo del artículo 1361° del Código Civil señala que se presume que la declaración expresada en los contratos responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla.*

*En consecuencia, dado que la Administración no acredita fehacientemente que el servicio no existió o que no fue prestado por*

*Servicios y Derivados S.A., no es de aplicación el desconocimiento del crédito fiscal, por lo que procede levantar dicho reparo.”*

El criterio que recoge la resolución anterior es relevante debido a que establece la pauta en cuanto a la carga de la prueba en los casos que se invoque la aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV. No basta que se presuma que la operación es no real porque se detectaron incumplimientos de aspectos formales vinculados a los comprobantes de pago emitidos por el proveedor, sino que se debe acreditar fehacientemente que la operación no fue llevada a cabo, y que únicamente luego de ser esto probado, corresponderá que el adquirente no utilice el crédito fiscal consignado en el comprobante de pago.

De igual manera, la RTF N°1987-4-2002 de 12 de abril de 2002 ordena que la Administración vuelva a verificar las facturas reparadas y determine si los comprobantes de pago corresponden efectivamente a operaciones no reales.

Asimismo, la RTF N° 3720-3-2002 de 12 de julio de 2002 ha establecido que:

*“(…) el hecho que la Administración señale que el contribuyente no fue habido, por cuanto no fue ubicado en el domicilio del buscado, y por tanto no se pudo llevar a cabo el cruce de información, no implica automáticamente que la operación no sea real, por lo que no habiendo la Administración Tributaria acreditado que el comprobante reparado sea un comprobante de pago falso, ni tampoco que la operación de compra contenida en el mismo sea inexistente, procede que esta instancia levante el presente reparo; debiendo, en consecuencia, revocarse en este extremo la apelada.”*

Es de señalar que también existen ciertos casos que demuestran que usualmente la Administración Tributaria, para calificar la operación del adquirente como no real, considera como prueba plena el incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor del recurrente, o más grave aún, hechos o manifestaciones de terceros ajenos a la operación entre el adquirente y el proveedor.

Al respecto, resulta ilustrativo el criterio esbozado en la RTF N° 3294-2-2002 del 07 de julio de 2002 que estableció que:

*“En el caso de autos, la Administración si bien ha sustentado la resolución apelada en el Artículo 44º de la Ley del IGV, ha tomado en cuenta hechos de terceros a través de la cadena de co-*

*mercionalización y también ha considerado la existencia de otros elementos que califica como indicios y que si bien son relevantes, en principio cabría entender que se los atribuye al recurrente al amparo del último párrafo del Artículo 11º del Decreto Supremo Nº 014-99-EF, toda vez que en el pronunciamiento de la Administración no se desarrolla en forma clara y con la amplitud requerida cómo es que las adquisiciones en el marco del Artículo 44º de la Ley del IGV, no corresponden a operaciones reales.”*

Se desprende de la resolución citada que el Tribunal Fiscal no puede concluir que las operaciones de la recurrente no corresponden a operaciones reales debido a que las pruebas aportadas por la Administración Tributaria corresponden a hechos de terceros y a ciertos indicios que no acreditan suficientemente que las operaciones fueron no reales en el marco del artículo 44 de la Ley del IGV, corroborando además la exclusión de presunciones cuando se trata de la aplicación de dicha norma.

De los distintos pronunciamientos que hemos revisado, fluye que el Tribunal Fiscal ha venido reconociendo que “(...) en virtud del principio de conservación jurídica de los actos, mientras no se pruebe su apariencia mantiene la verdad de su tenor.”<sup>7</sup> En consecuencia, para que la calificación de una operación como no real proceda, ésta debe estar probada, no estando admitidas aquellas interpretaciones en las que se presume que la operación pudo no ser real.

Por ello, consideramos que el Tribunal Fiscal viene respetando el derecho al crédito fiscal del contribuyente en aquellos casos en los que la Administración cuestiona la realidad de operaciones mediante la aplicación de presunciones basadas en elementos formales que no desvirtúan la existencia de las mismas. De ésta manera se respeta el principio de conservación jurídica del acto hasta que la Administración Tributaria demuestre fehacientemente lo contrario, esto es, que el acto no existe.

En ese sentido, si la Administración Tributaria no llega a demostrar que efectivamente la operación es inexistente, la misma deberá reputarse como real y aplicarse las consecuencias correspondientes.

Por otro lado, y sin perjuicio de lo señalado, existen otros pronunciamientos del Tribunal que si bien no desvirtúan que, en principio, corresponde a la Administración Tributaria probar las operaciones que califica como no reales,

---

<sup>7</sup> ROSEMBUJ, Tulio: *La evasión y la elusión fiscal en la Ley*, Madrid, 1996, Pág. 25.

ello no enerva que pueda inferirse la inexistencia de la operación por la falta de otros elementos que coadyuvan a acreditar la realidad de la misma.

Esto se aprecia en la RTF N° 01047-5-2002 del 27 de febrero del 2002, en la que el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente:

*“Que de lo hasta aquí expuesto surge que la Administración efectuó reparos a la recurrente y por tanto emitió las resoluciones de determinación por el hecho de que no halló a sus proveedores en sus domicilios fiscales señalados o porque detectó que estos habían incumplido con sus obligaciones tributarias:*

*Que sin embargo, considerando que si bien tales hechos constituían indicios pero no bastaban para sustentar que las operaciones objetadas no eran tales, la Administración llevó a cabo nuevas comprobaciones, sobre cuya base determinó que los reparos debían mantenerse por tratarse de operaciones no reales;*

*Que se solicitó a la recurrente sustentase la cancelación en efectivo o en cheque de las facturas de compra, mostrase el contrato de prestación de los servicios que se relacionasen con las facturas antes mencionadas, acreditase con documentación comercial y contable a qué empresas se prestó el servicio de aduana relacionado con los servicios aludidos y que se encontraban en las facturas antes indicadas y exhibiese las facturas mediante las cuales solicitó el reembolso de dichos gastos a sus clientes.”*

Esta resolución es importante debido a que el Tribunal recoge un criterio de razonabilidad respecto a la información mínima que cualquier contribuyente diligente conserva sobre sus negocios y que si bien es documentación de índole comercial, en caso de cuestionarse la realidad de las operaciones sirve a efectos de sustentarse que la operación reparada se llevó a cabo con el proveedor que figura en el comprobante de pago.

En efecto, la Administración solicitó al contribuyente que sustente y acredite con documentación comercial y contable la realización de las operaciones reparadas, concluyendo el Tribunal:

*“Que como resultado del requerimiento se tuvo que la contribuyente no cumplió con presentar lo solicitado dentro del plazo concedido, no obstante, posteriormente, presentó un escrito en el*

*que indicó que no se requería de contratos formales y que la única documentación que acreditaba la existencia de la operación era la factura y su respectiva anotación en los libros y registros de contabilidad, así como las declaraciones juradas presentadas.*

*Que en este caso, resulta aplicable el criterio establecido en el punto anterior en el sentido que por la naturaleza del servicio prestado, la recurrente debía contar con documentos que permitiesen confirmar la realización de las operaciones, siendo razonable lo solicitado por la SUNAT”*

De manera similar resulta el pronunciamiento que recoge la RTF N° 462-3-2001 del 20 de abril de 2001, estableciendo el Tribunal Fiscal que:

*“(…)dado que se acreditó que los domicilios de los proveedores, así como sus establecimientos no existen, que los RUC no son válidos y que la recurrente no probó el pago de las facturas de compra reparadas, al amparo del artículo 44 de la ley del IGV se mantiene el reparo al crédito fiscal”*

En esta resolución el Tribunal sostiene que además de confirmarse que los domicilios de los proveedores consignados en los comprobantes de pago presentados por la recurrente no existen así como tampoco el RUC de los mismos, ambos supuestos de comprobante de pago falso, el contribuyente tampoco probó la cancelación de las facturas que consignaban las operaciones cuestionadas. Por ende, al no contar con elementos suficientes de prueba que acrediten la realización de las operaciones correspondía la aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV.

Asimismo, la RTF N° 2037-I-2002 del 17 de abril de 2002 señala lo siguiente:

*“Que de autos se aprecia que si bien para demostrar la no fehaciencia de una operación resulta insuficiente que la Administración no haya podido ubicar al emisor de la factura que la sustenta debido a que dicho domicilio consignado en el referido comprobante de pago no existe, es impreciso o dicho emisor se mudó, sin embargo en el presente caso la recurrente no ha acreditado con documento alguno la realización de las operaciones a que se refieren las facturas otorgadas por (...), pese a los requerimientos cursado, en consecuencia al no resultar probado en autos que las indicadas facturas respaldan operaciones*

*reales, procede mantener el reparo formulado en las mismas.*

Por lo expuesto, se infiere que también corresponde al contribuyente presentar información y documentos que si bien no tienen una naturaleza estrictamente tributaria, sin embargo, coadyuvan a corroborar que en efecto se trata de operaciones que acontecen en la realidad y que, por ende, el crédito fiscal contenido en el comprobante de pago que las sustenta es válido.

De esta manera, la no presentación de información y documentos por parte de los contribuyentes en respuesta a los requerimientos de la Administración Tributaria durante la etapa de fiscalización, o durante el procedimiento contencioso tributario pueden conllevar a que el Tribunal Fiscal verifique la inexistencia de la operación que se pretende reputar como real.

### **VIII. CONCLUSIONES**

1. Los requisitos formales destinados a facilitar la labor de fiscalización no pueden determinar la pérdida del derecho al crédito fiscal y alterar la técnica del valor agregado, sino únicamente limitar razonablemente el ejercicio de dicho derecho. Estos requisitos deben tener el carácter de subsanables y su incumplimiento sólo debe generar la aplicación de sanciones.
2. El Reglamento del IGV al desarrollar el concepto de comprobantes de pago no fidedignos y comprobantes de pago falsos incluye diferentes supuestos vinculados a obligaciones del transferente que además de vulnerar el principio de legalidad, por no estar contenidas en la Ley del IGV sino en el Reglamento, afectan el derecho al crédito fiscal del adquirente, no obstante que la operación se haya realizado efectivamente.
3. Antes de verificar los requisitos sustanciales y formales de los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV, debe comprobarse que la operación que origina el crédito fiscal efectivamente sucedió. La existencia de la operación es el presupuesto básico para la aplicación de un impuesto al valor agregado, toda vez que este grava transacciones con contenido económico reales.
4. La verdadera finalidad del artículo 44 de la Ley del IGV es la imposición de una sanción al supuesto transferente que participa en una operación inexistente. En ese sentido, no se limita a desconocer el crédito fiscal al adquirente, sino que además busca evitar conductas contrarias a derecho mediante la aplicación de una sanción económica al emisor del comprobante de pago, obligán-

- dolo a pagar el impuesto consignado en dicho comprobante.
5. Para calificar una operación como no real al amparo del artículo 44 de la Ley del IGV, ésta debe ser probada fehacientemente por la Administración Tributaria, no bastando para ello la mera verificación de la falta de cumplimiento de requisitos formales o la aplicación de presunciones o hechos de terceros.
  6. El supuesto de hecho del artículo 44 de la Ley del IGV no es aplicable a operaciones presuntamente no reales. Por el contrario, dada la relevancia de las consecuencias que su aplicación implica, es indispensable que la operación inexistente sea probada fehacientemente con los medios probatorios que recoge el Código Tributario, no admitiéndose la calificación de una operación como no real de manera presunta.
  7. El artículo 44º 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 el impuesto.
  8. La carga de la prueba para calificar una operación como no real corresponde a la Administración Tributaria, no estando admitidos indicios basados en errores formales del comprobante de pago, o hechos de terceros ajenos al adquirente. No obstante, los contribuyentes deben ser capaces de acreditar con documentación fehaciente y pertinente que la operación se llevó a cabo efectivamente. De lo contrario, podría desconocerse la existencia de la operación.

Lima, Febrero de 2003