

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**  
**ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE CONTABILIDAD**



**TESIS**

**“OPERACIONES NO REALES ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL  
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”.**

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:  
**CONTADOR PÚBLICO**

PRESENTADO POR LA BACHILLER:  
**CAROLAY SHARON CUEVA RIOS**

ASESOR:  
**Dr. LENNIN RODRÍGUEZ CASTILLO**

CAJAMARCA – PERÚ

**2023**



UNIDAD DE INVESTIGACIÓN  
**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA**  
Norte de la Universidad Peruana  
Fundada por Ley 14015 del 13 de febrero de 1962  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, CONTABLES  
Y ADMINISTRATIVAS**  
UNIDAD DE INVESTIGACIÓN



*"Año de La Unidad, la Paz y el Desarrollo"*

El Director de la Unidad de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas Contables y Administrativas de la Universidad Nacional de Cajamarca- UI-FCECA-UNC- Dr. JUAN JOSÉ JULIO VERA ABANTO, emite el siguiente:

**CERTIFICADO DE ORIGINALIDAD DE TESIS**

CARRERA PROFESIONAL	Contabilidad
DOCUMENTO EVALUADO	Tesis de Pregrado.
AUTOR	Bach: Carolay Sharon Cueva Ríos
TÍTULO	<b>"OPERACIONES NO REALES ARTICULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS"</b>
DOCENTE EVALUADOR	Dr. Lennin Rodríguez Castillo
PORCENTAJE DE SIMILITUD	8%

**Nota:**

La evaluación ha sido realizada por el docente asesor de la tesis mencionada, aplicando el software anti plagio Original – URKUND, en cumplimiento de la Directiva N.º 001-2020-VRI-UNC y Guía de aplicación de esta, aprobado por Resolución de Consejo de Facultad N.º 035-2021-F-CECA-UNC, evaluación a la que me remito en caso necesario.

**CONCLUSIÓN:** La tesis antes indicada, cumple con el **REQUISITO DE ORIGINALIDAD** correspondiente, de acuerdo con las normas antes señaladas.

**OBSERVACIONES:** Ninguna.

Cajamarca, 21 de julio del 2023



CC. Archivo



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**  
**ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE CONTABILIDAD**



**TESIS**

**“OPERACIONES NO REALES ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL  
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”.**

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

**CONTADOR PÚBLICO**

PRESENTADO POR LA BACHILLER:

**CAROLAY SHARON CUEVA RIOS**

ASESOR:

**Dr. LENNIN RODRÍGUEZ CASTILLO**

CAJAMARCA – PERÚ

**2023**

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**  
**Escuela Académico Profesional de Contabilidad**

**APROBACIÓN DE LA TESIS**

El asesor y los miembros del jurado evaluador designados según Resolución de Consejo de Facultad N° 296-2023-F-CECA-UNC aprueban la tesis desarrollada por la Bachiller CUEVA RIOS CAROLAY SHARON denominada: “OPERACIONES NO REALES ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”.

---

M. Cs. CPC. Daniel Seclen Contreras  
Presidente

---

Dr. CPC. Roberto Arturo Granados Cruz  
Secretario

---

Dr. CPC Norberto Barboza Calderón  
Vocal

---

Dr. CPC. Lennin Rodríguez Castillo  
Asesor

## **DEDICATORIA**

*A mis amados papitos María y Segundo, por haberme criado como una hija más, velando siempre por mi bienestar y formación integral, siendo mi apoyo en todo momento para cumplir cada una de mis metas trazadas, a mis padres Marleni y Marco quienes me guían por la senda del bien e inculcarme buenos valores, y a mis tíos paternos a los cuales seguí los pasos, siendo un gran ejemplo a lo largo de toda mi vida. Este trabajo de investigación dedicado con mucho afecto a todos ellos.*

*Carolay Sharon Cueva Rios*

## AGRADECIMIENTO

*A Dios, por darme las fuerzas y la sabiduría para salir adelante y cumplir cada una de mis metas trazadas.*

*A mi asesor Dr. Lennin Rodríguez Castillo, por apoyarme y brindarme la oportunidad de recurrir a sus conocimientos para desarrollarme profesionalmente en la elaboración del presente trabajo de investigación.*

*A mi amada Mamita María Incil, por ser mi apoyo incondicional, inculcándome valores e impulsándome a ser una persona de bien y a cumplir mis metas.*

*A mis mejores amigas del colegio, por ser un soporte emocional para el logro de mis sueños y anhelos, estando conmigo incondicionalmente.*

*A mis mejores amigos de la universidad, por haber sido mis guías en la carrera universitaria, siendo mi soporte académico, brindándonos mutuamente el apoyo que necesitábamos.*

*Carolay Sharon Cueva Rios*

## ÍNDICE DE CONTENIDO

DEDICATORIA .....	vi
AGRADECIMIENTO .....	vii
ÍNDICE DE CONTENIDO .....	viii
ÍNDICE DE TABLAS .....	xi
RESUMEN .....	xii
ABSTRACT.....	xiii
INTRODUCCIÓN .....	xiv
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN .....	16
1.1    Descripción de la Realidad Problemática.....	16
1.2    Formulación del Problema.....	18
1.2.1  Pregunta General.....	18
1.2.2  Preguntas Específicas.....	18
1.3    Objetivos.....	18
1.3.1  Objetivos Generales .....	18
1.3.2  Objetivos Específicos.....	18
1.4    Justificación de la Investigación.....	19
1.5    Limitaciones de la Investigación.....	19
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO .....	20
2.1    Antecedentes de la investigación: Internacionales, Nacionales y Regionales.	20
2.1.1  Antecedentes Internacionales.....	20
2.1.2  Antecedentes Nacionales.....	22
2.1.3  Antecedentes Regionales.....	25
2.2    Base Legal .....	26



2.3	Bases Teóricas .....	27
2.3.1	Operaciones no reales.....	27
2.4	Definición de Términos Básicos.....	32
CAPÍTULO III. HIPÓTESIS Y VARIABLES .....		34
3.1	Formulación de Hipótesis .....	34
3.2	Identificación de Variables .....	34
CAPÍTULO IV. MARCO METODOLÓGICO.....		35
4.1	Enfoque y Métodos de la Investigación .....	35
4.1.1	Enfoques de la Investigación.....	35
4.1.2	Métodos de la Investigación.....	35
4.2	Nivel o Alcance de Investigación .....	36
4.3	Diseño de la Investigación.....	36
4.4	Población y Muestra .....	36
4.5	Unidad de Análisis.....	36
4.6	Operacionalización de las Variables.....	37
4.7	Técnica e Instrumento de recolección de datos. ....	38
4.7.1	Técnica de Recolección de datos técnica observación.....	38
4.7.2	Instrumento de Recolección de Datos .....	38
4.8	Técnicas para el procesamiento y análisis de la información.....	38
CAPITULO V. ANÁLISIS Y DISCUSIÓN .....		39
5.1.	Análisis Normativo.....	39
5.2.	Medios Probatorios.....	43
5.3.	Carga de la Prueba.....	44
5.4.	Resoluciones del tribunal fiscal respecto a las operaciones no reales.....	49

CONCLUSIONES .....	60
RECOMENDACIONES.....	61
REFERENCIAS.....	62
ANEXOS .....	67

**ÍNDICE DE TABLAS**

Tabla 1 Operacionalización de variables .....	37
Tabla 2 Matriz de Consistencia Metodológica .....	67

## RESUMEN

La presente investigación titulada: “Operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, se realizó con el objetivo de analizar las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias para ver el tratamiento del artículo 44 de la Ley del IGV. Se utilizó el tipo de investigación analítica, de nivel descriptivo y de diseño no experimental transversal, los métodos utilizados fueron deductivo, explicativo y analítico-sintético; para recolectar los datos se utilizó la técnica de análisis documental y de instrumento fichas de investigación documental. Los resultados concluyeron que: (a) Las operaciones no reales, en la práctica nos lleva a generar muchas suposiciones respecto al tratamiento del artículo 44 de la LIGV, ya que depende del fiscalizador y no de alguna normativa donde este estipulado minuciosamente como debería de ser el tratamiento, conllevando a falta de exactitud por parte de la administración tributaria como intérprete de la norma. (b) Las operaciones no reales descritas en el artículo 44 de la LIGV en la mayor parte tiene efecto en el desconocimiento al crédito fiscal por parte de SUNAT hacia el adquirente del comprobante de pago, teniendo que apelar ante el Tribunal Fiscal. (c) La SUNAT es la encargada de solicitar en base a su criterio y análisis de la norma tributaria, los requerimientos iniciales en la fiscalización, que al final serán los criterios de mínimo probatorio a considerar por el Tribunal Fiscal, Por otro lado el Tribunal Fiscal tiene como criterio para resolver que se ha infringido en el artículo 44 inciso a) o b) de la LIGV, sus antecedentes en anteriores resoluciones, siendo a veces un poco contradictorios, causando incertidumbre tributaria al contribuyente, el cual terminara no teniendo claro respecto al crédito fiscal que le correspondería utilizar.

**Palabras claves:** Operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Resoluciones del Tribunal Fiscal.

## ABSTRACT

The present investigation entitled: “Non-real operations, article 44 of the General Sales Tax Law”, was carried out with the objective of analyzing the Resolutions of the Tax Court and tax regulations to see the treatment of article 44 of the VAT Law. The type of analytical research was used, with a descriptive level and a cross-sectional non-experimental design, the methods used were deductive, explanatory and analytical-synthetic; To collect the data, the documentary analysis technique and documentary research sheets instrument were used. The results concluded that: (a) Non-real operations, in practice, lead us to generate many assumptions regarding the treatment of article 44 of the LIGV, since it depends on the inspector and not on any regulations where it is carefully stipulated as it should be. the treatment, leading to a lack of accuracy on the part of the tax administration as an interpreter of the standard. (b) The non-real operations described in article 44 of the LIGV mostly have the effect of ignoring the tax credit by SUNAT towards the purchaser of the payment receipt, having to appeal to the Tax Court. (c) The SUNAT is in charge of requesting, based on its criteria and analysis of the tax law, the initial requirements in the audit, which in the end will be the minimum evidentiary criteria to be considered by the Tax Court. On the other hand, the Court the Prosecutor's criterion for resolving that article 44, paragraph a) or b) of the LIGV has been violated is its antecedents in previous resolutions, sometimes being a bit contradictory, causing tax uncertainty for the taxpayer, who will end up not being clear about the tax credit that you should use.

**Keywords:** Non-real operations, article 44 of the General Sales Tax Law, Resolutions of the Tax Court.

## INTRODUCCIÓN

El problema que se presenta en la actualidad, es que no se encuentra definido como es el tratamiento de una operación no real; siendo el Tribunal Fiscal quien establece que una operación es no real o no fehaciente, si algunas de las partes o el objeto de la transacción no existen, dentro de las causas se presentan: (a) Los medios probatorios no se encuentran definidos normativamente, (b) Los medios probatorios son impuestos a juicio de la administración tributaria; además (c) No se determinar a quién le corresponde la carga de la prueba. Teniendo las siguientes consecuencias: (a) El desconocimiento del crédito fiscal ya que no existe una acreditación de la adquisición del bien y/o servicio; (b) Inseguridad jurídica de los contribuyentes, porque bajo la jurisprudencia dichas adquisiciones que si fueron verídicos resultaran siendo determinadas como operaciones no reales, y (c) Delito Tributario que conlleva a multas, sanciones y consecuencias penales.

En este sentido, la presente investigación tuvo como propósito realizar un análisis de las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias para ver el tratamiento del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; la metodología aplicada fue tipo de investigación aplicada, de nivel descriptivo y de diseño no experimental transversal, los métodos utilizados fueron deductivo, explicativo y analítico-sintético; además para recolectar los datos se utilizó la técnica de análisis documental e instrumento fichas de investigación documental.

La investigación está estructurada en los siguientes capítulos:

**Capítulo I:** El planteamiento de la investigación, en el cual comprende la identificación del problema, formulación del problema (general y específicos), objetivos (general y específicos), así como la justificación (teórica, práctica, académica) y limitaciones de la investigación.

**Capítulo II:** El Marco Teórico, en el cual comprende los antecedentes de la investigación, bases

teóricas y conceptuales, y la definición de términos básicos.

**Capítulo III:** Hipótesis y Variables, el cual comprende la hipótesis, las variables y Operacionalización de las variables.

**Capítulo IV:** Marco Metodológico, el cual comprende el tipo, nivel y diseño de investigación; la población, muestra, unidad de observación, los métodos, técnicas, instrumentos de recolección de datos y las técnicas para el procesamiento de la información, análisis, interpretación y discusión de resultados.

**Capítulo V:** Análisis y Discusión, el cual comprende análisis, interpretación y discusión de resultados.

Finalmente desarrolla las conclusiones, recomendaciones, referencias bibliográficas, y anexos (matriz de consistencia metodológica, instrumento para la obtención de datos).

## **CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.1 Descripción de la Realidad Problemática**

A nivel mundial, existe una problemática entorno al fraude del Impuesto al Valor Agregado (IVA), siendo generada por las obligaciones tributarias que no se hacen de manera efectiva, las sociedades que compiten en el mercado con precios menos reducidos que la competencia, las modalidades que inciden en el IVA de declaración parcial o total y declaración falseada; así mismo, del incremento ficticio del IVA soportado es decir de facturas falsas lo que significa la disminución del valor a pagar que se lleva a cabo por el contribuyente, por otra parte las operaciones intracomunitarias, siendo encontradas de dos formas: el fraude básico, donde se da en una operación interior y el Fraude carrusel que se hace mediante la simulación entre bienes y estados miembros de la transmisión de facturas falsas, en tanto los regímenes especiales son sectores empresariales que se encuentran en gran cantidad el fraude IVA tanto en España como en la Unión Europea, donde ofertan productos de elevado precio y calidad con márgenes reducidos. (Pérez, 2019)

En Latinoamérica, se presenta el problema de evasión tributaria, siendo uno de los principales obstáculos que afectan las finanzas públicas de los países de la región, existiendo sistemas inadecuados totalmente regresivos, al igual que elusión de impuestos, estimándose pérdidas de recaudación del 27% al 65% del IVA, sugiriendo diversas medidas para lograr una tributación con crecimiento inclusivo, entre las cuales se destacan reformas tributarias, en las capacidades de las Administraciones Tributarias y esfuerzos para mejorar los acuerdos de intercambios de información, entre otras medidas. (Gomez-Sabaini & Moran, 2016)

En el Perú, se menciona que uno de los temas que genera muchas contingencias al contribuyente, es la figura tributaria denominada Operaciones no reales en el Impuesto General a



las Ventas (IGV). El asunto se agudiza más en la medida que la Administración Tributaria no tipifica de manera adecuada la figura antes mencionada, considerando que existen dos modalidades, previstas en el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV) y consecuentemente, la forma en que cada una de las modalidades se debe abordar, a efectos de cumplir rigurosamente, con las exigencias dispuestas en las normas legales vigentes. (Editorial Economía y Finanzas S.R.L, s.f.)

El problema que se presenta en la actualidad, es que no se encuentra definido como es el tratamiento de una operación no real; siendo el Tribunal Fiscal quien establece que una operación es no real o no fehaciente, si algunas de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Dentro de las múltiples causas que origina el problema se presentan: (a) Los medios probatorios no se encuentran definidos normativamente, (b) Los medios probatorios son impuestos a juicio de la administración tributaria; además (c) No se determinar a quién le corresponde la carga de la prueba.

De continuar con el problema se presentará: (a) El desconocimiento del crédito fiscal ya que no existe una acreditación de la adquisición del bien y/o servicio; (b) Inseguridad jurídica de los contribuyentes, porque bajo la jurisprudencia dichas adquisiciones que, si fueron verídicos resultarán siendo determinadas como operaciones no reales, y (c) Delito Tributario que conlleva a multas, sanciones y consecuencias penales.

Se pretende mediante la investigación realizar un análisis de las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias para ver el tratamiento del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

## **1.2 Formulación del Problema**

### ***1.2.1 Pregunta General***

¿Cuál es el tratamiento de las operaciones no reales según el análisis de las normas tributarias y las Resoluciones del Tribunal Fiscal?

### ***1.2.2 Preguntas Específicas***

- a) ¿Cuáles son los efectos que tiene las operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias?
- b) ¿Qué criterios aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento de operaciones no reales del inciso a) del artículo 44 de la LIGV?
- c) ¿Qué criterios aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento de operaciones no reales del inciso b) del artículo 44 de la LIGV?

## **1.3 Objetivos**

### ***1.3.1 Objetivos Generales***

Analizar las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias para ver el tratamiento del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

### ***1.3.2 Objetivos Específicos***

- a) Identificar los efectos que tienen las operaciones no reales artículo 44 de la ley del Impuesto General a las ventas, de acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias.
- b) Identificar los criterios que aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento del inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas

- c) Identificar los criterios que aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento del inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

## **1.4 Justificación de la Investigación**

### ***1.4.1 Justificación Teórica***

En el aspecto teórico, se justifica por el análisis que se realizará al contenido conceptual y proveerá una visión crítica de las tendencias actuales de las operaciones no reales, en las diversas resoluciones del tribunal fiscal.

### ***1.4.2 Justificación Practica***

La investigación se justifica ya que contribuirá a que los responsables prevengan a los deudores tributarios a que ejerzan de manera adecuada su defensa ante fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria, evitando la pérdida del crédito fiscal, además de sanciones y multas.

### ***1.4.3 Justificación Académica***

El desarrollo de esta investigación aportará antecedentes, metodología y conocimiento, para la realización de futuras investigaciones; teniendo en consideración que nos permitirá adquirir un conocimiento más profundo del tratamiento de las Operaciones no reales de acuerdo con la Ley del Impuesto General a las Ventas.

## **1.5 Limitaciones de la Investigación**

En la presente investigación no se presenta limitaciones en cuanto a bibliografía y acceso a la normativa tributaria vigente.

## CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

### 2.1 Antecedentes de la investigación: Internacionales, Nacionales y Regionales

#### 2.1.1 *Antecedentes Internacionales*

Según, Encarnación y otros (2018) en su investigación titulada “ Los Comprobantes y las Operaciones Inexistentes del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación”, tuvo como objetivo principal exponer las consecuencias de la adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, mediante el análisis literal del procedimiento previsto en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, se utilizó un diseño de investigación descriptivo, enfoque cualitativo, no teniendo población ni muestra, porque es un análisis de la norma, para la recolección de información se empleó la técnica de análisis documental. Concluyendo que, solo a través del ejercicio de las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá determinar las contribuciones, créditos fiscales o comprobar la comisión de delitos fiscales correspondientes al uso indebido de comprobantes fiscales emitidos por empresas que facturan operaciones simuladas, por lo tanto, la finalidad del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, es que la autoridad de a conocer a los contribuyentes la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, para que tengan oportunidad de desvirtuarla, además, faculta a la autoridad para publicar un listado definitivo de los contribuyentes que no logren desvirtuar dicha presunción, para que los terceros que hayan utilizado estos documentos puedan tener una deducción o acreditación, donde demuestren que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron el servicio o corregir su situación fiscal.

Según, Andrade (2007) en su trabajo de investigación titulado: “ La carga de la prueba en las facturas falsas: ¿Es del servicio de impuestos internos o del contribuyente?”, tuvo como objetivo principal, determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en materia de facturas falsas, tanto en la etapa de fiscalización como en el posterior reclamo tributario, la metodología de la investigación que se utilizó fue la analítica, ya que se analizó la normativa constitucional, las leyes tributario-procesales, las circulares del servicio, además la doctrina sobre el tema de la carga de la prueba en general y sobre las facturas falsas en particular, teniendo como conclusiones: (a) la falsedad que se puede presentar en una factura puede ser de dos tipos, material si se han adulterado los elementos físicos o la materialidad de la factura; o ideológica, si la materialidad del documento no está alterada sino que las operaciones que da cuenta el documento son mentirosas o inexistentes. (b) En su ordenamiento jurídico-tributario no existe un juez independiente e imparcial que cautele sus intereses, además no se respetan los principios de igualdad de las partes litigantes y el de bilateralidad de la audiencia. Esto último tiene incidencia en la carga de la prueba, ya que se trata de nociones íntimamente relacionadas con una distribución equitativa y no unilateral del peso probatorio, y en el caso que estuviesen efectivamente garantizadas, permitirían salvaguardar al contribuyente. (c) El hecho que el Servicio al momento de impugnar una factura falsa deba fundamentar las razones de su rechazo, si implica un cambio de criterio respecto a la carga de la prueba, ya que al fundamentar su impugnación deja a un lado la pasividad probatoria que tuvo en la etapa de fiscalización para asumir un rol más activo, rol que implica acompañar con antecedentes suficientes la objeción al crédito fiscal de un contribuyente en razón del carácter falso de alguna de sus facturas. Solamente después de

conocer las impugnaciones concretas del ente fiscalizador, le vuelve a corresponder al contribuyente probar la veracidad de sus facturas, ya que este último deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del servicio en el reclamo tributario.

### ***2.1.2 Antecedentes Nacionales***

Según, Bustinza (2019) en su tesis titulada: “Luces y sombras en la fiscalización de operaciones no reales: ¿Sobre quién recae la carga de la prueba? Análisis de la jurisprudencia del Tribunal fiscal”, tuvo por objetivo sintetizar los criterios o lineamientos que el Tribunal Fiscal establece sobre quién recae la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales en LIGV. En la investigación se llevó a cabo una metodología analítica, porque se analizó requerimientos de SUNAT y resoluciones del tribunal fiscal, concluyendo que: (a) Uno de los principales obstáculos en la acreditación de una operación atribuida como no real, es la limitación en la presentación de pruebas, puesto que el Código Tributario restringe la actuación de medios probatorios a documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver. Inclusive hay jurisprudencia como las RTF 14895,10-2004, 06368,1-2003, 167784, 10-2012 que aceptan una valoración conjunta y apreciación razonada de conformidad con los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil con las limitaciones establecidas en el Código Tributario. (b) En la fiscalización de operaciones no reales, debe tenerse en cuenta la teoría de las cargas probatorias dinámicas, puesto que de acuerdo a esta teoría la carga de la prueba recae sobre ambas partes: el sujeto fiscalizado (contribuyente) y la Administración Tributaria (fiscalizador), especialmente sobre aquél que se encuentre en mejores condiciones de producirla. Esta teoría estaría vinculada a las acciones complementarias, como los cruces

de información, que la Administración Tributaria realiza con la finalidad de probar la inexistencia de las operaciones del contribuyente; sin embargo, como se expuso en la investigación de acuerdo a la jurisprudencia analizada, realizar cruces de información no son de obligatoriedad para la Administración Tributaria con la finalidad de probar la inexistencia de una operación. (c) A través de la jurisprudencia ordinaria del Tribunal Fiscal se establecen criterios recurrentes respecto a la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales, que deben servir como elementos de predictibilidad y certeza en la resolución de casos vinculados a operaciones no reales.

Según, Aguilar (2016) en su tesis titulada: “La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44<sup>a</sup> de la Ley del IGV”, tuvo por objetivo general el estudio de las reglas referentes a la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización, y los problemas asociados a este tema, todo ello dentro del marco legal y constitucional de nuestro país. La metodología aplicada es analítica ya que se realizó un análisis exhaustivo de los principios, las normas legales que rigen la carga de la prueba, tales como el Código Tributario y de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Posterior a ello se realizó el análisis a fondo la Ley del IGV y su Reglamento en lo relacionado a la configuración de operaciones no reales. Concluyendo lo siguiente: (a) Existe falta de precisión en el artículo 44<sup>o</sup> de la Ley del IGV referido a las operaciones no reales, puesto que su aplicación refleja una amplia discrecionalidad atribuida a la Administración Tributaria, la cual aplica criterios diferentes en la configuración de operaciones no reales, siendo este mismo problema en los criterios diferentes y hasta contradictorios que adoptan las salas del Tribunal Fiscal. (b) En el caso de operaciones no reales, la SUNAT se rige por el principio inquisitivo

para llegar a la verdad material. Por su parte, el administrado debe colaborar con este fin, pero la Administración no puede solicitar documentos que el contribuyente no está obligado a llevar o respecto de los cuales no se ha determinado su preexistencia. (c) En el caso de operaciones no reales el desconocimiento del crédito fiscal muchas veces recae en el contribuyente que formaliza una cadena económica informal (en los casos de productos agrícolas, chatarras, materiales de construcción, entre otros). Es decir que se castiga al contribuyente formal y no se ataca el problema de la informalidad.

Según, Angulo (2015) en su investigación titulada: “ Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, tuvo como objetivo analizar esta modalidad de evasión tributaria y su regulación en nuestra vigente Ley del Impuesto General a las Ventas, en concreto lo dispuesto por su artículo 44, así como las diversas disposiciones reglamentarias vinculadas a este artículo y algunos pronunciamientos relevantes del Tribunal Fiscal, utilizó como metodología, el análisis de las diversas normas relacionadas con el artículo 44, donde realizó un análisis documental, llegando a las siguientes conclusiones: (a) Las operaciones no reales, de conformidad con el artículo 44 de la LIGV, regulan dos supuestos distintos, aunque relacionados entre sí, el primero cuando el objeto materia de venta es inexistente (operaciones no reales absolutas) y el segundo cuando el vendedor y/o comprador no han participado de la operación en cuestión (operaciones no reales relativas). (b) El primer párrafo del artículo 44 de la LIGV, que obliga al falso transferente o vendedor, en el marco de una operación no real, al pago de un “impuesto” pese a que no ha existido ningún hecho que manifieste su capacidad contributiva, transgrede el principio de no confiscatoriedad del artículo 74 de nuestra Constitución Política. (c) Al no existir en nuestra legislación tributaria una



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

### ***2.1.3 Antecedentes Regionales***

Según, Rojas (2019) en su investigación titulada: “Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal”, tuvo por objetivo determinar de qué manera las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el crédito fiscal. Para ello se presenta un desarrollo analítico del tema que ha sido complementado con la doctrina nacional y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se trató de una investigación jurídica con diseño no experimental, ya que describió el procedimiento, además utilizó un método descriptivo, analítico, explicativo; utilizó como técnica el análisis documental, donde realizó el análisis de la doctrina, las normas tributarias y resoluciones del Tribunal Fiscal, y finalmente como instrumento, fichas de investigación documental, concluyendo que: (a) Las operaciones no reales con simulación relativa descritas en el inc. b) del artículo 44° de la Ley del IGV en la mayoría de los casos originan el desconocimiento del crédito fiscal al adquirente por parte de la Administración Tributaria, convirtiéndose así en una sanción confiscatoria, porque el adquirente actúo de buena fe, confía en que el responsable de la emisión del comprobante de pago cumple con las formalidades que la ley estipula, no cuenta con que este no es el verdadero transferente del bien o servicio, pues en esta situación, en realidad la operación si se llevó a cabo, es real, por lo tanto consideramos injusto que por los errores del responsable de la emisión del Comprobante de pago, se desconozca el crédito fiscal a quien no debería alcanzar la responsabilidad por

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

## **2.2 Base Legal**

### ***2.2.1 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas***

Mencionado en el artículo 44 primer y segundo párrafo, el cual fue aprobado por el Decreto Supremo 055-99-EF y normas modificatorias

### ***2.2.2 Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas***

Mencionado en el artículo 15 del Reglamento LIGV (2005), aprobado mediante Decreto Supremo 29-94-EF.

### ***2.2.3 Código Tributario***

El Texto Unico Ordenado del Código Tributario (1999), en su artículo 178.

## **2.3 Bases Teóricas**

### **2.3.1 Operaciones no reales**

#### **2.3.1.1 Características de las operaciones no reales.**

**2.3.1.1.1 Existencia del bien o servicio.** Las leyes establecen que un comprobante de pago y el hecho de registrarlo en el registro de compras, no nos da la existencia del bien y/o servicio, teniendo que cumplir los requisitos formales y sustanciales establecidos en la LIGV.

**2.3.1.1.2 Acreditación de operaciones no reales.** Solo existe una posibilidad para la acreditación de las operaciones no reales, la cual está establecida en la Ley del IGV, estando referida a la segunda situación, para lo cual la Ley señala que en el caso que el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Por ello, deberá cumplir con lo estipulado en el reglamento de la Ley del IGV, el cual señala que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:

- i.** Se utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6.
- ii.** Los bienes adquiridos o 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.

Para sustentar el crédito fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento de LIGV (2005), y segundo párrafo del artículo 3 de la Ley N. ° 29215 (2008), el contribuyente deberá utilizar los siguientes medios de pago: transferencia de fondos, cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”. “no a la orden” u otro equivalente, u Orden de pago. Teniendo que cumplir los siguientes requisitos:

**i. Transferencia de fondos.**

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

**ii. Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente,**

a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N.º 29623.

b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque. Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.

c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.

d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.

e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

**iii. Orden de pago.**

a) Debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la

factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.

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

**2.3.1.2 Efectos de las operaciones no reales.** La norma establece consecuencias tanto para el responsable de la emisión del comprobante de pago, así como para el supuesto adquirente o usuario de la operación no real.

**2.3.1.2.1 Para la emisión del comprobante.** 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.

**2.3.1.2.2 Para el receptor del comprobante.** 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 (Sunat, s.f.).

### **2.3.1.3 Sanción Tributaria.**

**2.3.1.3.1 Desconocimiento del crédito fiscal.** La administración tributaria en sus procesos de fiscalización, mayormente desconoce el crédito fiscal al contribuyente por no tener los medios de pago, estipulados en la (Ley N°28194 para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, 2007), modificada mediante Decreto Legislativo N°1529, donde nos menciona que: “El monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de dos mil soles (S/2,000) o quinientos dólares americanos (US\$ 500), también el artículo 5 de la misma ley dispone que los medios de pago.

**2.3.1.3.2 Medios probatorios.** “Los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustenten el derecho correspondan a operaciones reales” (Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas, 2002, págs. 3-4).

### **2.3.1.4 Operaciones no reales inciso a) del artículo 44 de la LIGV.**

**2.3.1.4.1 Simulación Absoluta.** La primera situación contemplada en la norma está relacionada con la figura de simulación absoluta, se dice que es una simulación absoluta, “cuando las partes realizan un acto fingido que no corresponde a ningún acto real, las partes no modifican la situación existente” (Vasquez, 2018, págs. 947-956).

Por lo tanto, una operación no real es aquel acuerdo, negociación o

contrato que no tiene existencia objetiva, ya sea porque los bienes utilizados en la transacción no existen, o porque la prestación de servicio nunca se dio.

### **2.3.1.5 Operaciones no reales inciso b) del artículo 44 de la LIGV**

**2.3.1.5.1 Simulación relativa.** Una simulación es relativa en el evento en que los contratantes tengan como objeto o propósito el ocultar con la falsa declaración un acuerdo genuinamente concluido, pero disfrazada ante terceros, ya sea en cuanto a su naturaleza, sus condiciones particulares o respecto de la identidad de partes. (Ambito Juridico, 2023)

## **2.4 Definición de Términos Básicos**

### **2.4.1 Existencia del bien o servicio**

Se relaciona a la objetividad de la operación que se realizó, la adquisición del bien o la prestación del servicio.

### **2.4.2 Acreditación de una operación**

Una operación se acredita mediante la utilización de comprobantes de pago, el cruce de información, demostrando los medios probatorios para que se haya efectuado la compra y/o venta del bien o la prestación del servicio.

### **2.4.3 Emisor del comprobante**

El emisor del comprobante es la persona encargada de generar el comprobante al momento de realizar la venta de un bien o la prestación de un servicio.

### **2.4.4 Receptor del comprobante**

Es para quién fue emitido el comprobante, siendo el que adquiere la adquisición del bien o la prestación del servicio.



#### ***2.4.5 Desconocimiento del crédito fiscal***

Se refiere a la pérdida de dicho derecho, por la compra de facturas para disminuir el Impuesto General a las Ventas.

#### ***2.4.6 Medios Probatorios***

Son documentos que acreditan la veracidad o falsedad en un proceso judicial o administrativo.

#### ***2.4.7 Inciso a) del artículo 44 de la LIGV***

A pesar de la emisión de un documento de pago u orden de débito, el Impuesto sobre las ventas mencionado en el mismo es inexistente, lo que permite probar que los bienes, el uso de servicios, o el contrato de construcción nunca se llevó a cabo, es decir, el evento fiscal, que incluye la ocurrencia del IGV, nunca fue realizado.

#### ***2.4.8 Simulación absoluta***

Es una figura considerada ilícita, donde se acuerda simular una operación que en realidad no existe.

#### ***2.4.9 Inciso b) del artículo 44 de la LIGV***

Aquella donde el emisor del comprobante o nota de débito no completó realmente la transacción, porque utilizó su nombre y documentos para simular la transacción.

#### ***2.4.10 Simulación relativa***

Es un acto que se utiliza para ocultar otro acto que está pactado a través de un acuerdo de simulación por ambas partes.

## **CAPÍTULO III. HIPÓTESIS Y VARIABLES**

### **3.1 Formulación de Hipótesis**

La presente investigación es cualitativa y solo cuenta con una variable, por lo que no cuenta con hipótesis ya que no habría una relación de causa-efecto, y no se hizo suposiciones previas.

### **3.2 Identificación de Variables**

**3.2.1. Variable 1:** Operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

## CAPÍTULO IV. MARCO METODOLÓGICO

### 4.1 Enfoque y Métodos de la Investigación

#### 4.1.1 *Enfoques de la Investigación*

El Enfoque Cualitativo, hace referencia a la naturaleza, carácter y propiedades de los fenómenos, en el cual el investigador comienza el proceso examinando hechos en sí y revisando los estudios previos, a fin de generar una teoría que sea consistente con lo que se está observado. (Hernandez-Sampieri & Mendoza, 2018, pág. 7).

#### 4.1.2 *Métodos de la Investigación*

##### 4.1.2.1 **Método Deductivo.**

Este método de razonamiento consiste en partir de conclusiones generales para obtener explicaciones particulares. Es decir, se inicia con el análisis de los postulados, teorías, teoremas, leyes, y principios de aplicación universal y de comprobada validez, para aplicarlos a soluciones o hechos particulares (Bernal, 2016, pág. 71).

##### 4.1.2.2 **Método Explicativo.**

Este método se basa en principios y su desarrollo, dichos principios pueden tomarse de la propia ciencia como verdades, aceptándose sin demostración o como verdades demostradas. (Bernal, 2016, pág. 71).

##### 4.1.2.3. **Método Analítico – Sintético.**

Estudia los hechos al descomponer el objeto de estudio en cada una de sus partes para estudiarlas en forma individual (análisis). Luego se integran esas partes para estudiarlas de manera holística e integral (síntesis) (Bernal, 2016, pág. 72).

## **4.2 Nivel o Alcance de Investigación**

Los estudios descriptivos pretenden especificar las propiedades, características y perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis (Hernandez-Sampieri & Mendoza, 2018, pág. 108) .

## **4.3 Diseño de la Investigación**

Se considera el Diseño No Experimental Transversal, pues en este diseño no hay estímulos o condiciones experimentales a las que se sometan las variables de estudio, los sujetos del estudio son estudiados en su contexto natural sin alterar ninguna situación, así mismo, no se manipulan las variables de estudio y Transversal porque recoge los datos en un solo momento y solo una vez, es como tomar una foto o una radiografía para luego describirlas en la investigación, pueden tener alcances exploratorios, descriptivos y correlaciones (Arias, 2020, pág. 46) .

## **4.4 Población y Muestra**

No cuenta con población ni muestra.

## **4.5 Unidad de Análisis.**

La unidad de análisis es un tipo de referente empírico que el investigador utiliza para obtener los datos.

Para la presente investigación, la conformó cada una de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, Ley del IGV y Reglamento del IGV.

#### 4.6 Operacionalización de las Variables

**Tabla 1**

*Operacionalización de variables*

Variable	Definición conceptual	Definición operacional	Dimensiones	Indicadores
Operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las ventas	Son los comprobantes de pago o nota de debido, donde el emisor que figura en dicho comprobante no ha realizado la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simularla. (Ley del Impuesto General a las Ventas, 1999).	La variable se va medir mediante un análisis documental.	Características de las operaciones no reales	Existencia del bien o servicio
				Acreditación de operaciones no reales
			Efectos de las Operaciones no reales	Para el responsable de la emisión del comprobante
				Para el receptor del comprobante
			Sanción tributaria	Desconocimiento del crédito fiscal
				Medios probatorios
			Operaciones no reales inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a Las ventas	Inciso a) del artículo 44 de la LIGV
				Simulación absoluta
			Operaciones no reales inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a Las ventas	Inciso b) del artículo 44 de la LIGV
				Simulación relativa

#### **4.7 Técnica e Instrumento de recolección de datos.**

##### ***4.7.1 Técnica de Recolección de datos técnica observación***

Las técnicas de investigación cuantitativa, como por ejemplo el análisis de documentos y contenido, son las herramientas y el procedimiento disponible para los investigadores, los cuales les permiten obtener datos y guiar el camino de la recolección de datos (Arias, 2020, pág. 54).

En la presente investigación se utilizó la técnica de análisis documental.

##### ***4.7.2 Instrumento de Recolección de Datos***

El instrumento que se utilizó para la recolección de datos fue fichas de investigación documental.

#### **4.8 Técnicas para el procesamiento y análisis de la información.**

El procesamiento de la información se realizó mediante el análisis de contenido descriptivo, para analizar, interpretar y discutir los resultados para obtener las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

## CAPITULO V. ANÁLISIS Y DISCUSIÓN

### 5.1. Análisis Normativo

#### *5.1.1. Análisis del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas*

Tal como se describió anteriormente el artículo 44 de la LIGV, hace referencia a aquella situación en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción. Al respecto cabe mencionar que la normativa del IGV no define con claridad que se debe entender como operación no real, para ello recurriremos al Diccionario de la Lengua española el cual define el termino real como “que tiene existencia objetiva”. (Real Academia Española, 2022).

Existe dos tipos de operaciones no reales, de acuerdo al inciso a y b del artículo mencionado.

##### *5.1.1.1. Inciso a) del artículo 44 de la LIGV*

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

Aquí se evidencio que el primer inciso nos habla sobre una simulación absoluta, contenida en el Código Civil artículo 190, el cual menciona que una simulación absoluta aparenta celebrara un acto jurídico cuando no existe realmente la voluntad para celebrarlo. Por lo que se deduce que no se ha

producido ninguna transferencia del bien o servicio. Por lo que es indiscutible cuestionar el desconocimiento del crédito fiscal por parte de SUNAT, pues en esta situación hallaremos a los frecuentes escenarios de compra-venta de facturas falsas, en los cuales el vendedor a cambio del comprobante que va a emitir recibe una retribución monetaria y la otra parte utiliza el crédito fiscal que por ley no le correspondería, llegando así a una operación no real de simulación absoluta, además de caer en delito tributario de acuerdo a la Ley Penal Tributaria, artículo 1 del Decreto Legislativo 813, la cual establece que cae en delito aquel: que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o parte los tributos que establecen las leyes. Teniendo como consecuencia, la pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días - multa.

Comprendiendo que nos encontraríamos frente a un caso de conducta fraudulenta, ya que se tuvo la intención de dejar de pagar impuestos.

#### ***5.1.1.2. Inciso b) del artículo 44 de la LIGV***

Es Aquella en que la operación gravada existe, pero quien figura como emisor en el comprobante de pago o nota de débito no es quien ha realizado la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular que él realizó dicha operación. Respecto a estas operaciones en el artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (2005), señala que son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la



operación mediante la cual se ha transferido los bienes o prestado los servicios o ejecutándose los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

En este supuesto se da a entender que, si existe una transferencia de bienes o prestación de servicios, pero el sujeto que figura como emisor del comprobante, no es quien ha realizado la operación y por el contrario una tercera persona ha empleado ilegalmente su nombre a fin de aparentar que el contribuyente que figura en el comprobante ha realizado la operación.

Para tener una mejor comprensión se presentó el siguiente ejemplo:

*El contribuyente ABC S.A.C. se dedica a la elaboración de restaurantes. Esta empresa ingresó facturas por compras de balones de gas realizadas al contribuyente XYZ EIRL, sin embargo, de acuerdo con la documentación de XYZ EIRL, este no realizó dichas ventas; sino que estas habrían sido realizadas por un proveedor diferente que no entregó los comprobantes de pago.*

En este caso, se observa que las operaciones existen, pero se verificó que no fueron realizadas con el contribuyente, sino que fueron realizados con un sujeto distinto al emisor de los comprobantes, que empleó su nombre y documento para simular la operación.

Es verídico que en este caso la norma reconoce la transferencia de bienes o prestación de servicios, con la objeción de quien emitió el comprobante, no es quien en verdad hizo la operación, sino que se presentó una suplantación de la identidad.

En conclusión, estas operaciones son consideradas como no reales de acuerdo a lo previsto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y tienen como consecuencia la pérdida del crédito fiscal por las compras anteriormente mencionadas y la evaluación de la comisión de delito tributario, debido a que el contribuyente simuló la existencia de hechos para gozar de crédito fiscal por operaciones no reales con la finalidad de disminuir el impuesto por pagar.

Encontrando la siguiente característica para identificar en que supuesto nos encontramos, si el bien o servicio no existe estamos hablando del inciso a) y si el bien o servicios si existe, entonces se trata de operaciones no reales establecidas en el inciso b) del artículo 44 de la LIGV.

#### ***5.1.1.3. Informe 079-2010 SUNAT/2B0000.***

Uno de los mecanismos de convalidación del crédito fiscal, establecido en el numeral 2.3.2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV, es la cancelación de la operación, por medio de cheques con la cláusula “no negociables” u otro semejante, entre otros, señalando también que, como sustento del crédito fiscal, el total del valor escrito en el comprobante de pago deberá ser cancelado, en un solo cheque, incluyendo el total facturado, según lo que se indique. Sin embargo, mediante Informe 079-2010 SUNAT/2B0000 (2010), se mencionó que, en relación con el requisito que el monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo impuestos y monto percibido de corresponder, cabe indicar que, sin perjuicio de los otros requisitos, este se cumple si el cheque es emitido por un monto mayor, correspondiente a

otras facturas. En efecto, de acuerdo a lo establecido en la mencionada ley, el cheque debe contener el monto total que corresponde a la operación no real, pero dicha norma no prohíbe que el referido medio de pago pueda contener un monto mayor que corresponda a otras facturas u operaciones.

Concluyendo que, si un contribuyente realiza el pago de más de una factura con un solo cheque “no negociable”, cumple con el requisito establecido en el literal c) del acápite ii) del numeral 2.3.2. del artículo 6 del Reglamento de la LIGV, tomando este informe como antecedente para no caer en sanción tributaria y poder utilizarla a favor del contribuyente que se encuentre en ese caso.

## **5.2. Medios Probatorios**

Para la determinación de una operación no real, la SUNAT, tiene que tener en cuenta toda la documentación presentada por el contribuyente, y así poder realizar los cruces de información respectivos, con la finalidad de demostrar la hipótesis de falsedad de la compra del bien o adquisición del servicio. Utilizando con pertinencia lo estipulado en el artículo 44 inciso a) y b) de la LIGV.

Por parte del Tribunal Fiscal, ha determinado que, para demostrar la realidad de las operaciones, se debe tomar en cuenta todos los medios de prueba en conjunta forma, manifestando lo siguiente:

El principio de verdad material, según el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todos los medios probatorios necesarios autorizados por la ley, aun cuando no hayan sido propuestos por los administrados o hayan acordado eximirse de

ellos. (RTF N° 1134-1-2010).

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

Logrando deducir que la legislación tributaria vigente, no permite que el contribuyente pueda demostrar su operación con pruebas distintas a las mencionadas, durante el procedimiento contencioso tributario, esto no incluye al proceso de fiscalización ya que en el sí se puede presentar toda la documentación que se tiene a su alcance.

Se puede visualizar que los medios probatorios forman una herramienta muy importante, para la sustentación de la existencia de la operación no real por parte de SUNAT.

### **5.3. Carga de la Prueba**

Para comprender como se aplica la carga de la prueba en una fiscalización de operaciones no reales se debe entender la diferencia entre Carga y obligación, diferenciándose en las consecuencias derivadas de la omisión de un determinado acto.

En la obligación tenemos un interés ajeno, teniendo consecuencias de sanciones y en la carga se tiene un interés propio, por lo que no tiene una consecuencia de sanción más bien el individuo no logra alcanzar sus propios intereses.

Por lo cual concluimos que la obligación va para el contribuyente y la carga de la prueba para Administración Tributaria.

Al igual que con los medios probatorios, en nuestra legislación Tributaria, no se ha establecido si será en el contribuyente o en la Administración Tributaria en quien recaerá la

obligación de acreditar la veracidad de una operación. Sin embargo, al respecto si existe pronunciamiento del Tribunal fiscal, el cual a través de diversa jurisprudencia ha manifestado que:

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

De los criterios estipulados por el Tribunal Fiscal, se deduce que la carga de la prueba viene a ser una actividad participada en la que intervienen la Administración Tributaria, como el contribuyente, por lo que cada uno cuenta con obligaciones propias. Mientras que el contribuyente presentará los medios probatorios que tenga a la mano para poder determinar la veracidad de la operación, la Administración tiene la obligación de desvirtuarla fehacientemente. Esto en base a la posición que ocupa, ya que cuenta con mejores instrumentos de verificación.

### ***5.3.1. Para el Contribuyente.***

En la legislación tributaria vigente, no se encuentra alguna referencia directa a la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización, pero tenemos en el artículo 87 del Código Tributario, menciona que:

- a. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo, deberá portarlos cuando

las normas legales así lo establezcan.

- b. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de micro formas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.
- c. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.
- d. Sustentar la posesión de los bienes, mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión, cuando la Administración Tributaria lo requiera.

El Tribunal Fiscal, también ha indicado que, considerando que la administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho

señala a operaciones reales. (RTF N° 2791-5-2010)

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

De acuerdo a lo mencionado por el Tribunal Fiscal, no es suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro de compras y/o ventas, para la sustentación del derecho al crédito fiscal, dicha exigencia del nivel mínimo probatorio no se encuentra regulada en ninguna norma con rango de ley, por lo que, el contribuyente solo colaborará con SUNAT, no pudiéndose convertir en una regla general aplicable a todos los casos suscitados.

Concluyendo así que, para poder ejercer el derecho al crédito fiscal debemos cumplir los requisitos sustanciales de acuerdo a la Ley, además de así asumir la carga de la prueba, teniendo los requisitos necesarios para poder sustentar la veracidad de las operaciones ante una fiscalización.

De tal modo, podemos corroborar lo señalado por Aguilar (2016) al concluir que, en una fiscalización, el contribuyente tiene el deber de “soportar” y no el deber de “aportar” ni de “probar” porque no estamos en un procedimiento contencioso donde se vaya a emitir el pronunciamiento de un juez tributario.

### **5.3.2. Para la Administración tributaria.**

La carga de la prueba que recae sobre la SUNAT, se menciona en el artículo 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo, sosteniendo que:

Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los

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

El Tribunal Fiscal, menciona que, la Administración, para observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberán investigar todas las circunstancias del caso actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada. (RTF N° 05732-1-2005), luego indico que, es posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión (RTF N° 7098-10-2014).

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



A manera de comparación diremos que confirmamos lo concluido por Andrade (2007), al decir que, la simulación debe acreditarla quien la alega, principio que influye en la carga de la prueba, recayendo sobre él.

#### **5.4. Resoluciones del tribunal fiscal respecto a las operaciones no reales**

**5.4.1. RTF 6607-3-2002.** con fecha 15/11/2002, sala 3, número de expediente del Tribunal Fiscal 2001005461, procedencia Piura, la cual nos argumenta lo siguiente:

Respecto a los comprobantes de pago emitidos por contribuyente supuestamente calificados como no habido, es porque la SUNAT no quiere buscarlos. Respecto a los comprobantes que tienen un RUC falso y que pertenecería a otro contribuyente, es porque se está frente a casos de personas proveedoras de servicios de inconducta tributaria que configura delito tributario, que con sus hechos vienen haciendo daño, a cualquier otro deudor tributario.

Se deja sin efecto los reparos a los comprobantes de compras por: proveedor dado de baja, proveedor no habido y comprobante de pago no autorizado efectuado en los meses de enero a mayo de 2000. Señala que existe un reparo por un comprobante de pago con RUC falso, emitido por una empresa de transporte, indicando que ese ruc no le correspondería, por lo que se trataría de un comprobante falso, no otorgando derecho al crédito fiscal.

Respecto a la factura con RUC falso, el reparo corresponde a la Factura N<sup>o</sup> 001-000776 de fecha 28-01-2000, girada por la empresa de Transporte Willy Lily y Asociados S.R.L, por servicio de transporte, consignado el IGV por el monto de S/ 425.20, la administración tributaria observó que el número de ruc en la factura, no le

correspondería al número asignado al contribuyente.

Según el artículo 19 de la ley del Impuesto General a las Ventas, nos indica que no nos daría derecho al crédito fiscal, ya que es un comprobante de pago no fidedigno, no cumpliendo con los requisitos legales o reglamentarios, pero no se pierde dicho derecho cuando el pago total de la operación se realice mediante cheque, como lo menciona el artículo 6 del reglamento de comprobantes de pago.

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

**5.4.2. RTF 3618-1-2007.** con fecha 20/04/2007, sala 1, intendencia Lima, número de expediente del Tribunal Fiscal 2006002884, nos menciona:

En el proceso de fiscalización la administración tributaria, en merito a la documentación presentada, al cruce de información que se realizó y documentación obtenida de terceros se observó compras de (repuestos, partes, piezas y accesorios relacionados a la pesca) y servicios (reparación, cambio de piezas, limpieza, mantenimiento y pintado) sustentando en comprobantes emitidos por los diversos proveedores, por corresponder a operaciones no reales, así como el débito fiscal del mes de mayo del 2004, al verificarse diferencias entre lo anotado en el registro de ventas y lo declarado por el mencionado periodo, además que los proveedores no demostraron la realización de estas ventas, y no hubo comprobantes de pago de por medio.

Se indica que la Administración no ha valorado determinadas pruebas, por considerar que no era pertinente su actuación, por lo que considerando que la evaluación de dichas pruebas debe realizarse en forma conjunta, con las otras pruebas analizadas por la Administración, procede que dicha entidad emita nuevo pronunciamiento. Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo al crédito fiscal por comprobantes falsos al respaldar una operación inexistente. Se indica que, de los cruces de información efectuados por la Administración, se tiene que los citados proveedores no aportaron documentación suficiente que sustentase la realización de tales operaciones. Asimismo, se indica que la recurrente no ha aportado documentación sustitutoria suficiente que acredite la efectiva realización de las adquisiciones de bienes y servicios a sus proveedores, no obstante, que la Administración le solicitó la acreditación de dichas operaciones.

Podemos ver que la Administración Tributaria determina los medios probatorios para identificar una operación no real, basándose solo en algunas, lo cual procede a desconocer el crédito fiscal sin tener en cuenta la existencia y circulación de los bienes, entre otros, pero a lo cual el Tribunal Fiscal apela indicándole que revise todas las pruebas que se tienen.

Esto refleja la existencia de una contrariedad, haciendo más difícil la identificación de operaciones no reales dando cabida a vacíos legales, que pueden ser aprovechados de mala fe.

**5.4.3. RTF 1008-3-2020.** con fecha 24/01/2020, sala 3, intendencia Lima, número de expediente del Tribunal Fiscal 2019013600, nos menciona:

En el proceso de fiscalización, la administración sostiene que el recurrente no acreditó fehacientemente las operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados por lo que el reparo efectuado por operaciones no reales, de conformidad con el inciso a) del artículo 44 de la LIGV, se encuentra arreglado a ley, así como las multas que se sustenten en dicho reparo.

Resolviendo que se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra resoluciones de determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2017, y contra resoluciones de multa vinculadas, puesto que de la evaluación conjunta de la documentación y los hechos descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de los servicios por los cuales se giraron los comprobantes de pago acotados.

Con respecto a las operaciones no fehacientes, los fundamentos en los que se basa la Administración Tributaria para desconocer el crédito fiscal consisten en establecer que la contribuyente no cumplió con presentar controles ni el destino de las compras, que no ha podido acreditar la cancelación de las operaciones y por encontrarse diferencias en las entregas del proveedor y lo registrado en la factura, a lo cual el Tribunal Fiscal alega que la Administración Tributaria no ha desvirtuado fehacientemente la realización de la operación, toda vez que del análisis del expediente se observa que por cada una de las facturas observadas se emitieron las correspondientes guías de remisión, y aun cuando se haya detectado diferencias, estas no son significativas y no

permiten negar la existencia de la transacción, más aun cuando para realizar su labor, la recurrente requiere contar con el material transferido. Asimismo, la Administración no llego a demostrar que la cancelación efectuada por la contribuyente con fondos a rendir cuenta que eran entregados a uno de los trabajadores de la empresa no eran reales

**5.4.4. RTF 9059-3-2015.** con fecha 11/09/2015, sala 3, intendencia Lima, número de expediente del Tribunal Fiscal 2013005749, menciona que:

Respecto al reparo por operaciones no reales, no se ha demostrado la fehaciencia de las operaciones realizadas por el proveedor, siendo contradictoria e incoherente, donde se mostró las facturas, valorizaciones o avances de obra, transferencia interbancaria, entre otros, cumpliendo con presentar un mínimo nivel probatorio por lo que la carga de la prueba pasa a ser de la Administración Tributaria, quien debe investigar las circunstancias del caso.

Se resuelve, dejar sin efecto la apelada que declaró sin fundamento la reclamación formulada contra diversas resoluciones de determinación y de multa giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en el extremo del reparo por operaciones no reales vinculadas a las Facturas N° 001-032, 001-035, 001-036, 001-039, 001-040 y 001-041, ya que no está acreditado en autos que la recurrente tuviera conocimiento al momento de realizar la operación de compra, que el emisor que figura en el comprobante de pago no era el verdadero proveedor o vendedor, debiendo la Administración re liquidar las deudas determinadas. Asimismo, se confirma la apelada en cuanto a los reparos por transferencias de bienes a contratistas no facturadas, duplicidad en el registro de comprobante de pago, operaciones no reales vinculadas a las Facturas N°

001-021, 001-023, 001-027, 001-029, 001-031 y 001-037, y exportaciones embarcadas en exceso, al verificarse que dichos reparos se encuentran conforme a ley.

Del análisis efectuado se observó que la Administración Tributaria desconoció el crédito fiscal alegando que el emisor que figura en el comprobante de pago no era el verdadero proveedor o vendedor, sino que por el contrario simularon las operaciones de venta, y en consecuencia no existe identidad entre los emisores de los comprobantes de pago, encontrándonos en el supuesto de simulación relativa de operaciones no reales.

**5.4.5. RTF 3078-3-2017.** con fecha 07/04/2017, sala 3, intendencia Lima, número de expediente del Tribunal Fiscal 2009014118:

Respecto al IGV se desconocen las operaciones bajo el inciso b) del artículo 44 de la LIGV, dado que las manifestaciones de los proveedores y del principal comprador, existe plena coincidencia que ambos mantenían relaciones comerciales con cierto proveedor, revendiéndose el plomo a un precio mayor al de compra y justamente en ese diferencial radicaba la ganancia declarando todo el circuito ante el fisco.

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

adquirente de la referida mercadería, puesto que a su entender la mercadería no fue adquirida por ésta como intermediaria, sino que habría sido directamente adquirida por su cliente (ZINCSA). Estando a que los reparos al crédito fiscal han sido levantados en esta instancia, se dejan sin efecto las multas que se sustentan en aquéllos.

Al respecto, se pudo observar que la Administración Tributaria procedió a desconocer el crédito fiscal al concluir que, ni la recurrente ni los proveedores acreditaron la realización de las operaciones de compra consignadas en los comprobantes de pago, calificándolas como no reales, al amparo de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas precisándose que: a) la recurrente no cumplió con exhibir y proporcionar información que acredita la realidad de tales operaciones, y b) Los proveedores no demostraron fehacientemente haber efectuado ventas, ya que no exhibieron documentación que demuestre haber realizado operaciones de venta con la recurrente y la adquisición. Pero el Tribunal Fiscal desvirtuó todo lo mencionado por la SUNAT, dejan sin efecto las multas que se sustentan en aquéllos.

**5.4.6. RTF 6472-9-2019.** según, RTF (2019) hace menciona que:

En la fiscalización se detectaron tickets de peaje presentados por los proveedores debidamente sellados, pero no existió ningún control de ingreso ni de la salida de la mercadería, ni guías de remisión concluyendo que el contribuyente no realizó la adquisición de los lingotes de plomo a los proveedores que fueron observados.

Se confirma que declaró infundada la reclamación formulada contra unas resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2006 a febrero de 2007 y unas resoluciones de multa giradas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en virtud de la Sentencia de Casación N° 18728-2016 de 27

de junio de 2018 emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, que declaró fundado el recurso de casación y declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12669-3-2014. Se señala que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar que el emisor de los comprobantes de pago materia de reparo realizó las operaciones que allí se detallan, debiendo resaltarse que, de las actuaciones efectuadas en la fiscalización efectuada al supuesto proveedor, no se evidenció la realización de operaciones de compra. Se revoca la apelada en el extremo de una resolución de multa emitida por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, toda vez que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción.

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

**5.4.7. RTF 2418-11-2019.** según, RTF (2019) hace mención que:

En cuanto al reparo por operaciones no reales, que la recurrente ni sus proveedores presentaron documentación que permitiera acreditar que estos últimos realizaron las operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados, por lo que, al amparo del inciso b) del artículo 44 de la ley, procede a mantener dicho reparo, aunque solo respecto del periodo mayo 2013, ya que en enero de 2013 dicho reparo coincidió con el efectuado por operaciones sujetas a detracción no sustentadas y en abril



de 2013 con el realizado por no presentar originales de los comprobantes de pago.

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra diversas resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto General a las Ventas de diversos periodos, y resoluciones de multa emitidas por la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario en los extremos impugnados. Se señala que los reparos al crédito fiscal se encuentran arreglado a ley, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva realización de las adquisiciones a los proveedores observados, de acuerdo con lo señalado por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, asimismo, no acreditó el pago de las operaciones reparadas utilizando medios de pago, en los términos del numeral 2.3 y el numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas; de otro lado, no acreditó la causalidad del gasto correspondiente a las operaciones detalladas en otras facturas observadas y si bien sostuvo que fueron necesarias para la realización de sus actividades generadoras de renta, ello no fue sustentado, no resultando suficiente su dicho; y finalmente, no acreditó la utilización de medios de pagos en la cancelación de otra factura observada, a pesar de estar obligada a utilizarlo, dado que el monto por el que se emitió superaba la suma establecida en el artículo 4° de la Ley N° 28194. Se confirman las multas vinculadas.

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

**5.4.8. RTF 3958-10-2021**, según, RTF (2021) nos indica que:

A fin de acreditar el pago de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago emitidos por los proveedores observados, la recurrente utilizó depósitos en efectivo en cuentas corrientes y en cuentas de ahorro, sin embargo, dichos depósitos no constituyen medios de pago contemplados en el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del RLIGV, cayendo en infracción.

Se confirma la resolución apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016 y las Resoluciones de Multa emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por cuanto la recurrente pese haber sido requerida en la etapa de fiscalización, no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar que los proveedores efectuaron las operaciones por las que habrían emitido las facturas observadas, habiendo efectuado la Administración cruces de información con los proveedores, en consecuencia en base a un análisis conjunto de todo lo actuado se procedió a confirmar el reparo por operaciones no reales, de acuerdo con lo previsto en los artículos 18 y 44 de la Ley del IGV. Asimismo, respecto a las resoluciones de multa impugnadas, al confirmarse el reparo y su incidencia en el contenido de las Resoluciones de Determinación, se encuentra acreditada la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de dichas sanciones y confirmar la apelada en este extremo.

Respecto al análisis de la Resolución, nos menciona que no hay suficientes medios probatorios de acuerdo con lo previsto en los artículos 18 y 44 de la Ley del IGV,

por lo que se evidencia la carencia de la regularización de la normativa respecto a las operaciones no reales.

## CONCLUSIONES

De la presente investigación se concluyó lo siguiente:

1. Las operaciones no reales, en la práctica nos lleva a generar muchas suposiciones respecto al tratamiento del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ya que depende del fiscalizador y no de alguna normativa donde este estipulado minuciosamente como debería de ser el tratamiento, conllevando a falta de exactitud por parte de la administración tributaria como intérprete de la norma.
2. Las operaciones no reales descritas en el artículo 44 de la Ley del IGV en la mayor parte tiene efecto en el desconocimiento al crédito fiscal por parte de SUNAT hacia el adquirente del comprobante de pago, teniendo que apelar ante el Tribunal Fiscal.
3. La SUNAT es la encargada de solicitar en base a su criterio y análisis de la norma tributaria, los requerimientos iniciales en la fiscalización, que al final serán los criterios de mínimo probatorio a considerar por el Tribunal Fiscal, Por otro lado el Tribunal Fiscal tiene como criterio para resolver que se ha infringido en el artículo 44 inciso a) o b) de la Ley del Impuesto General a las ventas, sus antecedentes en anteriores resoluciones, siendo a veces un poco contradictorios, causando incertidumbre tributaria al contribuyente, el cual terminara no teniendo claro respecto al crédito fiscal que le correspondería utilizar.

## RECOMENDACIONES

1. En base a los antecedentes de interpretar el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se debe aclarar los criterios para determinar la existencia de una operación real, ya que para demostrar la veracidad de una operación que se hizo de buena fe, pero le faltó adjuntar documentación probatoria, El contribuyente, tiene que llegar hasta el Tribunal Fiscal para que se puede reconsiderar la revocación o anulación de las resoluciones emitidas por SUNAT.
2. Se debe tener en cuenta que todas las actividades empresariales no son iguales, por lo tanto, no se tienen requerimientos específicos para cada una de ellas, solo contando con antecedentes de resoluciones del Tribunal Fiscal, debiéndose enfocar también en entender el ciclo comercial de la empresa.
3. Respecto a las operaciones no reales estipuladas en el inciso a) y b) de la LIGV, nos hace mención a simulaciones absolutas y relativas, si la intención es querer sancionar estos actos, sería implementar una sanción exclusiva para los contribuyentes, sugiriéndoles a través del Colegio de Contadores, y no el desconocimiento del crédito fiscal.

## REFERENCIAS

- Aguilar, H. (2016). *La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44° de la Ley del IGV. [Tesis de Posgrado]*. Repositorio Institucional, Lima. Obtenido de <http://200.11.53.159/handle/ulima/3101>
- Ambito Juridico. (26 de 04 de 2023). *Sala Civil precisa las figuras de simulación absoluta y relativa*. Obtenido de <https://www.ambitojuridico.com/noticias/civil/civil-y-familia/sala-civil-precisa-las-figuras-de-simulacion-absoluta-y-relativa>
- Andrade, A. (2007). *La carga de la prueba en las facturas falsas: ¿Es del servicio de impuestos internos o del contribuyente? [Tesis de Pregrado, Universidad Austral de Chile]*. Repositorio Institucional, Valdivia. Obtenido de ["http://cybertesis.uach.cl/tesis/uach/2007/fja339c/doc/fja339c.pdf"](http://cybertesis.uach.cl/tesis/uach/2007/fja339c/doc/fja339c.pdf)
- Angulo, C. (2015). *Operaciones no reales segun el articulo 44 de la Ley del Impuesto General a las ventas [Tesis de Pregrado, Universidad de Piura]*. Repositorio Institucional, Piura. Obtenido de <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2474>
- Arias, J. (2020). *Proyecto de Tesis Guia para la elaboracion*. Jose Luis Arias Gonzales.
- Bernal, C. (2016). *Metodologia de la Investigacion* . Pearson.
- Bustanza, R. (2019). *Luces y sombras en la fiscalizacion de operaciones no reales: ¿Sobre quien recae la carga de la prueba? analisis de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal [Tesis de Posgrado, Pontificia Univesidad Catolica del Peru]*. Repositorio Institucional, Lima. Obtenido de <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/15039>
- Editorial Economia y Finanzas S.R.L. (s.f.). *Galileo*. Obtenido de [https://eef.com.pe/buscador\\_indice\\_detalle.php?m=M02&t=1712](https://eef.com.pe/buscador_indice_detalle.php?m=M02&t=1712)
- El Congreso de la Republica. (2008, 23 de abril). *Ley N° 29215 "Ley que fortalece los*

- mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del texto único ordenado de la LIGV e ISC.* Diario Oficial El Peruano.
- Encarnación, S., Serrano, H., Trejo, E., & Salvador, A. (2018). Los comprobantes fiscales y las operaciones inexistentes del artículo 69-B, del código fiscal de la federación [Universidad Autónoma de Guerrero]. *Memorias del Congreso Internacional de Investigación Académica Journals Morelia*, 2018, 10(3), 109-1014. Obtenido de <http://ri.uagro.mx/handle/uagro/1124>
- Gomez-Sabaini, J., & Moran, D. (2016). *Evasión Tributaria en América Latina* (Serie 172 ed.). Series Cepal. Obtenido de <https://www.cepal.org/es/publicaciones/39902-evasion-tributaria-america-latina-nuevos-antiguos-desafios-la-cuantificacion>
- Hernandez-Sampieri, R., & Mendoza, C. (2018). *Metodología de la Investigación Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta.* Mc Graw Hill Education.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1999). *Texto único ordenado del Código Tributario.* Lima: Diario Oficial El Peruano.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004, 03 de febrero). *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.* Diario Oficial el Peruano. Obtenido de <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/225875-055-99-ef>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2005, 07 de octubre). *Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.* Diario Oficial el Peruano.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2007, 23 de setiembre). *Texto Único Ordenado de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la Economía.* Lima: Diario

oficial El Peruano.

Pérez, M. (2019). El fraude fiscal en España y en la UE. una aproximación a la cuantía de fraude

fiscal en el Impuesto Sobre el Valor Añadido. *Consortio Bucle*, 16. Obtenido de

<https://uvadoc.uva.es/handle/10324/40071>

Real Academia Española. (2022). *Real*. En Diccionario de la Lengua Española (Edición de

Tricentenario). Obtenido de <https://dle.rae.es/real%20?m=form>

Rojas, D. (2019). *Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito*

*fiscal [Tesis de Posgrado, Universidad Nacional de Cajamarca]*. Repositorio

Institucional, Cajamarca. Obtenido de

<https://repositorio.unc.edu.pe/handle/20.500.14074/3282>

Sunat. (s.f.). *Operaciones no reales en el Crédito Fiscal*. Obtenido de

[https://emprender.sunat.gob.pe/tributando/interactuando-con-sunat/operaciones-no-reales-credito-](https://emprender.sunat.gob.pe/tributando/interactuando-con-sunat/operaciones-no-reales-credito-fiscal#:~:text=Aquella%20en%20la%20que%2C%20si,servicios%20o%20contrato%20de%20construcci%C3%B3n)

[fiscal#:~:text=Aquella%20en%20la%20que%2C%20si,servicios%20o%20contrato%20de%20construcci%C3%B3n.](https://emprender.sunat.gob.pe/tributando/interactuando-con-sunat/operaciones-no-reales-credito-fiscal#:~:text=Aquella%20en%20la%20que%2C%20si,servicios%20o%20contrato%20de%20construcci%C3%B3n)

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2010). *Informe 079-2010-*

*SUNAT/2B0000*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i079-2010.pdf>

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2002). *Resolución del Tribunal Fiscal*

*N°120*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=120&sala=5&anio=2002&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=120&sala=5&anio=2002&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2002, 15 de noviembre). *Resolución del*



*Tribunal Fiscal N°6607*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=6607&sala=3&anio=2002&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=6607&sala=3&anio=2002&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2007). *Resolucion del Tribunal Fiscal N°3618*. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=3618&sala=1&anio=2007&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3618&sala=1&anio=2007&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2009). *Resolucion del Tribunal Fiscal N°7796*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=7796&sala=4&anio=2009&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=7796&sala=4&anio=2009&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2015, 11 de setiembre). *Resolucion del Tribunal Fiscal N°9059*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=9059&sala=3&anio=2015&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9059&sala=3&anio=2015&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2017, 7 de abril). *Resolucion del tribunal Fiscal N°3078*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=3078&sala=3&anio=2017&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3078&sala=3&anio=2017&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2019, 12 de marzo). *Resolucion del Tribunal Fiscal N°2418*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=2418&sala=11&anio=2019&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2418&sala=11&anio=2019&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2019, 15 de julio). *Resolución del Tribunal*

*Fiscal N°6472*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=6472&sala=9&anio=2019&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=6472&sala=9&anio=2019&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2020, 24 de enero). *Resolución del*

*Tribunal Fiscal N° 1008*. Lima. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=1008&sala=3&anio=2020&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1008&sala=3&anio=2020&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas. (2021, 7 de mayo). *Resolución del*

*Tribunal Fiscal N°3958*. Arequipa. Obtenido de

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar  
&nro=3958&sala=10&anio=2021&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3958&sala=10&anio=2021&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Vasquez, A. (27 de Agosto de 2018). *Acto Jurídico* (Vol. II). Jurista editores. Obtenido de

<https://lpderecho.pe/clases-simulacion-acto-juridico/>

## ANEXOS

Tabla 2 Matriz de Consistencia Metodológica

<b>Título de la investigación:</b> Operaciones no reales artículo 44 de la Ley General del Impuesto a las Ventas					
<b>Investigadora:</b> Cueva Ríos Carolay Sharon					
<b>Problema</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Variable</b>	<b>Dimensiones</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Metodología</b>
<b>Problema General</b>	<b>Objetivo General</b>	<b>Operaciones no Reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas</b>	Características de las operaciones no reales	Existencia del bien o servicio	<b>Nivel de Investigación:</b> Descriptiva  <b>Diseño de Investigación:</b> no experimental/transversal  <b>Población y Muestra:</b> no tiene población ni muestra  <b>Métodos de la Investigación:</b> Deductivo, Analítico-Sintético y Explicativo.  <b>Técnica:</b> Análisis documental  <b>Instrumento:</b> Fichas de investigación documental
¿Cuál es el tratamiento de las operaciones no reales según el análisis de las normas tributarias y las Resoluciones del Tribunal Fiscal?	Analizar las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias para ver el tratamiento del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.			Acreditación de operaciones no reales	
<b>Problemas Específicos</b>	<b>Objetivos Específicos</b>		Efectos de las Operaciones no reales	Emisor del comprobante	
¿Cuáles son los efectos que tiene las operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal y Normas Tributarias?	Identificar los efectos que tienen las operaciones no reales artículo 44 de la ley del Impuesto General a las ventas, de acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias.		Sanción tributaria	Receptor del comprobante	
				Desconocimiento del crédito fiscal	
¿Qué criterios aplican La SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento de operaciones no reales del inciso a) del artículo 44 de la LIGV?	Identificar los criterios que aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento del inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.		Operaciones no reales inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a Las ventas	Medios Probatorios	
				Inciso a) del artículo 44 de la LIGV	
¿Qué criterios aplican La SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento de operaciones no reales del inciso b) del artículo 44 de la LIGV?	Identificar los criterios que aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento del inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.		Operaciones no reales inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a Las ventas	Simulación absoluta	
		Inciso b) del artículo 44 de la LIGV			
			Simulación relativa		

*Anexo 2. Instrumento de recolección de datos***Universidad Nacional de Cajamarca****Facultad de Ciencias Económicas, Contables y Administrativas****Escuela Académico Profesional de Contabilidad****Ficha Documental**

La presente ficha documental tiene por finalidad recopilar información para la obtención de resultados de la Tesis titulada: “Operaciones no reales artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, la cual será analizada de los criterios del Tribunal Fiscal y normativa vigente.

<b>Numero de Resolución del tribunal fiscal:</b>	
<b>Obtenido de:</b>	
<b>Tema:</b>	
<b>Procedencia:</b>	
<b>1. Argumentos del contribuyente:</b>	
<b>2. Argumentos de SUNAT:</b>	
Existencia del bien o servicio	
Requisitos de comprobantes	
Existencia del emisor	
<b>3. Argumentos del Tribunal Fiscal:</b>	
Existencia del bien o servicio	
Requisitos de comprobantes	
Existencia del emisor	
<b>4. Análisis:</b>	