

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**Escuela de Posgrado**



**¿SE JUSTIFICA A NIVEL LEGISLATIVO UN MECANISMO  
PARA CONTRARRESTAR LAS OPERACIONES FALSAS QUE  
SUSTENTAN EL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR?**

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Magistra en  
Derecho Tributario  
que presenta:

Ana María Ubillús Loo Kung

Asesor:

Renée Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2022

## Informe de Similitud

Yo, VILLAGRA CAYAMANA RENÉE ANTONIETA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado “¿SE JUSTIFICA A NIVEL LEGISLATIVO UN MECANISMO PARA CONTRARRESTAR LAS OPERACIONES FALSAS QUE SUSTENTAN EL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR?” del/de la autor(a) UBILLUS LOO KUNG, ANA MARIA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 26%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 04/11/2022.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 07 de noviembre de 2022

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>VILLAGRA CAYAMANA RENÉE ANTONIETA</u>	
DNI: 29595176	Firma 
ORCID: 0000-0002-4054-8113	

## **RESUMEN EJECUTIVO**

Esta investigación tiene por objetivo plantear un mecanismo que permita contrarrestar las operaciones no reales que sustentan el saldo a favor del exportador, para lo cual se ha tomado los fundamentos de la Ley Lacey establecida en Estados Unidos para delitos medioambientales, que tiene como premisas el hacer responsable al importador de su cadena de comercialización cuando el recurso natural que busca comercializar tiene origen ilegal, y la de basarse en los hechos y no en los documentos, cabe señalar que ambas premisas discrepan de lo establecido por la Jurisprudencia en nuestro país para el caso de las operaciones no reales.

En este escenario se ha optado por revisar lo que existe en nuestro país a nivel legislativo y jurisprudencial para contrarrestar las estructuras empresariales creadas con el único fin de evadir el impuesto, también se ha analizado lo establecido por la Jurisprudencia de los países de la Comunidad Económica Europea y se ha revisado los mecanismos implementados en los mencionados países para combatir este tipo de prácticas, llegando a la conclusión de la importancia que adquiere el Principio de Buena Fe y el de debida diligencia y cuidado al elegir a los proveedores y cómo este principio es el que determinaría la responsabilidad del exportador de su cadena de comercialización.

## ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO .....	1
CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN .....	3
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE .....	8
2.1. Definición del Impuesto General a las Ventas.....	8
2.1.1. Requisitos Sustanciales .....	10
2.1.2. Requisitos formales .....	14
2.2. Operaciones no reales .....	17
2.3. Exportación y Saldo a Favor del Exportador.....	19
2.4. La Ley Lacey .....	20
2.5. Principio de Buena Fe como principio orientador.....	22
2.6. Jurisprudencia sobre operaciones no reales.....	23
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	26
3.1. Descripción del problema .....	26
3.2. Fraude Carrusel del IVA .....	32
3.2.1. Reacción de la Comunidad Económica Europea frente al Fraude Carrusel del IVA.....	34
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN.....	40
4.2. Análisis de Proporcionalidad de la Sanción Propuesta .....	44
4.2.1. Subprincipio de adecuación .....	46
4.2.2. Subprincipio de necesidad .....	47
4.2.3. Subprincipio de proporcionalidad .....	48
CONCLUSIONES .....	49
BIBLIOGRAFÍA.....	50

## CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN

Teniendo en cuenta que las operaciones de exportación han tenido un incremento exponencial en los últimos años, atendiendo a la magnitud de los importes que se devuelven por concepto de saldo favor del exportador, los montos valuados en millones de soles que se pierden en recaudación por concepto de operaciones falsas vía Impuesto General a las Ventas y atendiendo, como lo sostiene Villanueva, que “la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal es una finalidad constitucionalmente protegida y que se deriva de otros derechos constitucionales como son el derecho a la libre competencia, el derecho a la libertad de empresa y el derecho a la igualdad tributaria” (2011, p. 617); es conveniente analizar este problema de política fiscal.

A lo largo de la presente investigación se presentará y analizará normativa y jurisprudencia nacional y extranjera que abordan los diferentes mecanismos empleados para prevenir este tipo de operaciones, para luego definir hasta qué punto responsabilizar al exportador de las operaciones no reales que se realicen en su cadena de comercialización resulta ser un mecanismo idóneo para contrarrestar este tipo de prácticas, teniendo en cuenta que pueden verse vulnerados determinados principios constitucionales como la capacidad contributiva en aras de mantener los niveles óptimos de recaudación cuyo objetivo es contribuir al bienestar general, que es el fin primordial del Estado.

A fin de delimitar el tema de investigación se ha revisado en qué consiste la devolución del saldo a favor del exportador y se ha concluido que es un mecanismo que busca compensar al exportador y así evitar que pierda competitividad en el mercado, permitiendo la devolución del saldo a favor materia de beneficio, que en buena cuenta es el crédito fiscal que ha soportado sus adquisiciones de bienes y servicios y que ha sido utilizado en el bien exportado, dado que de no ser posible esta devolución encarecerían el producto exportado, puesto que tendría que reconocerse, ese crédito fiscal no devuelto, como parte del costo de venta, y ello porque las exportaciones no están gravadas con el Impuesto General a las Ventas y en nuestro ordenamiento, como en la mayor parte de legislaciones, sólo se permite la deducción del crédito fiscal si las operaciones a las cuales están destinadas dichas adquisiciones de bienes y servicios están gravadas con dicho impuesto

Atendiendo a lo antes expuesto, este mecanismo de devolución del crédito del saldo a favor del exportador resulta razonable, sin embargo, no lo es, cuando las compras que

sustentan esa solicitud de devolución, son operaciones falsas, esto es, operaciones que no se realizaron.

De la revisión de la normativa existente en nuestro país sobre la materia de esta investigación, se tiene el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas que en su artículo 44, establece dos supuestos de operaciones no reales: el de la operación inexistente que se sustenta en un comprobante de pago y el de la operación no realizada por quien figura en el comprobante pago como emisor. Cabe precisar que el citado artículo, establece una sanción para el responsable de la emisión del comprobante de pago de una operación no real, dado que tendrá la obligación de asumir el Impuesto General a las Ventas, sin haberse realizado el hecho imponible y, por su parte, el adquirente, no podrá deducir el crédito fiscal.

En esa línea, cabe mencionar la reciente modificación realizada al Reglamento de la Nota de Crédito Negociable, por el Decreto Supremo N° 088-2018 publicado en el Diario Oficial El Peruano vigente a partir del 05 de mayo de 2018 con la finalidad de conceder mayor tiempo a la Administración para decidir la devolución de dicho beneficio y así evitar que tal devolución se sustente en operaciones no reales.

Asimismo, revisando el artículo 11 de la misma norma, se verifica que establece la posibilidad de extender el plazo para resolver la solicitud de devolución del saldo a favor del exportador a seis meses, si se descubren indicios de evasión tributaria en el solicitante o en su cadena de comercialización, siendo que de comprobarse dichos hechos, la SUNAT denegaría la devolución hasta por el monto del impuesto cuyo abono al Fisco no se haya podido acreditar.

Se ha verificado que citada norma no ha tenido éxito en su aplicación debido a que el Tribunal Fiscal estableció en el caso de la empresa Engelarhard Perú S.A (Tribunal Fiscal, Sala 2, Resolución N° 03294, 2002), en el que se verificaron indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización del exportador, un precedente de observancia obligatoria en el que consideró que la sola aplicación del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas basta para sustentar la denegatoria del saldo a favor del exportador, debido a que el citado artículo 11 excedía lo dispuesto en los artículos 18, 19, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por ser una norma de inferior jerarquía, la que establecía un supuesto adicional para desconocer el crédito fiscal.

En el caso Engelhard, si bien el Tribunal Fiscal consideró aplicable sólo el artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas y declaró nula e insubistente la resolución de la Administración por la indebida aplicación del artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable, la pregunta que surge es qué sucede en aquellos casos en que la operación no real corresponde a uno de los eslabones de la cadena de comercialización, y no necesariamente a la operación realizada con el proveedor directo del exportador, con qué mecanismos cuenta el Estado para contrarrestar este tipo de prácticas.

Para definir si existen tales mecanismos, se ha revisado el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Fiscal, verificando que éste se inclina por no atribuir al adquirente, responsabilidad por las operaciones no reales que realicen sus proveedores (Resolución N°10887-2-2014, Resolución N°06440-5-2005, Resolución N°01229-1-97, Resolución N°0238-2- 98 y Resolución N°00256-3-99, entre otras) por lo que de acuerdo a dicha jurisprudencia no cabe hacer responsable al exportador de la evasión tributaria que pueda existir en su cadena de comercialización.

De lo antes expuesto se evidencia la existencia de un problema de evasión tributaria que puede ocurrir en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del exportador, para el cual aun no se ha creado un mecanismo eficiente que permita contrarrestarlo. Frente a la problemática descrita y ante los desafíos que plantea para la Administración llevar a cabo una fiscalización en la que predomine el principio de verdad material que la faculta a orientar “sus actuaciones probatorias a la identificación de hechos reales producidos y a constatar la realidad independientemente de cómo hayan sido alegadas por los administrados” (Moron, 2018, p.112), se hace necesario evaluar la implementación de mecanismos, que pueden ser normativos, como por ejemplo la Ley Lacey aplicada en Estados Unidos, que permitan combatir estas prácticas de evasión tributaria, responsabilizando al exportador de las operaciones no reales que se den en su cadena de comercialización, pero al mismo tiempo protejan a aquel exportador que actuando de buena fe y con la debida diligencia y cuidado se ve inmerso en una cadena de comercialización que tiene por objetivo defraudar al Estado, ello porqué pese al tiempo transcurrido desde la dación del Reglamento de Notas de Crédito Negociable aprobada por Decreto Supremo N° 126-94-EF y el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99 y sus respectivas modificatorias y aun cuando exista un desarrollo jurisprudencial abundante sobre la materia no se puede señalar que ha habido una disminución en la realización de operaciones no reales, sino más bien un incremento de las mismas.

Esta investigación buscará determinar si el establecimiento de mecanismos como los que prevé la Ley Lacey son legítimos, teniendo en cuenta que el principio de razonabilidad exigen sancionar al primer nivel de la cadena de comercialización, esto es, la adquisición efectuada por el exportador y que sustenta su solicitud de devolución de saldo a favor materia de beneficio. En ese sentido, resulta importante investigar si transitar más allá del primer nivel en la cadena de comercialización, de tal manera que se termine responsabilizando al exportador por toda la cadena de comercialización del bien exportado resulta ser un mecanismo adecuado para contrarrestar este tipo de practicas.

Dicho de otra manera, este trabajo de investigación buscará determinar si el Estado está legitimado para optar por optimizar la recaudación en detrimento del principio de razonabilidad (en virtud del cual se debe analizar solo el primer nivel de la cadena de comercialización, esto es, a los proveedores directos del exportador) y de ser así, si tal mecanismo terminaría afectando o no la capacidad contributiva del exportador que ha tenido la debida diligencia y cuidado al elegir a sus proveedores

Teniendo en cuenta lo que esta investigación se propone, los objetivos se que se plantea son los siguientes:

Primero, evaluar cómo la normatividad vigente y el abundante desarrollo jurisprudencial sobre la materia (operaciones no reales), no ha sido suficiente para contrarrestar estas prácticas de evasión tributaria y cómo en algunos casos, el mismo desarrollo jurisprudencial ha contribuido a que el adquirente de bienes cuya compra no es real, sepa qué debe presentar a la Administración y de esa manera evitar el reparo de su crédito fiscal

Segundo, analizar la normatividad vigente y la jurisprudencia nacional y extranjera a fin de determinar qué mecanismos se han implementado para contrarrestar las operaciones no reales, con la finalidad de definir un mecanismo que en nuestro país nos permita combatir esas prácticas de evasión fiscal.

Tercero, argumentar por qué no necesariamente para determinar que una operación es real, se ha de estandarizar la documentación a presentar.

Cuarto, evaluar hasta qué punto el mecanismo responsabilizar al exportador de toda la cadena de comercialización del bien exportado contribuiría a contrarrestar la realización



de operaciones no reales en base a las cuales se solicita la devolución del saldo a favor materia de beneficio.

Quinto, si el principio de buena fe que implica actuar con la debida diligencia y cuidado en las relaciones jurídicas contractuales establecidas por el exportador, es el principio general del derecho que adquiere preeminencia al momento de determinar si al exportador la responsabilidad del exportador.

## CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

Con el objetivo de delimitar el tema sobre el que tratará la presente investigación es necesario primero definir el impuesto materia de estudio, esto es, el Impuesto General a las Ventas haciendo especial incidencia en el elemento del crédito fiscal por ser el elemento fundamental de esta investigación; para luego desarrollar una definición de operaciones no reales y de los principales conceptos de saldo a favor materia de beneficio. Finalmente se analizarán los fundamentos de la aplicación de la Ley Lacey en Estados Unidos para luego realizar un análisis comparativo respecto de lo que existe en Perú a nivel jurisprudencial sobre operaciones no reales.

### 2.1. Definición del Impuesto General a las Ventas

El Impuesto General a las Ventas es un impuesto indirecto, plurifásico, que grava el consumo y que se estructura bajo la técnica del valor agregado, por lo tanto, grava el valor que añade cada agente económico en la cadena de producción de bienes y servicios, siendo precisamente el crédito fiscal, el elemento que permite que en cada etapa se pague solo en relación al valor agregado del bien.

Así Jarach señala:

(...) que una característica esencial del impuesto plurifásico no acumulativo o impuesto al valor agregado es [...] la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan y se prestan, respectivamente para someterlos al impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores (1983, p.739)

En ese mismo sentido Juano señala que:

(...) el IVA es un tributo que recayendo en definitiva sobre el consumidor final-quien lo soporta a través de sus consumos- ha de ser ingresado al Fisco por cada uno de los intervinientes en los procesos de producción, distribución comercialización, en proporción al valor que cada uno de ellos agregue (1975, p.82)

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado también respecto de esta definición en la Resolución N° 1374-3-2000 al señalar que es “un Impuesto plurifásico, no acumulativo, sobre el valor agregado tiene por finalidad gravar el mayor valor que adquieren los bienes y servicios a lo largo del ciclo económico, es decir, hasta llegar al consumidor final” (2000, p.2)

En efecto, conforme lo señala el Tribunal Fiscal y la doctrina, el Impuesto General a las Ventas grava el valor agregado en cada una de las etapas en la producción y comercialización de los bienes y servicios, de ahí que sea plurifásico y no acumulativo, siendo el crédito fiscal, el elemento del Impuesto que permite que en cada una de las etapas se pague sólo por aquello que se agregó al bien o servicio.

Una vez definido el concepto del impuesto materia de estudio, para entender cómo funciona y cómo se determina es preciso señalar, de conformidad con la doctrina, sus principales características:

- Es un impuesto plurifásico en la medida que grava cada una de las etapas en la cadena de producción y comercialización de los bienes y servicios.
- Es un impuesto no acumulativo debido a que grava el valor agregado en cada etapa, esto no se traslada a la siguiente etapa como parte del costo de manera que se evita el efecto acumulativo.
- Valor agregado sobre base financiera. Cordova señala que “en el Perú el IGV, como impuesto al valor agregado ha sido diseñado técnicamente bajo el método de deducción sobre base financiera, razón por la cual los operadores económicos se encuentran facultados a deducir el impuesto trasladado por sus proveedores como crédito fiscal contra el IGV que grava sus ventas, en el mismo mes en que unas y otras cosas ocurren” (2006, p.1049).
- Base financiera de impuesto contra impuesto. Respecto de esta característica es preciso señalar que existen dos sistemas:

Deducción de base contra base, en este sistema se deduce de las ventas de un periodo, las compras de ese periodo y al resultado se multiplica por el IGV.

Deducción de impuesto contra impuesto, en este sistema se deduce del IGV de ventas, el IGV de compras. Este último es el sistema adoptado por nuestro país.

En cuanto al sistema de deducciones el legislador peruano ha adoptado el de deducciones amplias o financieras. Respecto de este sistema Bravo señala lo siguiente:

Es aquel en virtud del cual se admite la deducción de todas las adquisiciones (sea por adquisición de bienes o por la utilización de servicios prestados por sujetos domiciliados o no domiciliados), se trate de insumos que integren físicamente el bien, que se consuman en el proceso o que sean gasto de la actividad (2010, p.573).

En ese mismo sentido el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N°2607-5-2003 “[...] que para efecto del crédito fiscal, el IGV considera el sistema de deducción

financieras o amplias, esto quiere decir que se puede deducir no sólo las adquisiciones que se integren físicamente al bien, sino también las que se consumen en el proceso o que son gasto de la actividad”

Juan Ferreiro Lapatza mencionado por Javier Luque (s.f, p.174) señala que “la deducción del IVA soportado constituye el núcleo fundamental del mecanismo de aplicación de este impuesto”, lo que asegura una recaudación paulatina y evita correr el riesgo de perderlo en su totalidad si no fuera gravada, por algún motivo la última operación de la cadena de comercialización, esto es, la realizada con el consumidor final.

De lo antes expuesto se concluye que la principal característica del impuesto materia de investigación es la deducción del crédito fiscal, pues es la que permite en cada etapa se abone al fisco por el valor que ha sido agregado al bien y asegura al Estado la recaudación permitiéndole contar con financiamiento y evitando que tenga que esperar a que ocurra la última operación de la cadena de producción y comercialización que es la que realiza el consumidor final.

La intención de conceptualizar el Impuesto General a las Ventas es ingresar en ese elemento llamado por Javier Luque (s.f, p.175) “la columna vertebral de los impuestos al valor agregado”, a saber, el crédito fiscal, de ahí que también sea pertinente realizar un breve análisis de lo establecido a nivel legislativo sobre dicho elemento.

En nuestra legislación existen los artículos 18 y 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N°055-99-EF que establecen los requisitos sustanciales y formales para hacer uso del crédito fiscal.

### **2.1.1. Requisitos Sustanciales**

De conformidad con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se tiene que los presupuestos sustanciales son los siguientes:

Que las adquisiciones por las que se paga el impuesto sean permitidas como gasto o costo de la empresa, aun cuando esta última no esté afecta a dicho impuesto

Que dichas adquisiciones estén destinadas a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

La doctrina se inclina por considerar que el primer requisito lejos de favorecer la adecuada aplicación del crédito fiscal origina distorsiones, afectando el carácter neutral del impuesto.

Emilfork señala que este principio de neutralidad implica que el impuesto cumple su función sin interferir en las actitudes de los agentes económicos o como señala Clara Sullivan un impuesto neutral puede ser definido como aquel que no tiene ningún efecto sobre la asignación de los recursos de la economía” (1999, p.25) en otras palabras su imposición no afecta las decisiones de los agentes económicos.

Alex Cordova y Carolina Risso citados por Luque sostienen que deben descartarse interpretaciones que no se encuentren acordes con los objetivos técnicos del impuesto, por lo que el requisito debe ser interpretado de manera sustancial, esto es, con prescindencia de las limitaciones que la Ley del Impuesto a la Renta haya establecido al gasto vinculado con dicha adquisición (s.f, p.182).

En coincidencia con lo señalado por ambos autores se considera que la vinculación efectuada por el legislador del impuesto materia de estudio con el Impuesto a la Renta debe ser entendida de modo potencial, esto es las adquisiciones por las que se paga el Impuesto General a las Ventas deben ser potencialmente costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta y ello guarda relación con la característica del crédito fiscal señalada líneas arriba referido a la deducción sobre base financiera, esto es, la deducción del Impuesto General a las Ventas es inmediata y no está supeditada al devengo del gasto para efectos del Impuesto a la Renta y en ese sentido la deducción del crédito fiscal no podría estar supeditada a las limitaciones que para ciertos gastos establece la Ley del Impuesto a la Renta.

En la misma línea la legislación española señala como requisito sustancial de deducibilidad del crédito fiscal que los sujetos incididos tengan calidad de empresarios y profesionales, señalando además que “los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”. (Congreso de la República, s.f, p.85)

Es pertinente señalar como determinadas legislaciones, en este caso la chilena, configuran este requisito. Así, pues el artículo 23 del DL 825 establece “el derecho a deducir el crédito fiscal por los gastos relacionados con el giro o actividad del

contribuyente y a su vez señala que no procede el derecho a dicha deducción, cuando la adquisición de bienes o la utilización de servicios no guarden relación con la actividad del vendedor”

Se han mencionado estas legislaciones debido a que desde la perspectiva de esta investigación resultan ser más adecuadas para definir el referido requisito sustancial, dado que establecen una relación directa con la actividad empresarial desarrollada por quien va a tener derecho a dicha deducción, dejando fuera de la deducción a aquellas adquisiciones de bienes y servicios que no estén relacionadas con la actividad económica empresarial del sujeto que soporta el crédito fiscal, sin caer en la tentación, como sucedió con el legislador peruano de vincularlo con el Impuesto a la Renta que grava manifestaciones de riqueza distintas, tiene un criterio de imputación y una naturaleza diferente. Tal vinculación, como lo ha señalado la doctrina, puede originar distorsiones en la deducción del crédito fiscal y terminar afectando la neutralidad, principio básico del impuesto materia de estudio.

Adicionalmente, en la misma línea que la legislación peruana, las legislaciones mexicana y colombiana relacionan este requisito sustancial de deducción del crédito fiscal con que constituyan gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, lo cual como ya se dijo, no es acertado.

En cuanto al segundo requisito sustancial, el de estar destinado a operaciones gravadas con el impuesto, la legislación comparada es uniforme en establecerlo.

En ese sentido y a manera de ejemplo, La Ley del Impuesto al Valor Agregado Uruguay en el artículo 9, respecto de este requisito señala “que los bienes adquiridos o los servicios recibidos, integren directa o indirectamente el costo de circulaciones de bienes o prestación de servicios gravados”.

Blanco considera que esta distinción establecida en la legislación uruguaya “directa o indirectamente” se “vincula con el modo en que los bienes o servicios que se adquieren pasan a integrar los costos de las operaciones gravadas” y pone como ejemplo el fabricante de automóviles que tendría como costo directo las adquisiciones de piezas que se incorporan físicamente a los vehículos fabricados, por otro lado estarían los costos indirectos, los servicios de telecomunicaciones que ese mismo fabricante de automóviles recibe que si bien no se incorporan de manera específica a los automóviles que produce y vende, sin duda inciden en el precio de sus ventas (2004, pp.158-159).

En parecidos términos la legislación chilena en el inciso 2 del artículo 23 de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicio señala que “[...] no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley” (Congreso de la República, 1976, p.17)

En la misma línea, el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina establece que “sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen a operaciones gravadas”<sup>1</sup>.

Se ha mencionado a las legislaciones española, chilena, argentina y uruguaya para definir el requisito sustancial relativo a que las operaciones estén destinadas a operaciones gravadas, para evidenciar que la generalidad de legislaciones en el mundo, han tomado en cuenta este requisito, lo que denota su carácter universal.

Asimismo, respecto de este requisito sustancial, se puede afirmar, de conformidad con Luque que “se ajusta a la técnica del valor agregado y teóricamente permitiría al impuesto funcionar. Sin embargo la existencia de exoneraciones o inafectaciones en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, impide alcanzar el objetivo de recaudación con neutralidad” (2011, p.190) debido a que se impide el descargo del impuesto como crédito fiscal, pasando este a constituirse en costo del bien o servicio, originando un aumento en el valor venta ocasionada por la acumulación del impuesto.

Con la finalidad de evitar esta distorsión, es que el legislador peruano ha optado por considerar que las exportaciones, que están exoneradas del Impuesto General a las Ventas, se consideren gravadas con tasa cero (0), lo que impide la afectación al principio de neutralidad y así los exportadores pueden compensar o solicitar en devolución el saldo a favor del exportador que, en buena cuenta, es el crédito fiscal de las adquisiciones que efectuaron para el bien exportado. Sobre el particular, existen autores, como Javier Luque que afirma que esta sería la solución para aquellos contribuyentes que realizan a su vez operaciones gravadas y no gravadas y recomienda la eliminación de las inafectaciones legales y exoneraciones, por operaciones gravadas con tasa cero (0) (s.f, p.194).

---

<sup>11</sup> Cabe precisar que este resulta ser el único requisito sustancial considerado en la legislación argentina.

Risso, por su parte, considera que “podría evaluarse la posibilidad de omitir este requisito otorgándose derecho al crédito fiscal por todas las adquisiciones, de manera tal, que los productos exonerados o inafectos se vean libres de toda carga tributaria” (p.322)

Por otro lado, Arce señala que:

Si bien mayoritariamente se acepta el establecimiento de este requisito para el surgimiento del crédito fiscal, existe un sector de la doctrina que considera que bastaría que las adquisiciones estén relacionadas con el giro de la empresa para que el referido derecho pueda ejercerse y ello debido a que si el legislador ha optado por eximir del pago del tributo a una determinada operación de consumo, tal beneficio debería alcanzar al consumidor final, dado que de no poder utilizarse el crédito fiscal por estar la operación exenta en una etapa intermedia terminaría integrando el precio del bien o servicio (s.f, pp. 255-256).

Si bien consideramos, como señala Luque, que eliminar este requisito del Impuesto puede llevar a autorizar el descuento del IGV proveniente de adquisiciones vinculadas a transacciones fuera del campo de aplicación del impuesto, lo que originaría más distorsiones de las que se intenta evitar (s.f, p.194), desde la perspectiva de esta investigación se considera que esta no es la única razón que ha tenido en cuenta el legislador para establecer y mantener este requisito sustancial, pues tal como sostiene Emilfork mencionado por Arce, si se estableciese que determinadas fases están exoneradas del impuesto y el contribuyente mantiene el derecho a la deducción del crédito fiscal, el Fisco perdería el total de lo ingresado en sus Arcas hasta ese momento (s.f, pp. 256-257), por lo que, más allá de la consideraciones de la técnica del impuesto, son razones de política fiscal, las que subyacen en la necesidad de mantener este requisito, debido a que su eliminación implicaría un costo a la recaudación que en la actualidad le permite a la Administración mitigar el costo de las exoneraciones del IGV.

### **2.1.2. Requisitos formales**

Del tenor del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se derivan los siguientes requisitos formales:

- Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago que sustente el hecho imponible.
- Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número de RUC del emisor, siendo que dicho emisor debe estar habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.



- Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, el mismo que deberá estar legalizado antes de su uso, precisándose que el incumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal.

La norma precisa que, tratándose de comprobantes, notas de débito o documentos que incumplan los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal, si el pago total de la operación se realiza con los medios de pago, esto es mediante transferencia de fondo, cheques con cláusula no negociable y órdenes de pago.

En cuanto a la legislación comparada se ha revisado la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicio chilena, la misma que establece (art. 25) que:

Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales que señala el artículo 59°. En el caso de impuestos acreditados con factura, éstos sólo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas (Congreso de la República, 1976, p.9)

Como se puede verificar las exigencias formales establecidas en Chile para la deducción del crédito fiscal, están relacionadas con acreditar la existencia del derecho, esto es, el registro contable y la justificación documental, siendo por lo tanto la factura, el comprobante de ingreso tratándose de importaciones y las notas de crédito recibidas por el contribuyente los únicos documentos que habilitan para el ejercicio del derecho por lo tanto, deben existir al momento en que el contribuyente presenta la declaración en la que deduce el impuesto. (Emilfork, 1999, p.189).

En cuanto al requisito del registro contable, la legislación chilena se refiere al Registro de Compras, no admitiéndose la deducción cuando el registro se efectúa en cualquier otro libro de contabilidad que no sea ese.

Es importante precisar que Chile, al igual que Perú, ha establecido la posibilidad de subsanar el incumplimiento de los requisitos formales con la utilización de medios de pago.

En esa misma línea, la legislación uruguaya establece que el impuesto a descontar se encuentre documentado en la forma prevista en el literal A del artículo 8 del Título 10 del TO, siendo que este literal prevé la documentación de las operaciones mediante factura o documento equivalente y, asimismo, establece la discriminación del IVA, salvo que exista autorización o disposición en contrario.

Blanco señala al respecto que en la doctrina europea, DUS sostuvo que la inobservancia de los deberes de discriminación y documentación del impuesto significaba la imposibilidad de ejercer el derecho a deducción, sin embargo manifiesta que aun aceptando esa postura comparte lo mencionado por Checa Gonzales y cierta jurisprudencia europea en cuanto a “admitir la deducción cuando la documentación emitida contenga errores o sea incompleta en partes no sustanciales” (2004, p.160), posición que comparte la legislación peruana cuando establece la necesidad de utilizar medios de pago en caso de incumplimiento de determinados requisitos formales que debe tener el comprobante de pago.

En esa misma línea, Emilfork, respecto a la legislación chilena, señala que “el exceso de celo del legislador ha otorgado rango legal a una exigencia que, si bien es comprensible para el control de la evasión, no amerita semejante rigidez” y considera que es necesaria una mayor flexibilidad (1999, p.199).

Comparto la opinión vertida por los mencionados autores pues considero que la forma no debe prevalecer sobre la sustancia, de modo tal que, si una operación es fehaciente, aun cuando el comprobante de pago que la sustenta incumpla determinados requisitos formales debe permitirse la deducción del crédito fiscal, así como también considero que, si una operación es falsa, aun cuando exista un comprobante de pago que cumple los requisitos formales, la deducción del crédito fiscal no debe admitirse.

Asimismo coincido con la opinión de la doctrina de nuestro país, entre ellos Saenz, Hernandez, Delgado, Risso, Galvez, en relación con que el incumplimiento de requisitos formales sólo debería originar sanciones formales, pero no debería menoscabar el ejercicio del derecho al crédito fiscal (Luque, s.f, p.210).

Habiendo efectuado la conceptualización previa, toca ahora definir el supuesto materia de estudio, esto es, el de las operaciones no reales que sustentan el saldo a favor materia de beneficio. En este nuevo escenario se considera pertinente partir de la normatividad aplicable a tales operaciones para luego explicar cómo funciona el mecanismo del saldo a favor del exportador y finalmente teniendo en cuenta lo establecido en la Ley Lacey, realizar una comparación con lo que ha establecido el Tribunal Fiscal en cuanto a las operaciones no reales que sustentan dicho beneficio.

## **2.2. Operaciones no reales**

La Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Supremo N°055-99-EF y el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N°029-94-EF. no definen las operaciones no reales o no fehacientes, sin embargo, del propio término se puede concluir que se trata de operaciones que no se han verificado en la realidad, esto es, operaciones inexistentes.

A modo de explicar la razón por la cual en nuestra legislación no existe una definición para las operaciones no reales o no fehacientes Delgado, citado por Villanueva, señala que “[...] definir el concepto de operación no real podría devenir en un ejercicio ocioso toda vez que el concepto de realidad es inherente al sentido común. Esta es quizá la razón por la que nuestra legislación no recoge una definición de operación no real” (2014, p.422).

Sin embargo, en su artículo 44 el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece supuestos de operaciones no reales y señala los siguientes:

Aquella operación en la que, si bien se emite el comprobante de pago o nota de débito, la operación que consta en dicho documento es inexistente.

Aquella operación en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado la operación sino un tercero, habiéndose empleado su nombre y documentos para sustentar dicha operación.

Como se puede apreciar, la Ley define dos situaciones, en una de ellas la operación es inexistente, sin embargo, a efectos de darle validez se sustenta en un comprobante de pago, por lo que el primer supuesto estaría relacionado con la definición de simulación absoluta, esto es, cuando no existe negocio jurídico alguno. Se trata, en estricto, de una operación no real. Por su parte, en el segundo supuesto, la operación existe, pero no es realizada por quien aparece como emisor en el comprobante de pago.

En este punto es importante precisar que el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece una sanción pecuniaria para el responsable de la emisión del comprobante de pago de una operación no real, entendida así, en la medida que sin producirse el hecho imponible, se le obliga al responsable de su emisión a pagar el impuesto, lo que resulta lógico sobre todo cuando terceros utilizan la identificación de otras personas para emitir comprobantes de pago en operaciones que no tienen tal sustento documentario.

Además, el indicado artículo establece para el adquirente la imposibilidad de tomar el crédito fiscal originado por sus adquisiciones de bienes o prestación o utilización de servicios y la imposibilidad de obtener algún beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas.

Es importante precisar que para el segundo supuesto de operaciones no reales contemplado en el artículo 44 de la Ley, se establece la posibilidad de convalidar esta situación siempre que se cancele la operación utilizando medios de pago y cumpliendo determinados requisitos contemplados en el numeral 2.3. del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, que los bienes o servicios sean los mismos que figuraban en el comprobante de pago y que el comprobante de pago reúna todos los requisitos para usar el crédito excepto la identificación del emisor, convalidación que sólo será admitida si el adquirente no tuvo conocimiento de que el emisor del comprobante de pago no era el verdadero transferente, esto es, se tiene en cuenta la buena fe de quien recibió el comprobante de pago, lo cual resulta muy difícil de probar.

Es pertinente también tener en cuenta que el Tribunal Fiscal en un precedente de observancia obligatoria, estableció supuestos de operaciones no reales:

- a) Una de las partes (vendedor ó comprador), no existe o no participó en la operación.
- b) Ambas partes (vendedor y comprador), no participaron en la operación
- c) El objeto de la operación no existe o es distinto al señalado
- d) La combinación de a y c y b y c (Tribunal Fiscal, 2003, p.13).

Finalmente cabe señalar que un artículo como el 44° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el que se establecen supuestos de operaciones no reales, no existe en ningún país latinoamericano y tampoco en España, lo que existe, son Códigos Tributarios o leyes penales que establecen sanciones administrativas para este tipo de

prácticas y tipificación de delitos de defraudación tributaria, más no un artículo como el nuestro. No se ha tenido acceso a la exposición de motivos del citado artículo, pero se entiende que razones como: la continua práctica de este tipo de operaciones y la informalidad con la que operan muchos empresarios en nuestro país, llevaron al legislador a introducir la mencionada norma.

### **2.3. Exportación y Saldo a Favor del Exportador**

Nuestra legislación, en materia de operaciones internacionales, ha adoptado el principio de imposición en el destino, que es el principio adoptado por la Organización Mundial de Comercio y por la mayoría de los países en el mundo, esto es, que la imposición de los bienes o de la prestación de servicios se realizará en el país donde son consumidos, de tal manera que las exportaciones no están gravadas en el país de origen o lo están con tasa cero (0). Este principio conlleva a su vez el derecho del exportador a recuperar el íntegro del impuesto que hubiese afectado la adquisición de bienes o prestación de servicios que hayan sido destinados a la exportación. (Villanueva, 2014, p.432).

Luque Bustamante citado por Walker señala que:

La exportación supone únicamente la salida del bien del territorio para su consumo en el exterior; no siendo de modo alguno una transferencia en sí misma. La transferencia, si la hay, tiene lugar, generalmente, antes y ocasionalmente inmediatamente después de la exportación; pudiendo haber inclusive exportaciones sin que medie la transferencia del bien exportado. (Villanueva, 2014, p.436).

Tal como lo sostiene la mencionada doctrina en nuestro país en el artículo 33 se considera exportación de bienes la venta de bienes muebles que se produce en el país o en el exterior siempre que el consumo se realice en el exterior, esto es, que los bienes sean destinados al trámite aduanero de exportación definitivo, poniéndose de manifiesto al consumo realizado en el extranjero, como el elemento jurídicamente relevante en las transacciones internacionales, siendo que no interesa el lugar donde se realice la venta sino donde ocurre el consumo definitivo de los bienes.

En ese sentido, el procedimiento de exportación es un trámite aduanero que comprende una serie de etapas que culminan con la certificación del control de embarque y la emisión del respectivo conocimiento de embarque. En la misma línea, el Tribunal Fiscal en reiterada y abundante jurisprudencia ha señalado con acierto que el consumo definitivo requiere que “el propósito con el que el exportador solicita la salida de

mercancías y, como tal, debe considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero”, lo que en buena cuenta quiere decir que basta con que el exportador tengan la intención que los bienes sean consumidos de manera definitiva en el extranjero al momento de culminarse el despacho para que se considera a dicho trámite como uno de exportación definitiva.

Hasta aquí se han señalado los conceptos más importantes relacionados con la exportación para estar luego en mejores condiciones de explicar cómo se obtiene el beneficio del saldo a favor del exportador.

Así, pues, el saldo a favor del exportador es un mecanismo tributario que busca compensar o devolver al exportador el crédito fiscal generado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizadas en los bienes materia de exportación, que es el que aparece consignado en los comprobantes de pago de sus adquisiciones.

La mecánica del saldo a favor del exportador, según el artículo 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, consiste primero en deducirlo del Impuesto General a las Ventas, como sucede con el crédito fiscal, luego de ello, pasa a ser un saldo a favor materia de beneficio que podrá ser compensado con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta y posteriormente con cualquier deuda de Tesoro Publico o puede ser solicitado en devolución. Cabe señalar que el saldo a favor materia de beneficio tiene como límite el 18% de las exportaciones embarcadas en el periodo.

#### **2.4. La Ley Lacey**

El 22 de mayo de 2008, en Estados Unidos, se aprobó una ley que prohíbe la comercialización de productos forestales de origen ilegal. Esta investigación ha recogido los mecanismos que fundamentan la aplicación de esta ley, por considerar que podrían contribuir a contrarrestar las operaciones no reales que sustentan el saldo a favor del exportador y que afectan la recaudación pues millones de soles se devuelven bajo este beneficio.

Para considerar que se infringe la Ley Lacey es preciso que concurren dos situaciones, la primera es que la madera<sup>2</sup> haya sido obtenida ilegalmente, esto es, haya sido extraída, exportada, vendida, poseída o tomada infringiendo las leyes de otro país o del mismo Estados Unidos y la segunda situación que determina que se pueda iniciar una

---

<sup>2</sup> Se ha tomado a la madera como un ejemplo, pero puede tratarse de cualquier otro producto forestal.

violación a la Ley, consiste en que una empresa o persona comercialice esa madera obtenida ilegalmente entre Estados Unidos y otros países o entre los mismos Estados de dicho país, según señala dicha norma una entidad debe importar, exportar, transportar, vender, recibir, adquirir o comprar, la madera que se obtuvo de manera ilegal.

Lo relevante de dicha Ley, y que difiere totalmente del tratamiento que otorga nuestro país, es que dicha norma se basa en los hechos y no en los documentos y, a diferencia de lo que ocurre en Perú, en que el Tribunal Fiscal y SUNAT han estandarizado a través de sus diversas resoluciones los documentos que solicita para considerar que una operación es real, en la Ley Lacey, si se ubican pruebas que los productos que se comercializan tienen origen ilegal, se desestima cualquier documento que sustente lo contrario. En otras palabras “las empresas no están obligadas a cumplir con un proceso de documentación único y estandarizado, pero al mismo tiempo ningún documento por si solo garantiza al 100% la legalidad del producto o materia prima” (Agencia de Investigación Ambiental, s.f, p.2)

De los antes expuesto se deduce la importancia que tiene en Estados Unidos la diligencia y cuidado que se debe tener al elegir a los proveedores, así como establecer relaciones comerciales duraderas de tal manera que sin perjuicio de que periódicamente se les evalué, se confíe que los productos que se comercializan tienen origen legal. Esto, como es evidente, implica inicialmente una labor de investigación que podría ser a través de búsquedas por internet y contactos en el ramo, interrogatorios sobre el origen de sus productos en los que las respuestas han de ser sustentadas con documentación, visitas a dichos proveedores e inspecciones a los depósitos donde, porejemplo, almacenan los bienes, entre otras medidas.

Como se ha afirmado la Ley Lacey no se basa en los documentos, por lo que los sistemas de certificación forestal y de verificación de legalidad que existen en Estados Unidos si bien sirven para demostrar que se ejerció el debido cuidado al establecer relaciones comerciales con los proveedores, no son requeridos por la Ley, ni funcionan para evitar el encarcelamiento.

Es importante señalar que las sanciones y penalidades previstas en La Lacey se establecen en función de cuan involucrados están la empresa o el individuo en la conducta prohibida, esto es, si actúan con conocimiento o sin él. Según esto se

establecen multas, incautación de mercancías en todos los casos y posibilidad de prisión en algunos de ellos.

En ese sentido cabe definir “el debido cuidado”, concepto que ha sido desarrollado en el sistema Legal de Estados Unidos, como “el grado de cuidado que una persona razonablemente prudente ejercería bajo circunstancias iguales o similares”, lo que implicaría que se aplique de forma diferente según el grado de conocimiento, calidad de la persona y responsabilidad en la adquisición. (Agencia de Investigación Ambiental, s.f, p.4)

Lo anteriormente expuesto implica un esfuerzo adicional de las empresas o individuos que compran productos protegidos por esta Ley pues deben establecer políticas internas y procedimientos para verificar el origen de esos productos, como los certificados que antes mencionamos, modelos de colaboración público privada, rastrear los productos que compran, entre otros mecanismos.

## **2.5. Principio de Buena Fe como principio orientador**

Es preciso conceptualizar los principios generales del Derecho para luego definir al principio de buena fe, que constituye el principio orientador al momento de determinar la responsabilidad del exportador en su cadena de comercialización.

Los principios son mandatos ilimitados que deben optimizarse. Ilimitados porque pueden ser cumplidos en diversos grados hasta el infinito ya que contienen un deber ser ideal.

Y deben optimizarse, ya que la medida ordenada de su cumplimiento debe realizarse de la mayor forma posible de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas.

Cabe señalar, además, que casi todos los principios generales del Derecho se encuentran recogidos en la Constitución, sin embargo, junto con los principios recogidos en la Constitución están aquellos principios que pueden ser derivados por estar presentes en varias normas del sistema jurídico, siendo así los principios tienen carácter normativo.

En la rama del Derecho materia de esta investigación ubicamos a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que señala:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho (Congreso de la República, 2013, p.2).



La citada norma evidencia la función integradora que cumplen los principios generales del Derecho, ante el defecto o deficiencia de la ley, sin embargo, desde mi punto de vista, y siguiendo la línea de Molina, no esta la única función que cumplen los principios generales del Derecho, pues existe también una función informativa que los convierte en esencia del Derecho mismo, por lo que las demás normas deben guardar coherencia y armonía con los principios que las informan (s.f, p.260).

Lo antes señalado, lleva a establecer que la Buena Fe es un principio general del Derecho, con carácter normativo, que si bien no está reconocido expresamente en la Constitución, si está implícitamente establecido en ella, siendo reconocido como un principio orientador de conductas, un principio que integra e informa la rama jurídica materia de estudio, de modo tal que los sujetos del derecho en sus relaciones jurídicas deberían actuar con lealtad y con la debida diligencia y cuidado, puesto que sólo así la Buena Fe no se vería vulnerada.

En el caso materia de investigación, la Buena Fe exige al exportador actuar en sus relaciones jurídicas con lealtad en sus relaciones jurídicas tanto con los proveedores como con el Estado, de lo contrario, si su actuar malicioso lo llevara a contratar con proveedores fantasmas o buscara obtener facturación falsa, ello ocasionaría asumir la responsabilidad de su cadena de comercialización, que es lo que propone este trabajo de investigación.

## **2.6. Jurisprudencia sobre operaciones no reales**

En nuestro país existen diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal (Resolución N°10887-2-2014, Resolución N°04171-1-2014, Resolución N°13982-1-2012, entre otras), que tienden a establecer un estándar de documentos a presentar para sustentar que la operación es real. Estos pronunciamientos señalan que el contribuyente debe mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acredite razonablemente que dicha operación se realizó; la mayoría de reparos al Impuesto General a las Ventas por operaciones no reales concluyen señalando que él o la recurrente no ha presentado documentación adicional a su factura o registro contable como podría ser proformas, cotizaciones, guías de remisión remitente y transportista según el caso, documentos que registren el ingreso o salida de bienes, entre otros.

Lo antes señalado, evidencia un contrasentido, pues si una empresa cuenta con toda la documentación señalada puede sustentar que la operación materia de fiscalización, es real, cuando no lo es. Ello porque el contribuyente al conocer cuáles son los documentos

que va a solicitar la Administración termina elaborando dicha documentación, por lo que se terminaría desnaturalizando la eficacia de los medios probatorios.

El Tribunal Fiscal también señala que el solo incumplimiento de las obligaciones tributarias de los proveedores no puede ser imputada al contribuyente (Resolución N°10887-2-2014, Resolución N°06440-5-2005, Resolución N°01229-1-97, Resolución N°0238-2-98 y Resolución N°00256-3-99, entre otras) y no puede determinar que la operación nunca existió. En otras palabras, si el proveedor es no habido, se dio de baja o no cumple con sus obligaciones ante la Administración, el contribuyente fiscalizado no es responsable de ello, es decir, no es responsable de su falta de diligencia y cuidado al elegirlo. En definitiva, desde mi punto de vista, estos pronunciamientos alientan la realización de este tipo de operaciones, en lugar de disminuirlas.

Lo que nivel normativo se tiene en el Perú y que de alguna manera se acerca a lo que la Ley Lacey ha establecido en Estados Unidos es el artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable aprobado por Decreto Supremo N°126-94-EF que hace referencia “a los indicios de evasión tributaria detectados en el solicitante o en su cadena de comercialización como fundamento de la prórroga en el plazo para resolver la solicitud de devolución del saldo a favor del exportador, siendo que de comprobarse dichos hechos, la mencionada norma establece que la Sunat denegaría la devolución hasta el monto del impuesto cuyo abono al Fisco no haya sido acreditado”, lo que lleva a afirmar que a nivel reglamentario se ha establecido un supuesto de desconocimiento de saldo a favor del exportador, que en buena cuenta es un desconocimiento del crédito fiscal que sustenta las adquisiciones de bienes y prestación de servicios al exportador.

Sobre la referida norma ya se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en un caso emblemático, el caso de ENGELHARD PERÚ S.A (Resolución N°03294-2-2002), relacionado con la solicitud de devolución de saldo materia de beneficio que tuvo como sustento la realización de operaciones no reales en toda la cadena de comercialización del oro del exportador y en el que se concluyó con un precedente de observancia obligatoria que establece la inaplicación del artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable aprobado por Decreto Supremo N°126-94 -incorporado por el Decreto Supremo N°014-99-EF-, señalando que la sola aplicación del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas basta para sustentar la denegatoria del saldo a favor del exportador en esos casos, dado que el mencionado artículo 11 excedía lo dispuesto en los artículos 18 (requisitos formales para tener derecho al crédito fiscal, 19 (requisitos sustanciales), 34 (saldo a favor del exportador) y 35 (aplicación del saldo a favor) de la Ley del

Impuesto General a las Ventas, por ser una norma reglamentaria que establecía un supuesto adicional para desconocer el crédito fiscal de las adquisiciones que realizan los exportadores.

El Tribunal arriba a la conclusión antes señalada luego de analizar anteriores pronunciamientos en los que sustentó que la validez del crédito fiscal no se condiciona a situaciones de hecho atribuibles al emisor del comprobante de pago.

El citado ente administrativo, a su vez, compara, la sanción que impone el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable concluyendo que ambas normas establecen consecuencias distintas, por un lado, la primera de ellas exige el pago del impuesto respecto a una operación no real y establece que, el adquirente pierde el derecho al crédito fiscal aun cuando el íntegro del impuesto haya sido cancelado; por otro lado, el artículo 11, dispone que se deniegue la devolución sólo hasta el monto no pagado del impuesto, *contrario sensu* procedería que se reconozca el derecho a la devolución respecto de la parte que haya sido debidamente acreditada y señala que en este caso no se está ante una sanción como en el primer supuesto sino en un condicionamiento al derecho del exportador en tanto haya ingresado o no el impuesto al fisco, lo que iría en contra de lo establecido en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (Tribunal Fiscal, 2002, pp. 17-18).

Por los citados argumentos, el Tribunal Fiscal se pronuncia declarando nula e insubsistente la resolución de la Administración al considerar que de lo evaluado por la Administración no fluía claramente que se haya limitado a aplicar el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que además estableció que la recurrente tenía un crédito indebido al haberse desconocido al proveedor directo de la recurrente, el crédito que obtuvo a su vez de sus proveedores, es decir se aplicaba también el artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables (Tribunal Fiscal, 2000, pp.11-27). En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N°12245-4-2015 en la que revoca lo resuelto por la Administración.

En este punto de la investigación cabe señalar que, si bien la mecánica del impuesto involucra a los contribuyentes en las labores de control de la recaudación, se requieren adicionalmente mecanismos que faciliten la administración del impuesto para asegurar los intereses del fisco y permitan a la Administración Tributaria controlar que el crédito fiscal provenga de operaciones reales.

## **CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.**

### **3.1. Descripción del problema**

Como ya se ha señalado, este trabajo de investigación tiene como objetivo establecer mecanismos que permitan a la Administración hacer frente a las operaciones no reales que sustentan el saldo a favor del exportador, por lo que investigaré si hacer responsable al exportador de toda su cadena de comercialización, resulta ser una alternativa para contrarrestar esta práctica que tanto afectan la recaudación en nuestro país.

En ese sentido, pretendo dejar establecido que, si bien responsabilizar a una persona de su cadena de comercialización puede afectar su capacidad contributiva, es preciso que dicha afección sólo se produzca cuando sea el mismo exportador quien con su comportamiento malicioso o su falta de diligencia y cuidado termine afectando los intereses del Estado y, con ello, el interés público.

Cabe señalar que el exportador, normalmente, es quien se ubica al final de la cadena de comercialización y la operación no real que se produce en dicha cadena puede verificarse incluso al comienzo de la misma, caso típico de los compradores de oro de los informales. En estos casos, como los comerciantes informales de oro carecen de comprobantes de pago, se propicia el ingreso de una empresa que emitirá dicho comprobante, cobrará el Impuesto General a las Ventas por la supuesta operación efectuada y luego desaparecerá sin empozarse ese impuesto al Fisco, sin embargo, el exportador que se ubica al final de la cadena de comercialización solicitará el Saldo a Favor del Exportador por todas las adquisiciones efectuadas y que han sido usadas en el bien exportado, ocasionando un doble perjuicio al Estado, por un lado, un Impuesto que no ingresa al Fisco y por otro, la devolución de un beneficio que no corresponde.

Un caso emblemático es el CASO ENGELHARD PERÚ S.A (Resolución N°03294-2-2002) relacionado con la solicitud de devolución de saldo materia de beneficio que tuvo como sustento la realización de operaciones no reales en toda la cadena de comercialización del oro del exportador y en el que se concluyó, con un precedente de observancia obligatoria, la inaplicación del artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable aprobado por Decreto Supremo N°126-94, incorporado por el Decreto Supremo N°014-99-EF.

En el mencionado caso se señala que la sola aplicación del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas basta para sustentar la denegatoria del saldo a favor del exportador, dado que el mencionado artículo 11 excedía lo dispuesto en el artículo 18 (requisitos formales para tener derecho al crédito fiscal), artículo 19 (requisitos sustanciales), artículo 34 (saldo a favor del exportador) y en el artículo 35 (aplicación del saldo a favor) de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por ser una norma reglamentaria que establecía un supuesto adicional para desconocer el crédito fiscal de las adquisiciones que realizan los exportadores. El Tribunal en este pronunciamiento analiza anteriores precedentes en los que sustentó que la validez del crédito fiscal no se condiciona a situaciones de hecho atribuibles al emisor del comprobante de pago.

Como se ha señalado en anterior capítulo, el citado ente administrativo, además, compara las consecuencias establecidas en los artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas y 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable y llega a concluir que difieren la una de la otra, por un lado el artículo 44, establece el pago obligatorio del Impuesto General a las Ventas por quien emite el comprobante de pago de una operación no real, pero deniega el crédito fiscal al adquirente; por otra parte, el citado artículo 11, deniega el saldo a favor del exportador, esto es, el crédito fiscal sólo por el monto del impuesto que no haya sido debidamente empobado al Fisco.

Por los citados fundamentos, el Tribunal Fiscal se pronuncia declarando nula e insubsistente la resolución de la Administración al considerar que de lo evaluado por la Administración no fluía claramente que se haya limitado a aplicar el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que además estableció que la recurrente tenía un crédito indebido al haberse desconocido al proveedor directo de la recurrente, el crédito que obtuvo a su vez de sus proveedores, es decir se aplicaba también el artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables (Tribunal Fiscal, 2000, p.11-27). En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N°12245-4-2015 en la que revoca lo resuelto por la Administración.

En este punto de la investigación analizaré de manera crítica los pronunciamientos tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal vertidos en este caso, no sin antes señalar que esta práctica de operaciones no reales requiere de un esfuerzo conjunto, del Estado y de la sociedad en general para poder afrontarlo, con lo que busco dejar establecido que no existe una solución única, pero que sí es importante buscar soluciones que aplicadas conjuntamente contrarresten este tipo de prácticas que continúan afectando la recaudación y con ello el progreso de nuestro país.

Es preciso señalar que en el CASO ENGELHARD, la Administración evidenció la existencia de operaciones de compra y venta de oro a través de complejas cadenas de comercialización que involucraban empresas, personas naturales con negocio vinculadas a grupos económicos que tenían por objetivo transferir al exportador crédito fiscal en grandes cantidades, que luego le sería devuelto a través de la solicitud de devolución del saldo a favor del exportador y consideró como proveedores de primer nivel a los proveedores directos de Engelhard, siendo que los proveedores de cada uno de ellos eran los proveedores de segundo nivel y los proveedores de estos últimos los de tercer nivel, concluyendo que en dicho complejo entramado de cadenas de comercialización existieron tres tipos de comportamientos de dichas empresas y las denominó “ empresas limpiadoras “, empresas comisionistas o intermediarias” y “empresas fantasmas” (Tribunal Fiscal, 2000, p.18-22).

En ese sentido, las empresas limpiadoras, según la Administración, eran las llamadas a formalizar la adquisición de oro de procedencia informal o de contrabando. Estas empresas sí cumplían sus obligaciones tributarias, esto es, llevaban contabilidad completa, pagaban sus adquisiciones con cheque o efectivo, tenían un domicilio habido, entre otras.

Por otra parte, las empresas comisionistas y/o intermediarias, eran las que se creaban con el único fin de entregar comprobantes de pago en blanco a cambio de una comisión, buscando dejar evidencia de la recepción de un precio de venta de una operación que nunca se realizó.

Adicionalmente, las empresas fantasmas eran aquellas que no tenían la capacidad económica, técnica ni financiera para realizar las operaciones que sustentan los comprobantes de pago emitidos, no cumplen sus obligaciones formales y tienen en muchos casos la condición de domicilio no habido.

También concluyó la Administración, en la fiscalización efectuada en el caso Engelhard, que el financiamiento de la cadena de comercialización provenía de la empresa recurrente, puesto que a través de la revisión de la contabilidad se llegó a establecer que cuando ella pagaba a sus proveedores de primer nivel, estos a su vez cancelaban a los de segundo y éstos a los de tercer nivel, lo que le llevó a concluir que sólo existía una operación entre Engelhard y los proveedores informales de oro.

Como se puede apreciar, el análisis realizado por la Administración Tributaria, en el caso planteado, evidencia el actuar malicioso de Engelhard, pues el dinero de esta empresa era el único capital con que funcionaron los proveedores de toda la cadena de comercialización, adquiriendo el principio de Buena Fe preeminencia al analizar la responsabilidad que tenía el exportador Engelhard en los indicios de evasión tributaria detectados en su cadena de comercialización.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal concluyó, que la Administración con la finalidad de sustentar el reparo por operaciones no reales, utilizó como fundamento el artículo 44° del Código Tributario y el artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable, éste último artículo según el Tribunal Fiscal no debió ser aplicado por ser una norma reglamentaria que estaría estableciendo un nuevo supuesto de operaciones no reales como sería, “la exigencia de que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción o comercialización del bien materia de exportación no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción” (Tribunal Fiscal, 2002, p.13), supuesto no contemplado en los artículos 18, 19, 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que declaró nulo e insubsistente la resolución emitida por la Administración debiendo emitir esta última un nuevo pronunciamiento (Tribunal Fiscal, 2002, p.11).

El pronunciamiento del Tribunal Fiscal se centra en establecer que la Ley del Impuesto General a las Ventas no condiciona el derecho al crédito fiscal a la conducta de sujetos distintos al adquirente existiendo abundante jurisprudencia del Tribunal Fiscal (Resolución N°10887-2-2014, Resolución N°06440-5-2005, Resolución N°01229-1-97, Resolución N°0238-2- 98 y Resolución N°00256-3-99, entre otras) que se inclina por señalar que no es posible responsabilizar al adquirente del no cumplimiento de las obligaciones formales de su proveedor, esto es, que no existe dispositivo legal que obligue al adquirente a verificar si el proveedor cumplió, por ejemplo, con registrar el comprobante de pagar y pagar el impuesto al Estado, entre otros.

Sobre este punto, considero que, si bien hacer responsable al exportador de los hechos de terceros no podría resultar razonable, sí lo es, cuando es el exportador no actuó con la debida diligencia y cuidado al elegir a sus proveedores o cuando conoce de las operaciones falsas que se dan en su cadena de comercialización y en algunos casos no sólo las conoce, sino que además las incentiva y participa activamente en su realización.

Es preciso señalar que otro de los motivos por los que el Tribunal Fiscal, consideró acertadamente que no era aplicable al Caso Engelhard, el artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociable es porque ,como ya se ha explicado líneas arriba, establecía una consecuencia distinta al artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al establecer la denegatoria de la devolución del saldo a favor del exportador sólo por el “monto cuyo abono al fisco no haya sido debidamente acreditado” lo cual excedía los alcances de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en tanto el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que quien realiza una operación falsa no debe obtener la devolución de ese saldo a favor del exportador y el emisor del comprobante de pago debe abonar al Estado el Impuesto General a las Ventas, como una sanción.

En relación a lo antes expuesto, considero que si bien la utilización del crédito fiscal y en el caso que nos ocupa, la devolución del saldo a favor del exportador, no depende de si el proveedor cumple o no con abonar el Impuesto General a las Ventas, porque incluso podría hacerlo en un momento posterior con los intereses que correspondan, también es cierto, que si se determina que la operación que sustenta el saldo a favor del exportador es una operación falsa, siguiendo lo establecido en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas no corresponde la devolución de ese saldo a favor del exportador y además quien emitió el comprobante de pago por dicha operación debe abonar el Impuesto General a las Ventas como una sanción.

En ese sentido cabe indicar que muchas empresas que participan en estas cadenas de comercialización con el fin de evadir el impuesto, lo que hacen es desaparecer una vez que reciben el pago por la operación que efectúan, esto es, no abonan al Estado el Impuesto General a las Ventas que corresponde; sin embargo, posteriormente su comprador o adquirente sí solicita la devolución del saldo a favor del exportador en virtud de la operación que realizó con el proveedor desaparecido.

En este punto cabe mencionar lo importante que sería establecer una responsabilidad subsidiaria del exportador que actuando de mala fe y conocedor del origen ilegal de sus adquisiciones cumpla con abonar ese impuesto que se dejó de cancelar en su cadena de comercialización, una norma con rango de ley, que establezca ello, estaría en el mismo sentido que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues además de no permitirse la devolución, se aplicaría la sanción de pagar el Impuesto General a las Ventas a quien, en buena cuenta, propició este tipo de prácticas, quien respondería en lugar del emisor del comprobante de pago que desapareció. En



definitiva, esta potencial solución respondería a la pregunta ¿Qué pasa cuando el proveedor desaparece, a quien le debe cobrar la Administración, la sanción establecida en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas?

Según el análisis efectuado el solo artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, como establece el Tribunal Fiscal no podría responder a la pregunta que acabo de plantear y si bien el razonamiento del Tribunal fue coherente y consistente en cuanto a la aplicación normativa al Caso Engelhard, también es cierto que puso en evidencia la necesidad de un mecanismo legal que permita tanto a la Administración Tributaria como al Tribunal Fiscal combatir de manera directa las estructuras empresariales que se forman con la finalidad de evadir el impuesto, para la cual, como ya lo he mencionado no hay una única solución, siendo el esfuerzo conjunto de todos los actores sociales, lo que en definitiva puede contrarrestar este tipo de operaciones.

Considero que la Administración Tributaria hizo un gran esfuerzo por analizar lo sucedido en el caso Engelhard: realizó cruces de información, investigó a casi todas las empresas involucradas (proveedoras de primer segundo o tercer nivel del exportador Engelhard), analizó de manera conjunta los medios probatorios a los que tuvo acceso y concluyó en la existencia de operaciones no reales. Llegó a determinar que el financiamiento con el que actuaron los diversos proveedores en la cadena de comercialización de oro, era dinero que Engelhard entregaba a las empresas de primer nivel (proveedores directos), advirtiendo que cuando se producía el ingreso de este dinero, se cancelaban a su vez las supuestas operaciones de venta que realizaban las empresas de segundo y tercer nivel, por lo que, la Administración consideró “que existió una sola operación de compra de oro originada entre Engelhard Perú S.A. y el proveedor que adquirió informalmente el oro, proveedor que era manejado por los diversos grupos existentes” (Tribunal Fiscal, 2000, p. 24).

Lamentablemente, el trabajo de fiscalización de la Administración se vio opacado por la aplicación normativa que realizó, lo que llevó a que el Tribunal Fiscal anulara el pronunciamiento. Ante tal circunstancia la pregunta que surge es ¿Podría el Tribunal Fiscal, con solo el artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas contrarrestar las operaciones no reales que se dan en la cadena de comercialización del exportador y que no corresponden al primer nivel de dicha cadena? y la respuesta es no, y ello porque toda la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal se inclina por no hacer responsable al adquirente del cumplimiento de obligaciones formales de sus proveedores y porque a nivel legislativo no existe norma alguna que responsabilice el

exportador cuando en su cadena de comercialización (no necesariamente en el primer nivel) se dan indicios de evasión tributaria.

La no responsabilidad del exportador resulta hasta cierto punto razonable; sin embargo, el deber de colaboración con la Administración, obliga a este agente económico a actuar de buena fe y tener la debida diligencia y cuidado al elegir a sus proveedores, de manera tal, que si se llegara determinar su participación en la evasión del Impuesto General a las Ventas, porque conocía que los proveedores era informales y que la estructura empresarial que se creó tenía como único fin evadir el Impuesto y solicitar la devolución del crédito fiscal, como en el Caso Engelhard, en ese tipo de situaciones, desde mi punto de vista, no sería posible señalar que no es responsable de lo sucedido en su cadena de comercialización.

### **3.2. Fraude Carrusel del IVA**

A manera de comparar lo que sucede en nuestro país con otros países respecto del asunto que es materia de esta investigación cabe mencionar lo que en Europa se denomina el Fraude Carrusel en el IVA y que consiste en una estructura empresarial que busca aprovechar que las entregas intracomunitarias en la Unión Europea están libres de impuestos.

Este denominado fraude carrusel consiste en la adquisición intracomunitaria que realiza una empresa, por ejemplo España, de otro país de la Unión Europea por ejemplo Francia, la empresa de España se autorepercute y a su vez deduce el IVA de la compra realizada, posteriormente esta empresa de España vende al interior de su país esta mercadería recibe el IVA y desaparece generando un perjuicio a la Hacienda Pública, esta empresa de España a la que denominaremos EMPRESA A, que es que la que realiza la adquisición intracomunitaria es denominada empresa trucha, pues desaparece inmediatamente después de haber recibido el IVA de la empresa que adquiere la mercadería al interior del país a la que denominaremos EMPRESA B, este EMPRESA B, por su parte vende a otra empresa al interior del país esta mercadería, a la que denominaremos EMPRESA C, quien vendría a ser, en esta estructura, el consumidor final.

Cabe señalar que la EMPRESA B, cumple sus obligaciones tributarias deduciendo el IVA por la adquisición a la EMPRESA A y a su vez repercutirá el IVA en la empresa C, convirtiéndose así la EMPRESA B en una empresa pantalla, siendo que su existencia busca ocultar la relación que existe entre la EMPRESA A (empresa Trucha) y la

EMPRESA C (consumidora final), esta última empresa a su vez podría vender esa mercadería a un país comunitario, solicitando la devolución del IVA soportado, debido a que se trata de una entrega intracomunitaria exenta o lo que denominaríamos en Perú una exportación de bienes gravada con tasa 0 y de esta forma se iniciaría un nuevo ciclo de defraudación.

Cabe indicar que esta estructura admite diversas variaciones como el que se haga circular mercancía inexistente haciendo uso de facturación y documentos de transporte falsos, que las empresas pantalla en nuestro ejemplo la EMPRESA B alternen su actividad fraudulenta con otras actividades empresariales perfectamente legales y así diluyan aquella que es ilegal, entre otras posibilidades.

Es preciso señalar las coincidencias que tiene la estructura empresarial analizada en su variante de facturación falsa con el caso emblemático al que hice mención el caso de la Empresa Engelhard, debido a que en dicho caso, se analizó por la Administración Tributaria una especie de superposición de empresas, en las que el supuesto comprador de oro era el responsable de emitir facturas que las empresas de tercer y segundo nivel (empresas pantalla) recibían y a su vez eran las encargadas de entregar al proveedor de primer nivel o proveedores directos de la Empresa Engelhard, ocultando así o pretendiendo ocultar la relación existente entre dicha empresa y los acopiadores directos del oro.

En el caso mencionado se llegó a determinar la existencia de empresas fantasma, facturas emitidas a cambio de una comisión, proveedores que no contaban con documentación sustentoria, empresas que no contaban con el sustento de la extracción de oro, estructura que se crea cuando se recurre al mercado informal para la adquisición de bienes y/o servicios y al mismo tiempo se recurre a proveedores de facturas para sustentar tales adquisiciones, siendo una variante el que la empresa que será la beneficiaria (Engelhard) permite la intervención de empresas que provean de esos comprobantes de pago con los que respaldan sus adquisiciones de bienes obtenidos de personas distintas a las que aparecen en el comprobante de pago, y que perjudican al Estado en la medida en que gran parte de ese Impuesto General a las Ventas repercutido no es pagado al Estado y sin embargo se obtiene la devolución del crédito fiscal por las adquisiciones utilizadas en el bien que es materia de exportación, obteniéndose así un beneficio que no corresponde.

Como se puede apreciar tanto en el fraude carrusel del IVA como en el caso Engelhard, se forman estructuras empresariales en las que se introduce una o varias empresas fantasmas que sólo emiten comprobante de pago pero no realizan la operación de venta en la realidad, generando un IVA que no ingresa al Fisco, debido a que ellas desaparecen luego de haber realizado la supuesta operación, esto es, en ambos casos, existen superposiciones de empresas que tienen por finalidad defraudar al Estado al generar IVA que no se empoza al Fisco pero en base al cual se solicita la devolución del saldo a favor del exportador, originando con ello un doble perjuicio, por un lado un IVA que no se empoza al Fisco y por otro lado un beneficio que no corresponde devolver.

Llegado a este punto de la comparación entre lo que se denomina fraude carrusel del IVA en Europa y lo que sucedió con el caso Engelhard y otros muchos casos que han ocurrido en nuestro país cabe señalar que un principio que adquiere relevancia para esta investigación es el de la buena fe, esto es, la intención de evadir impuesto, que determinará la responsabilidad o no de la empresa que resulta siendo la beneficiaria de toda esta estructura empresarial.

### **3.2.1. Reacción de la Comunidad Económica Europea frente al Fraude Carrusel del IVA.**

Se procederá a explicar cuál es la reacción de la Administración Española ante el Fraude Carrusel con la finalidad de tener a nuestro alcance las posibles soluciones a este problema que se dan en los países de la Comunidad Europea. Así, pues, una de estas soluciones consiste en la imputación de simulación de todas o algunas de las operaciones que se producen en el fraude carrusel y que tiene como finalidad imputar responsabilidad de pago al bróker. La otra solución es negarse a conceder deducciones del IVA o devoluciones del mismo. Es preciso resaltar que si bien estas no son las únicas soluciones planteadas por la Comunidad Europea si resultan ser las más interesantes desde mi punto de vista para el trabajo de investigación que se está desarrollando.

En la primera de las soluciones, el interés recaudatorio adquiere el papel protagónico, pues se traslada la responsabilidad de la trucha que desaparece sin pagar el impuesto al bróker que recibe y paga la mercadería adquirida, para lo cual es preciso tener la evidencia clara del montaje circular y de la intervención de varias personas en el mismo.

#### **3.2.1.1. Imputación de Simulación**

Para describir mejor este mecanismo haré uso del caso (SAP Barcelona num 291/2005 de 26 de enero) de la empresa TECNOSERVEI DOS SL que se dedicó entre 1996 a

1999 a evadir el IVA actuando como bróker, dado que simulaba adquirir de una empresa residente, cuando en realidad eran adquisiciones intracomunitarias y luego simulaba vender dichas mercancías a empresas del mercado portugués y francés, por lo que al tratarse de entregas intracomunitarias obtenía el derecho a la devolución del IVA, siendo que en realidad TECNOSERVEI DOS SL, vendía a clientes españoles, a quienes realizaba las entregas repercutiendo un IVA que tampoco ingresaba al erario público. En este caso se estableció la responsabilidad de TECNOSERVEI DOS SL, determinándose una deuda millonaria impagada.

Caraccioli citado por Alonso señala que la Procuraduría de la República Italiana, junto con la Administración Tributaria de ese país estiman que el bróker es el auténtico adquirente de la mercancía (Alonso, 2008, p. 319).

Italia es el país que hizo un análisis cuidadoso de las operaciones de las que se compone un fraude carrusel. Es así que Caraccioli mencionado por Alonso señala dos supuestos de simulación, el primer supuesto se presentaría en el caso que la entrega del bien entre la trucha y el bróker, no sea una entrega real, dado que la trucha existe sólo para generar un IVA que luego será repercutido y luego en una fase ulterior exigir su devolución basándose en un crédito ficticio, en este caso el adquirente de la factura es un empresario distinto pero el precio de la factura realmente se paga, por lo que simulación se circunscribe al campo subjetivo. Supuesto diferente es si la venta de la trucha al broker es inexistente, no hay precio, el impuesto nunca se cobra- caso de una factura falsa- como se puede observar, aquí la simulación es más amplia (Alonso, 2008, p. 319).

La consecuencia de considerar al bróker como verdadero adquirente intracomunitario sería privarle del IVA que la trucha le repercutió, de tal manera que su cuota de IVA crecerá al no tener un IVA que deducir.

Sin embargo, señala Alonso Gonzales que, si bien este planteamiento puede resultar muy favorecedor para la Hacienda Pública, hay que ser cauteloso pues en el momento en que se pruebe la realidad de las operaciones y su pago por parte del bróker, es inviable seguir por la senda de la simulación.

### **3.2.1.2. La negativa de la devolución del IVA soportado.**

En determinadas situaciones, la Administración de los países de la Comunidad Económica Europea decide no conceder la devolución del IVA soportado, cuando determina la vinculación que existe con el fraude carrusel.

Este mecanismo encuentra su base legal en el artículo 31 de la Ley General Tributaria titulado “Devoluciones derivadas de la normativa tributaria de cada tributo” que se señala: (...).Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a las cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo (Congreso de la República, 2003, p.17).

En el IVA se produce uno de los supuestos establecidos en el artículo 31 de la LGT, el cual se presenta cuando la deducción o compensación del impuesto resulta ser insuficiente y corresponde solicitar la devolución del IVA soportado. La regulación de dicha devolución se encuentra en los artículos 115 a 118 de la Ley del IVA que establecen que es la Administración quien debe devolver el crédito fiscal de oficio dentro de los seis meses siguientes al plazo que tiene el administrado para solicitar dicha devolución.

Un caso en el que la Administración optó por negar la devolución del IVA soportado fue el Caso Optigen, en el que tres empresas británicas Optigen, Fulcrum y Bond House se dedicaban a comprar microprocesadores en el Reino Unido y a venderlos en otros países de los Estados miembros, siendo que como realizaban entregas comunitarias exentas solicitaban luego la devolución del IVA soportado, en este caso dicha devolución les fue denegada por considerar la Administración que pertenecían a un eslabón de una cadena en la que existió una empresa trucha que desapareció sin ingresar el IVA al fisco o se había producido la usurpación de un número de identificación del IVA, llegando a la conclusión que si bien el sujeto que incumple es una persona distinta, Optigen, Fulcrum o Bond House así como las otras empresas también ubicadas en la cadena de comercialización pierden el derecho a la devolución del IVA soportado.

Cabe precisar; sin embargo, que el TJCE se pronunció en sentido contrario, haciendo una interpretación de las Directivas comunitarias sobre IVA, especialmente de la Sexta, señalando que tanto la entrega como el sujeto pasivo del IVA tienen carácter objetivo y su aplicación es independiente de los fines y resultados de las operaciones de las que se trate, por lo que consideró que cada operación debe ser analizada de manera independiente y no verse afectada por las operaciones anteriores o posteriores, dicho

en otros términos, el sujeto pasivo responderá por la deuda generada por él mismo, no por la generada por un hecho imponible realizada por un sujeto distinto (Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, 2006, p. 354).

### **3.2.1.3. Denegación de la deducción del IVA soportado**

A continuación procederé a explicar un caso en el que la Administración Belga denegó la deducción del IVA soportado, la Sentencia del TJCE del 6 de julio de 2006 referida al caso Axel Kittel contra el Estado Belga, siendo que en este caso Computime que era una empresa Belga compró y luego vendió componentes informáticos, la Administración Belga consideró que Computime había participado deliberadamente en un fraude carrusel que tenía por finalidad que respecto de una misma mercancía se recuperase una o varias veces el IVA facturado por proveedores y que las entregas que esta empresa realizó no eran reales, por lo que le denegó el derecho a deducir el IVA.

Lo interesante aquí es determinar cómo se debe actuar cuando el sujeto pasivo del IVA que se encuentra como eslabón de una cadena de comercialización para defraudar, tiene conocimiento de ello o no, concluyéndose que el derecho a deducir es un mecanismo propio del IVA y no debería limitarse, sin embargo, “si a la Administración le constara que el derecho a deducir se ejerció de manera fraudulenta puede solicitar la devolución de las cantidades deducidas puesto que “en tal situación, el sujeto pasivo colabora con quienes idearon el fraude convirtiéndose en sus cómplices” (Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, 2006, p. 356), ello aun cuando la operación cumple con los criterios objetivos de entrega de bienes efectuada por el sujeto pasivo.

Como es posible apreciar, el TJCE establece como criterio para denegar la deducción o la devolución del IVA, la comprobación mediante datos objetivos que el sujeto pasivo sabía o debía saber que mediante su operación se convertía en un eslabón de la cadena de comercialización creada para defraudar al Estado.

Es preciso señalar que:

“Mientras que la falta de conocimiento o la imposibilidad de tenerlo salvaguarda el derecho a deducir de aquel que se encuentra en la posición primera, en la segunda, que desemboca en la declaración de complicidad se exige un plus, un deber de diligencia del interesado en su actividad, de aquí se puede extraer la obligación del empresario de conocer del negocio, o al menos poner los medios para aproximarse a su verdadera naturaleza. En caso contrario, se podrá ver

involucrado en operaciones fraudulentas a las que bien hizo caso omiso o bien declinó conocer” (Tribunal Económico Administrativo de España, 2007, FJ8).

Este nuevo deber de diligencia al no estar contenido en norma jurídica alguna, resulta ser inconcreto y vago, pues no se señala cuál debe ser la conducta del sujeto pasivo para que su desempeño sea diligente y ello es contrario a la seguridad jurídica y a la confianza legítima (Alonso, 2008, p. 364).

Las soluciones examinadas en lucha contra el fraude en el IVA no han tenido resultados aceptables, por lo que muchos Estados Miembros han optado por introducir en sus legislaciones un supuesto de responsabilidad, intentando compensar la defraudación realizada por la trucha, estableciendo la responsabilidad de los otros sujetos que tuvieron relación con ella. En esta línea se encuentra Francia, España, el Reino Unido, Italia y Portugal. En el caso español, que servirá de ejemplo para esta investigación, la norma que establece dicha responsabilidad es el artículo 87<sup>3</sup> de la Ley del IVA.

---

<sup>3</sup> 1 Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas

que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios

o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubiera

efectuado las adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no hayan sido ni vayan a ser objeto

de declaración e ingreso.

2 A estos efectos se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo. Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo la Administración estudiará la documentación que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con el objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de realización de la operación

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3 Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un

Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4 Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria (Congreso de la República, 1992, p.13)



Lo que se busca al introducir el supuesto de responsabilidad, en estos países de la Comunidad Económica Europea, es inducir a los intervinientes en la cadena de comercialización a informarse de los antecedentes de la mercadería que comercian siempre que esta obligación no sea excesivamente gravosa para quienes tomen las precauciones necesarias, esto es, actúen de buena fe.

Se debe tener en cuenta que el artículo 87 de la Ley del IVA española establece un responsable subsidiario, sin embargo, en el resto de Estados se establece un responsable solidario como mecanismo contra el fraude, parece ser que el legislador español, lo que busca es un patrimonio que pueda responder de la deuda no cancelada, por lo que el designado responsable terminará siendo el deudor definitivo dado que normalmente la trucha desaparece sin empazar el IVA al Fisco.

He tomado dicho ejemplo, el de la legislación española, porque me parece interesante y guarda relación con lo que se ha establecido como sanción en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, la responsabilidad que debe asumir el emisor de un comprobante de pago que sustenta una operación no real y que en estructuras empresariales como las que se han planteado, suele desaparecer sin empazar el Impuesto General a las Ventas al Fisco, en este supuesto, resultaría interesante plantear quién debe asumir esa responsabilidad y hasta qué punto optar por un responsable subsidiario, puede contrarrestar este tipo de prácticas en nuestro país.

## CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

### 4.1. Presentación y análisis de los resultados

Como ya lo he señalado, la solución para contrarrestar estas prácticas tan difundidas en nuestro país no es única y requiere un esfuerzo conjunto del Estado y la sociedad en general, sin embargo, esta investigación busca un mecanismo, que como lo he venido analizando puede ser normativo y que consista en hacer responsable al exportador de toda su cadena de comercialización.

He demostrado a través de la explicación del Caso Emblemático Engelhard, que la Jurisprudencia si bien se inclina por considerar que el adquirente o exportador no es responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores, lo que en un primer análisis puede parecer razonable, sin embargo, cuando se reflexiona sobre el uso de estructuras comerciales de las que tiene conocimiento el exportador y que se crean con el único objetivo de evadir impuesto, cuando se analiza operaciones que nunca existieron en la realidad y que tenían como único objetivo solicitar el saldo a favor del exportador, o cuando se verifica que el exportador conocía que su proveedor de primera línea es una persona que suele operar ilegalmente y por ello lo busca para obtener las facturas falsas que necesita y así disminuir su impuesto por pagar u obtener en beneficio como el que es materia de estudio, entonces ya no resulta razonable seguir señalando que el adquirente no es responsable de los indicios de evasión tributaria en su cadena de comercialización y es ahí donde el mecanismo establecido por la Ley Lacey en Estados Unidos que impide la comercialización de la madera cuando se concluye que su origen es ilegal, haciendo responsable al importador de ello, cobra sentido.

Es importante señalar que las sanciones y penalidades previstas en La Lacey se establecen en función de cuan involucrada está la empresa o el individuo en la conducta prohibida, esto es, si actuó con conocimiento o sin él. Según esto se establecen multas incautación de mercancías en todos los casos y posibilidad de prisión en algunos de ellos.

En este punto adquiere relevancia el principio de buena fe sobre el cual a decir de De La Puente “existe consenso en la doctrina respecto a que la buena fe es un elemento de vida de la relación humana que se ha incorporado al Derecho, pero que éste no lo ha recibido tal como es, sino dándole precisiones técnicas, lo cual ha determinado que se convierta en un concepto jurídico” (2000, p. 275)

La buena fe se ha introducido en el derecho positivo como una regla moral en dos sentidos: Subjetivo, o también denominada buena fe creencia que es la intención con que obran las personas, esto es, “la creencia de que está en posesión legítima de un derecho o de una situación jurídica” (Borda, 2000, p. 279) y la buena fe objetiva o buena fe lealtad que vendría a ser la lealtad con que actúan las personas en sus relaciones jurídicas.

En el caso que me ocupa, la buena fe que se exige al exportador es la objetiva, esto es la lealtad que se requiere para operar y relacionarse con sus proveedores y con el Estado, dicha conceptualización es esbozada por el Derecho Civil, sin embargo, la buena fe, como tal, es un principio general del Derecho, si bien, no recogido expresamente en la Constitución, es un principio implícito en ella, que orienta e informa todas las relaciones jurídicas y que exige a las personas actuar con lealtad pero además con la debida diligencia y cuidado en sus relaciones jurídicas.

Un concepto que voy a definir, por guardar relación con el Principio de Buena Fe y que adquiere relevancia, es “el debido cuidado”, concepto que ha sido desarrollado en el sistema Legal de Estados Unidos, y guarda relación con “el grado de cuidado que una persona razonablemente prudente ejercería bajo circunstancias iguales o similares”, lo que implicaría que se aplique de forma diferente, según el grado de conocimiento, calidad de la persona y responsabilidad en la adquisición.

El principio de Buena Fe fue el que tuvo en cuenta la Administración al analizar el caso Engelhard, pues llegó a concluir que el exportador era quien proveía de financiamiento a toda la cadena de comercialización en la que existieron diversas empresas, algunas de ellas truchas y creadas con el único fin de repercutir el Impuesto General a las Ventas y desaparecer, empresas pantallas que sólo proveían de facturas falsas, siendo que el único fin de toda esa superposición empresarial era evadir el Impuesto y ocultar la verdadera relación existente entre Engelhard (el exportador) y los acopiadores de oro informales, por lo que quedó claramente establecido el actuar malicioso con el que operó Engelhard con el fin de obtener la devolución del saldo a favor del exportador, esto es, un beneficio sin que previamente todo el Impuesto General a las Ventas que debió empozarse al Fisco se hubiera efectuado.

Ante esta situación, la Administración decide aplicar el artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable que denegaba dicho beneficio y hacía responsable al exportador cuando, en su cadena de comercialización, se verificasen indicios de evasión

tributaria. Si bien dicha aplicación normativa no fue la correcta, pues, como bien estableció el Tribunal Fiscal, a través de una norma de inferior rango se establecía un nuevo supuesto de operaciones no reales, esto evidenció desde mi punto de vista la deficiencia que existía en la normatividad, pues no existía norma con rango de ley alguna, que permita establecer ese tipo de responsabilidad en el exportador, y si bien existe un artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, éste resulta insuficiente para establecer responsabilidades cuando se trata de superposiciones empresariales creadas con el único fin de evadir el impuesto y obtener el beneficio del Saldo a Favor del Exportador, dado que, como ya lo he venido señalando, la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal se inclina por no atribuir responsabilidad alguna al adquirente de los incumplimientos de sus proveedores.

De lo antes expuesto considero que es un mecanismo disuasorio de este tipo de conductas, que se le responsabilice al exportador de su cadena de comercialización cuando se demuestre que existen indicios de evasión tributaria y se determina que no actuó con Buena Fe, denegándole la devolución del saldo a favor del exportador, imputándole la responsabilidad subsidiaria del Impuesto General a las Ventas que dejó de cancelar el emisor del comprobante de pago-que una vez realizada la operación falsa desaparece-e impidiéndole realizar exportaciones durante los dos años siguientes al descubrimiento de indicios de evasión tributaria en su cadena de comercialización.

Como se puede advertir no sólo he considerado pertinente como mecanismo para contrarrestar las operaciones falsas que sustentan el Saldo a Favor del Exportador, el denegar la devolución de dicho saldo sino además imputar responsabilidad subsidiaria al exportador por el Impuesto General a las Ventas que se dejó de empozar al Estado en su cadena de comercialización. Ello porque considero que tal medida guarda relación con la sanción que impone el artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas cuando señala que el emisor del comprobante de pago que no corresponda a una operación real, quedará obligado al pago del impuesto aun cuando no se haya realizado el hecho imponible, siendo esto así y teniendo en cuenta que en las estructuras empresariales materia de este estudio, existen emisores de comprobantes de pago que luego desaparecen, así como exportadores que tienen conocimiento de las empresas truchas que existen en su cadena de comercialización, corresponde que alguien asuma esa sanción, y, desde mi punto de vista ese alguien debería ser el exportador que no actuó de Buena Fe y que conocía de su existencia.

Distinto sería el caso de aquel exportador diligente que aun tomando todas las previsiones que su actuar empresarial requiere, no conoce ni está en la posibilidad de conocer que tales empresas truchas existen en su cadena de comercialización, a ese exportador que actúa de Buena Fe y que a su vez es diligente y cuidadoso, no es posible imputarle responsabilidad subsidiaria por dichas empresas truchas y esto es posible determinar a través de los indicios que puede arrojar la fiscalización que realiza la Administración, esto que puede ser un dato subjetivo, no lo es, puesto que cuando la Administración despliega su labor de fiscalización, lo hace analizando cada una de las relaciones jurídicas existentes, realiza cruces de información, analiza medios probatorios ofrecidos por el sujeto fiscalizado y por sus proveedores y puede llegar a determinar si existe o no conocimiento del exportador fiscalizado.

Es a esta responsabilidad subsidiaria, a la que también se refiere la legislación española como uno de los mecanismos para contrarrestar el denominado Fraude Carrusel del IVA.

Por último, otra de las alternativas que he considerado y que desde mi punto de vista tiene una finalidad disuasoria de este tipo de conductas es la de sancionar al exportador para realizar actividades de exportación durante los dos años siguientes a la imputación por parte de la Administración de indicios de evasión tributaria en su cadena de comercialización, considero que una medida como esta puede lograr que un exportador que suele operar de modo ilegal al impedirle realizar la actividad propia de su negocio por el periodo antes señalado va a pensar más de una vez para realizar este tipo de conductas ilegales.

Considero que estos mecanismos, aplicados conjuntamente con otros mecanismos creados por el Estado como la implementación progresiva de los comprobantes de pago electrónicos y la ampliación del plazo para devolver el saldo a favor del exportador a treinta días según la reciente modificación al Reglamento de Notas de Crédito Negociable, pueden ser de gran utilidad para contrarrestar este tipo de conductas.

En la solución que planteo, he tenido en cuenta, lo que se ha establecido en nuestro país en el ámbito penal, en el que si bien se ha contemplado el delito de defraudación tributaria en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria<sup>4</sup>-siendo

---

<sup>4</sup> "Artículo 1.- El que en provecho propio o de un tercero valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con trescientos sesenta y cinco días a setecientos treinta días multas." (Poder Ejecutivo, 1996, p.1)

uno de sus agravantes el que se obtenga saldos a favor, crédito fiscal, devoluciones u otros beneficios- también es cierto, que si el empresario que decidió defraudar al Estado, opta por cancelar la deuda tributaria, que la Administración determina que ha evadido, eso sería suficiente para que no sea procesado, lo que evidencia que en nuestro país, la vía penal es usada como un mecanismo coactivo reforzado para el cobro de una deuda, pero que no cumple con la finalidad de mecanismo disuasorio de este tipo de conductas.

#### **4.2. Análisis de Proporcionalidad de la Sanción Propuesta**

Teniendo en cuenta que el presente trabajo de investigación propone sanciones administrativas, que van desde el pago de un monto de dinero (equivalente al impuesto que se dejó de pagar) hasta la restricción de derechos fundamentales como la libertad de empresa, es importante verificar si sanciones de esa naturaleza cumplen con los principios del derecho sancionador, que en materia tributaria, se encuentran regulados en el artículo 171 del Código Tributario, y que son el principio de legalidad, tipicidad, non bis idem, no concurrencia de infracciones, y proporcionalidad.

Cabe señalar que en virtud de la Norma IX del Código Tributario se aplican de manera supletoria a la materia tributaria, los principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

He considerado conveniente analizar el principio de proporcionalidad por ser el principio que desde mi punto de vista puede verse afectado con el tipo de sanción propuesta, dado que los principios como el de legalidad y tipicidad exigen la existencia de una ley, que es la que precisamente propone este trabajo de investigación y en cuanto al principio de non bis idem y concurrencia de infracciones, estos dos últimos principios reclaman de un caso concreto para ser aplicado y mi propósito en este momento es sustentar teóricamente porqué una sanción administrativa como la propuesta, no solo cumple una finalidad disuasoria, sino que además pasa el tamiz de la proporcionalidad que justificaría su adopción.

Como bien lo señala López mencionado por Tirado “el derecho administrativo y el principio de proporcionalidad se encuentran íntimamente relacionados, pues aquel se constituye como el instrumento técnico más idóneo para asegurar que...el ejercicio de los derechos fundamentales no pueda ser restringido más allá de lo estrictamente necesario para la tutela de los intereses públicos” (s.f, p.458).

Es importante aquí destacar lo que el Tribunal Constitucional ha señalado al momento de aplicar este principio.

Esto es un claro mandato a la administración (...) para que, en el momento de establecer una sanción administrativa, no se limite a realizar un razonamiento mecánico de aplicación de normas, sino que además efectúe una apreciación razonable de los hechos en relación con quienes los hubiesen cometido (...). Por tanto, una decisión razonable en estos casos supone, cuando menos: a) La elección adecuada de la norma aplicable al caso y su correcta interpretación, tomando no solo una ley en particular sino el ordenamiento en su conjunto. b) La comprensión objetiva y razonable de los hechos que rodean el caso, que implica no solo una contemplación en abstracto de los hechos, sino una observación en directa relación con sus protagonistas, pues sólo así, un hecho resultará menos o más tolerable (..) c) Una vez establecida la necesidad de la medida de la sanción, porque así lo ordena la ley correctamente interpretada en relación a los hechos del caso que han sido conocidos y valorados en su integridad, entonces el tercer elemento a tener en cuenta es que la medida adoptada sea la más idónea y de menos afectación posible a los derechos de los implicados en el caso (Tribunal Constitucional, 2004, fj.20).

Si bien el Tribunal Constitucional suele usar indistintamente los términos proporcionalidad y razonabilidad coincido con Indacochea cuando señala que la razonabilidad estaría un paso antes del principio de proporcionalidad puesto que la razonabilidad implica evaluar una medida desde el punto de vista de su justificación racional, en otras palabras, toda medida que límite derechos fundamentales debe encontrarse justificada en un fin legítimo. Una vez superado este principio cabe analizar la proporcionalidad, evaluación que ya no recae sobre la medida misma sino sobre su relación con el fin que pretende alcanzar y esta debe verse efectuada sobre las bases de las exigencias de los subprincipios de idoneidad, necesidad proporcionalidad (2008, p.107).

En esta línea la pregunta que me planteo es si sería razonable adoptar una sanción administrativa como la propuesta, considerando que, como dice Villanueva, que la recaudación es un fin constitucionalmente protegido. La respuesta es sí, dado que es de interés general que el Estado obtenga los recursos necesarios para afrontar el gasto público y la realización de obras pública, por lo que las medidas adoptadas para proteger

esa recaudación son razonables siempre que la afectación de los derechos fundamentales sea proporcional con el fin que se pretenda tutelar.

Una vez que se ha definido la razonabilidad de la sanción a imponerse corresponde establecer hasta qué punto es adecuado necesario y proporcional adoptar una sanción como la que propone este trabajo de investigación, aun cuando puedan verse afectados derechos fundamentales como el derecho de propiedad y el de libertad de empresa.

#### **4.2.1. Subprincipio de adecuación**

Es preciso señalar que este subprincipio tiene dos vertientes que permiten establecer si es lícita la intervención en un derecho fundamental: que la finalidad sea legítima y que la medida sea adecuada para alcanzarla.

En esa misma línea el Tribunal Constitucional al referirse a este subprincipio señala que:

“De acuerdo con este, toda injerencia en los derechos fundamentales requiere ser idónea o capaz para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo. En otros términos, este subprincipio supone dos cosas: primero legitimidad constitucional del objetivo y, segundo, la idoneidad de la medida utilizada” (Tribunal Constitucional, 2004, p. 65).

Considero que esta es una medida adecuada, por cuanto no hay otra en el ordenamiento actual peruano que sea lo suficientemente disuasiva de este tipo de conductas, que afectan la recaudación. Si el exportador conoce que su cadena de comercialización se ha creado con la finalidad de evadir el impuesto, resulta adecuado que sea él quien asuma a modo de sanción el Impuesto General a las Ventas que se dejó de pagar al Fisco (por la empresa que luego de realizar la operación no real desaparece), y si bien hay quienes pueden argumentar que no debería asumir la deuda de terceros y que cada operación debe analizarse de modo separado, también es cierto que si el exportador decidió asumir una conducta riesgosa con la intención de evadir al Estado, debe asumir las consecuencias de su actuar malicioso. Ese mismo razonamiento aplicaría para la prohibición de realizar exportaciones en los dos años siguientes al descubrimiento de indicios de evasión tributaria en su cadena de comercialización.



#### **4.2.2. Subprincipio de necesidad.**

Este principio supone que la sanción sea indispensable para conseguir el fin constitucionalmente legítimo, bien porque es la menos grave, entre las diversas medidas existentes o bien porque no existen otras medidas para satisfacer el fin que se persigue.

En esa línea el Tribunal Constitucional señala que:

Para que la medida que afecte derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Se trata de una comparación de la medida adoptada con los medios alternativos disponibles y, en la cual se analiza, por un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo; y por otro, su menor grado de intervención en el derecho fundamental (Tribunal Constitucional, 2004, fj. 65).

¿Es necesaria la adopción de una sanción de esta naturaleza? A mi modo de ver sí, porque no hacerlo lleva a que el empresario exportador siempre asuma el riesgo de evadir el impuesto, de tal manera que, si lo llegan a descubrir, el conoce que no le devolverán el saldo a favor del exportador solicitado, consecuencia que si bien es justa no es suficiente cuando lo que se busca es desincentivar este tipo de prácticas.

Lo antes señalado también encuentra fundamento en la forma como han sido tipificados los delitos de defraudación tributaria, por ser la otra vía a usarse para contrarrestar este tipo de conductas; como bien se sabe, en la vía penal el deudor tributario que cancele la deuda que la Administración determina, no será procesado por este delito, por lo que el empresario bien podría actuar arriesgándose siempre a ser descubierto o no por la Administración, razón por la cual, desde mi punto de vista esta forma de tipificación no es la más adecuada para contrarrestar este tipo de conductas.

Considero finalmente que esta medida es necesaria, si lo que se busca es de desincentivar este tipo de conductas, dado que el empresario exportador analizará con mayor detenimiento lo que implica incurrir en este tipo de prácticas, pues de incidir en ellas, no solo no se le devolverá el saldo a favor del exportador solicitado, sino que además se le obligará a responder con una sanción pecuniaria y su libertad de empresa se verá afectada, en aras de una recaudación que desde el punto de vista del interés general merece ser protegida.

### **4.2.3. Subprincipio de proporcionalidad.**

Este sub principio consiste en una valoración entre el derecho fundamental afectado y el fin que origina su afectación y de entre ellos establecer el que tiene el mayor peso en el caso específico.

Para el Tribunal Constitucional

Para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de la intervención debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental. Se trata, por tanto, de la comparación entre de dos intensidades o grados: la realización del fin de la medida examinada y la afectación del derecho fundamental (Tribunal Constitucional, 2004, fj. 65).

Siguiendo esta línea cabe comparar si en aras de la recaudación corresponde limitar determinados derechos como son el derecho a la propiedad y el derecho a la libertad de empresa teniendo en cuenta que el deber de contribuir es desde mi punto de vista el principio que subyace a la propuesta que realizo en esta investigación, adquiriendo relevancia lo señalado por el Tribunal Constitucional sobre dicho deber en su relación con los demás derechos fundamentales , “al no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria el carácter de absolutos(…)” (Tribunal Constitucional, 2002, p.5), según Duran “deben ser releídos a la luz del deber de contribuir con los gastos públicos” ( sf, p. 91), que según el Tribunal Constitucional constituye un principio implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho” (Tribunal Constitucional, 2002, p.6).

Siguiendo lo establecido por el Tribunal Constitucional y la doctrina señalada, dado que la recaudación es una finalidad constitucionalmente protegida, bien corresponde que se vean afectados ciertos derechos fundamentales como el derecho de propiedad y el derecho a la libertad de empresa, cuando es el deber de contribuir es el principio que subyace a la sanción impuesta.

## **CONCLUSIONES:**

La devolución del saldo a favor del exportador, si bien es un mecanismo coherente con la finalidad de neutralidad del impuesto y resulta ser apropiado para el exportador en términos de competencia en el mercado, también es cierto, que, por ser un beneficio, su otorgamiento debe estar supeditado a mecanismos también especiales, que permitan, asegurar al Estado, que quienes resulten favorecidos con él, sean los exportadores que han asumido diligencia y cuidado en las compras que han efectuado.

Teniendo en cuenta que el actual contexto normativo no ha implementado medida administrativa alguna para contrarrestar las operaciones no reales que ocurren en la cadena de comercialización del exportador, este trabajo de investigación ha demostrado la necesidad de su establecimiento a fin de disuadir este tipo de conductas. Si bien existe la vía penal, esto es, el delito de defraudación tributaria, la forma en que ha sido tipificado este ilícito, hace que el empresario exportador opte por intervenir como eslabón de cadenas de comercialización creadas para evadir el impuesto, dado que tiene conocimiento que puede evitar ser procesado si cancela la deuda que la Administración le determine, lo que en definitiva no contribuye a la disminución de este tipo de conductas.

Responsabilizar al exportador de toda su cadena de comercialización, cuando no actuó con la debida diligencia y cuidado al elegir a sus proveedores o cuando no actuó de buena fe y tuvo conocimiento de las operaciones falsas que se realizaron en su cadena de comercialización, no otorgándole la devolución del saldo a favor del exportador, obligándole a cancelar el Impuesto General a las Ventas dejado de empozar al Fisco por la empresa que intervino en su cadena de comercialización y luego desapareció, y prohibirle realizar exportaciones durante dos años, resulta ser una medida proporcional con el fin constitucional que se pretende proteger, que es la recaudación, pues cumple con los subprincipios de adecuación, necesidad y proporcionalidad, tal como ha sido analizado en este trabajo de investigación.

Finalmente se ha establecido a lo largo de este trabajo de investigación, que no existe una solución única para contrarrestar las operaciones falsas que sustentan el saldo a favor del exportador, pero es preciso idear mecanismos que aplicados conjuntamente con los ya existentes disuadan este tipo de conductas que tanto perjudican al Estado y, con ello, al interés público.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alonso, L. (2008) Fraude y Delito Fiscal en el IVA: Fraude Carrusel, Truchas y otras tramas. Marcial Pons Ediciones jurídicas y Sociales S.A.
- Blanco, A (2004) El Impuesto al Valor Agregado. Volumen II. Uruguay. Fundación de Cultura Universitaria.
- Bravo, J (2010) La Imposición al Consumo en el Perú: algunos comentarios en torno a los efectos del IVA en el caso de los servicios. En Libro Homenaje al catedrático Francisco Escribano. Doctrina y Casuística de derecho tributario. Lima, Perú Grijley.
- Borda, Guillermo (2000) Homenaje a Javier Bargas: El Principio de la Buena Fe. Gaceta Jurídica S.A. Primera Edición.
- Congreso de Estados Unidos Ley Lacey Recuperado de:  
[https://www.aphis.usda.gov/plant\\_health/lacey\\_act/downloads/background--redlinedLaceyamndmnt--forests--may08.pdf](https://www.aphis.usda.gov/plant_health/lacey_act/downloads/background--redlinedLaceyamndmnt--forests--may08.pdf).
- Congreso de la República. (22 de junio de 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo N° 133-2013-EF. DO: El Peruano. Recuperado de:  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp).
- Congreso de la República (15 de abril de 1999). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Decreto Supremo N°055-99-EF. Recuperado de:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>.
- Congreso de la República (29 de setiembre de 1994). Reglamento de Nota de Crédito Negociable. Decreto Supremo N°126-94-EF. Recuperado de:  
[http://spij.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spij.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp).
- Córdova, A. Tema II Impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal Requisitos Sustanciales del Crédito Fiscal. Recuperado de:  
[https://www.ipdt.org/uploads/docs/09\\_Rev%2041\\_ACA.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/09_Rev%2041_ACA.pdf).
- Cordova, A. (2006) Aspectos Técnicos del Impuesto General a las Ventas: necesidad de preservarlos en Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Perú: Palestra.
- Cerco a una trama carrusel que defraudó más de 47 millones de IVA Recuperado de:  
[https://elpais.com/economia/2016/08/12/actualidad/1471030692\\_587060.html](https://elpais.com/economia/2016/08/12/actualidad/1471030692_587060.html).
- Directiva 2006/112/CE del 28 de noviembre de 2006 Recuperado de:  
[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativas/Ficheros\\_Asociados\\_a\\_Las\\_Normativas/IVA/Texto\\_Directiva\\_IVA.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Ficheros_Asociados_a_Las_Normativas/IVA/Texto_Directiva_IVA.pdf).

- Durand, L (s.f) La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Recuperado de [https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber\\_de\\_Contribuir\\_Luis\\_Duran.pdf](https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf)
- De Juano.M (1975) Tributación sobre el Valor Agregado. Buenos Aires, Argentina: Víctor de Zavalia Editor.
- De la Puente, M. (2000) Contratación Contemporánea. Teoría General y Principios. La Fuerza de la Buena Fe. Palestra Editores Lima- Perú. Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia.
- El fraude carrusel en el IVA: Un problema todavía sin resolver Recuperado de: <https://www.diariojuridico.com/el-fraude-carrusel-en-el-iva-un-problema-todavia-sin-resolver/>.
- Emilfork,E (1999) Impuesto al Valor Agregado. Santiago, Chile Editorial Congreso.
- Indacochea, U. (2008) N° 55¿Razonabilidad o Proporcionalidad o ambos? Una propuesta de delimitación de sus contenidos a partir del concepto de ponderación. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9227/9641>.
- Jarach, D (1983) Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Editorial Cangallo.
- Legislación Uruguaya. Impuesto al Valor Agregado Recuperado de: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/T10+IVA+WEB+10.018.pdf>.
- Legislación Española. Impuesto sobre el Valor Añadido Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>.
- Ley General Tributaria. Recuperado de: <https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>.
- Legislación Chilena. Ley sobre el Impuesto de la Venta y Servicios. Recuperado de: [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/DL-825\\_31-DIC-1974.pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/DL-825_31-DIC-1974.pdf).
- Legislación Tributaria Española. Recuperado de: [file:///C:/Users/ASUS/Downloads/BOE030\\_Ley\\_General\\_Tributaria\\_y\\_sus\\_reglamentos.pdf](file:///C:/Users/ASUS/Downloads/BOE030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos.pdf).
- Luque, J. El Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal. Recuperado de: [http://www.ipdt.org/editor/docs/08\\_Rev41\\_JLB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev41_JLB.pdf).
- Molina, L. Los Principios del Procedimiento Administrativo en la Ley del Procedimiento Administrativo General: Fundamentos Alcances e Importancia. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/16890/17196>

Organización de evaluación de Impacto Ambiental La Ley Lacey Preguntas Frecuentes sobre como Estados Unidos prohíbe el tráfico ilegal de madera. Recuperado de: [https://content.eiaglobal.org/posts/documents/000/000/391/original/La\\_Ley\\_Lacey.pdf?1468350279](https://content.eiaglobal.org/posts/documents/000/000/391/original/La_Ley_Lacey.pdf?1468350279).

Organización de evaluación de Impacto Ambiental. ¿Está listo para la Ley Lacey?

Recuperado de:

[http://pdf.wri.org/factsheets/factsheet\\_are\\_you\\_ready\\_for\\_the\\_lacey\\_act\\_es.pdf](http://pdf.wri.org/factsheets/factsheet_are_you_ready_for_the_lacey_act_es.pdf).

Poder Ejecutivo (20 de abril de 1996). Ley Penal Tributaria. Decreto Legislativo 813.

DO: El Peruano. Recuperado de:

[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5\\_uibd.nsf/9D4DF5285FF778F3052582C00069FD5E/\\$FILE/DECRETO\\_LEGISLATIVO\\_N%C2%BA\\_813.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/9D4DF5285FF778F3052582C00069FD5E/$FILE/DECRETO_LEGISLATIVO_N%C2%BA_813.pdf)

Risso, C. El crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas Peruano. Recuperado

de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/12\\_Rev41\\_CRM.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/12_Rev41_CRM.pdf).

Ramos, Isabel. El estándar mercantil de diligencia: El ordenado empresario.

Recuperado de:

[https://www.boe.es/publicaciones/anuarios\\_derecho/abrir\\_pdf.php?id=ANU-C-2006-10019500225](https://www.boe.es/publicaciones/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-C-2006-10019500225).

Tirado, José. (2011) Principio de Proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional. Recuperado de:

[file:///C:/Users/ASUS/Downloads/2996-Texto%20del%20artículo-13750-2-10-20170307%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ASUS/Downloads/2996-Texto%20del%20artículo-13750-2-10-20170307%20(1).pdf).

Tribunal Fiscal. (21, febrero 2018) Resolución N° 03294-2-2002, 3129-2000.

Recuperado de :

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2002/2/2002\\_2\\_03294.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/2/2002_2_03294.pdf).

Tribunal Fiscal.(26, noviembre 1999) Resolución N° 957-1-99, 4934-96. Recuperado de:

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1999/1/1999\\_1\\_0957.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/1/1999_1_0957.pdf).

Tribunal Fiscal, (19, diciembre 2003) Resolución N° 07476-4-2003, 3378-2000.

Recuperado de:

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/4/2003\\_4\\_07376.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_07376.pdf).

Tribunal Fiscal, Sala 5 (16 de mayo de 2003) Resolución N° 2607-5-2003. Recuperado de:

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/5/2003\\_5\\_02607.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_02607.pdf)

- Tribunal Fiscal, Sala 2 (21 de junio de 2002) Resolución N°03294-2-2002, 3129-2000.  
Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2002/2/2002\\_2\\_03294.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/2/2002_2_03294.pdf)
- Tribunal Fiscal, Sala 1 (22 de agosto de 2012) Resolución 13982-1-2012, 3055-2007.  
Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/1/2012\\_1\\_13982.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_1_13982.pdf)
- Tribunal Fiscal, Sala 1 (31 de marzo de 2014) Resolución 04171-1-2014, 8555-2007.  
Recuperado de:  
de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/1/2014\\_1\\_04171.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/1/2014_1_04171.pdf)
- Tribunal Fiscal, Sala 4 (16 de diciembre de 2015) Resolución N°12245-4-2018, 11382-2012. Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/4/2015\\_4\\_12245.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/4/2015_4_12245.pdf).
- Tribunal Fiscal, Sala 2 (10 de setiembre de 2014) Resolución N°10887-2-2014, 9506-2012. Recuperado de:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/2/2014\\_2\\_10887.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/2/2014_2_10887.pdf).
- Tribunal Constitucional, 11 de octubre de 2004, Expediente 2192-2004-AA/TC  
Recuperado de:  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02192-2004-AA.html>.
- Tribunal Constitucional, 1 de abril de 2005, STC N° 0048-2004-AI/TC. Recuperado de:  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.pdf>.
- Tribunal Constitucional, 19 de diciembre de 2003, Expediente 2727-2002-AA-TC.  
Recuperado de: <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>.
- Villanueva, W. (2011) Los derechos constitucionales afectados por el SPOT en Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres.
- Villanueva, W. (2014) Tratado del IGV. Regímenes Generales y Especiales Lima, Perú: Pacífico Editores.