

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



Análisis crítico de la tipificación de la infracción en el supuesto de entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago

Trabajo de investigación para optar el grado académico de Maestro en Derecho de la Empresa que presenta:

Isaac Ormachea Humpire

Asesor:

Dra. Renée Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2024

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 Análisis crítico de la tipificación de la infracción en el supuesto de entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago del/de la autor(a) ORMACHEA HUMPIRE, ISAAC, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 29%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 24/01/2023.
- 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, 20 de marzo de 2023

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

Dedicatoria:

A mi madre: Olimpia Francisca Humpire Villena

Por su apoyo incondicional

Isaac Ormachea



RESUMEN

En el presente trabajo de investigación demostramos que la infracción que se viene tipificando frente a la emisión de documentos distintos a los comprobantes de pago no es correcto. Consideramos documentos distintos a los comprobantes de pago a las notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket sin valor tributario. En ese sentido, si la Administración Tributaria realiza el operativo de Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago a través de sus fedatarios fiscalizadores podrá detectar las siguientes infracciones. Si al momento de realizar la verificación el contribuyente o comerciante no entrega comprobante de pago o entrega documentos que no están autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Pago la infracción en la que estaría incurriendo en la tipificada en el numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario. Pero, si producto de la fiscalización nos entrega un comprobante autorizado, pero, que no tiene los requisitos pre impresos o nos entrega una guía de remisión remitente, guía de remisión transportista, nota de crédito o nota de débito la infracción en la que se incurre es la tipificada de acuerdo al numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. La correcta tipificación de las infracciones relacionadas a emitir comprobantes de pago tiene como consecuencia un trato más justo a los contribuyentes formales frente a aquellos que no son formales. Otra ventaja es que nos ayuda a combatir la informalidad y la evasión tributaria.

ÍNDICE

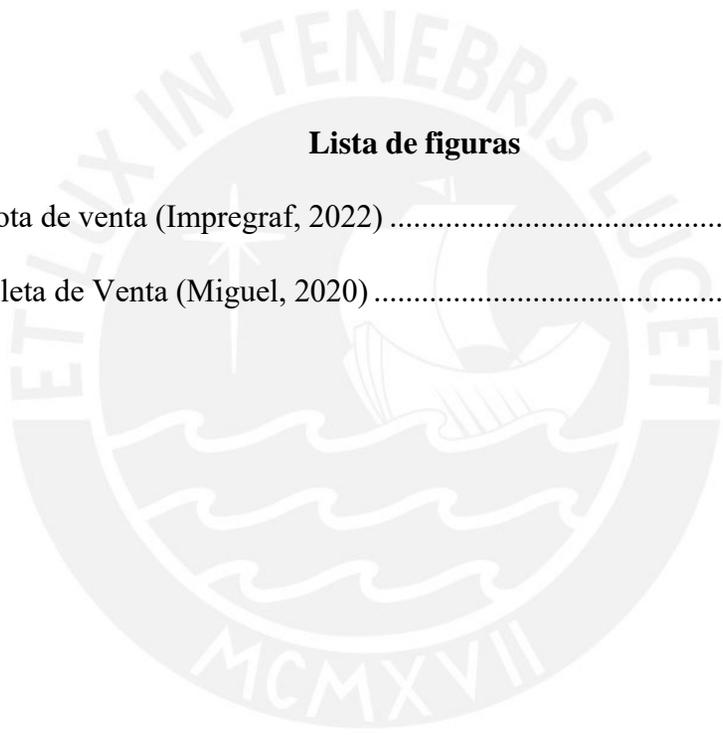
Resumen.....	1
Índice.....	2
Lista de figuras.....	4
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. Plan de Trabajo	8
1.2. Tema de Investigación.....	9
1.3. Planteamiento del Problema.....	9
1.4. Planteamiento de Hipótesis.....	10
1.5. Planteamiento de Objetivos.....	12
1.5.1. El objetivo es identificar la correcta tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago.....	12
1.5.2. Evaluar la norma actual del Código Tributario y su correlación en las infracciones vinculadas a la entrega de comprobantes de pago.....	12
1.6. Enfoque Metodológico.....	12
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE.....	15
2.2. Conceptos.....	15
2.2.1. Documento	15
2.2.2. Evasión Tributaria.....	16
2.2.3. Fedatario Fiscalizador.....	16
2.2.4. Tipo	17
2.2.5. Tipicidad	17
2.2.6. Infracción	17

2.3.	Marco Legal.....	18
2.3.1.	Tipos de tributos	19
2.4.	Reglamento de Comprobantes de Pago.....	21
2.4.1.	Obligados a emitir comprobantes de pago.....	21
2.4.2.	Requisitos de los comprobantes de pago	22
2.5.	Comprobantes de Pago Electrónicos	23
2.5.1.	Para qué se implementa los comprobantes de pago electrónicos.....	25
2.6.	Código Tributario.....	27
2.6.1.	El acreedor Tributario	27
2.6.2.	Deudor Tributario	27
2.6.3.	La facultad de fiscalización	27
2.6.4.	Obligaciones de los Administrados.....	28
2.6.5.	La infracción Tributaria	30
2.6.6.	Tipos de Sanciones	31
2.6.7.	Facultad Sancionadora.....	32
2.7.	Régimen de Gradualidad.....	34
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....		35
3.1.	Antes de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014.....	36
3.1.1.	Acta probatoria.....	37
3.1.2.	Actas Preventivas.....	38
3.2.	Después de la Opinión del Tribunal Fiscal.....	45
3.3.	Consecuencias de una mala tipificación.....	48
3.3.1.	Evasión Tributaria.....	48

3.3.2.	Formas de Evasión Tributaria.....	53
3.3.3.	Consecuencias de la Evasión Tributaria	54
3.3.4.	Infracción leve por una conducta grave	55
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN		58
4.1.	Propuestas	63
Conclusiones		65
Referencias Bibliográficas		69

Lista de figuras

Figura 1.	Nota de venta (Impregraf, 2022)	40
Figura 2.	Boleta de Venta (Miguel, 2020)	42



CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

Según el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, los tributos se crean, modifican, suprimen exclusivamente por ley. En caso de delegación de facultades por decreto legislativo (Constitución Política del Perú., 1993). El cobro de tributos en el Perú tiene su origen en el presente artículo, es así que, con Decreto Supremo N.º 133-2013-PCM se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, documento donde se positiva las reglas de juego para los contribuyentes y para la administración tributaria.

De acuerdo con los artículos 50 y 62 del Código Tributario, en el Perú la entidad encargada de administrar los tributos y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en el ámbito nacional es la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT), quien tiene la obligación de verificar que todos los administrados se inscriban en el Registro Único de Contribuyentes (en adelante RUC). Una vez otorgado el RUC la SUNAT tiene la facultad de fiscalizar con el objetivo de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, entre ellas podemos mencionar los siguientes: a) Declaración mensual y anual del impuesto a la renta, b) Declaración del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo, c) Emitir comprobantes de pago por las ventas realizadas por los contribuyentes, d) Llevar libros y registros contables de acuerdo al régimen tributario, etc. (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013).

Conforme al artículo 87 del Código Tributario, las personas naturales y jurídicas que realicen actividades económicas tienen la obligación de: a) inscribirse en el RUC, b) Declarar los impuestos correspondientes, c) Llevar y presentar libros y registros contables según corresponda, d) permitir la inspección de la administración tributaria, e) otorgar comprobantes de pago por la prestación de servicios y enajenación de bienes, e) proporcionar a la administración tributaria la documentación física o digital que esta requiera, f) Almacenar y archivar los registros de los libros contables ya sea de manera manual o electrónica, g) entre otros (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013).

Según el artículo 82 del Código Tributario, la SUNAT tiene la potestad de sancionar a todos los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones tributarias, esto como resultado de un proceso de control. Y las sanciones que aplica la administración tributaria son:

1. Cierre de establecimientos comerciales u oficinas de profesionales independientes por la no emisión de comprobantes de pago o emisión de comprobantes de pago que no cumplan con los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.
2. Multas, que se aplican sobre la base de los ingresos de los contribuyentes y también de acuerdo a la Unidad Impositiva Tributaria.
3. Incautación de bienes e internamiento provisional de vehículos, por trasladar bienes sin la correspondiente guía de remisión remitente y transportista.

De lo señalado en los párrafos anteriores, según el artículo 87 del Código Tributario, los contribuyentes tienen la obligación de emitir comprobantes de pago por la venta de bienes y prestación de servicios, con los requisitos que establece el Reglamento de Comprobantes de Pago. El incumplimiento de esta obligación es una transgresión tipificada en el artículo 174 del Código Tributario, no otorgar comprobantes de pago o emitir comprobantes de pago que no reúnen los requisitos según el Reglamento de Comprobantes de Pago o emitir comprobantes de pago que no corresponden al régimen tributario.

De acuerdo al artículo 62 del Código Tributario, la SUNAT a través de sus fedatarios fiscalizadores verifica que los contribuyentes emitan comprobantes de pago por la venta de bienes o adquisición de servicios. Para detectar la emisión el fedatario fiscalizador se hace pasar como un cliente cualquiera y se apersona a un negocio (farmacia, ferretería, restaurante, hoteles, lavanderías, agencias de viaje, etc.) a comprar o solicitar un servicio, luego realiza el pago y se retira del establecimiento, y si el contribuyente no emite el comprobante de pago el fedatario levanta un acta probatoria dejando constancia de la infracción cometida, pero que pasa si el contribuyente le emite un documento que no reúne los requisitos para ser considerado como comprobante de pago y que no está considerado como comprobante en el Reglamento de Comprobantes de Pago, la infracción en la que incurre el contribuyente sería la no emisión de comprobantes de pago, empero, lo que pasa en la realidad es que se viene levantando un acta por la emisión de un documento que no reúne los requisitos para ser considerado como comprobante de pago, lo que consideramos que la infracción no está correctamente tipificada.

Nuestro tema de investigación es identificar la correcta tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago,

La Hipótesis del presente trabajo de investigación es que la tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago que se viene aplicando en la actualidad no es correcta, ya que las notas de venta, notas de pedido, proformas no son considerados como comprobantes de pago.

El objetivo es identificar la correcta tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago, por otra parte, evaluamos la legislación actual del Código Tributario y su correlación en las infracciones vinculadas a la entrega de boletas de venta, luego de un análisis estricto de la normatividad tributaria podemos afirmar que la tipificación que se viene aplicando es incorrecta.

El Nuestro enfoque Metodológico de investigación a utilizarse es el analítico correlacional de la norma jurídica mediante el estudio de los pronunciamientos del tribunal fiscal,

Problema de Investigación, centrado en analizar si la tipificación de la infracción que se viene aplicando en la actualidad respecto a la entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago (notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket) es correcta. Es preciso señalar que, estos documentos no cuentan con los requisitos que exige el reglamento de CDP. El objetivo del presente trabajo de investigación es demostrar que la tipificación no se viene aplicando idóneamente. Desde nuestra posición, la emisión de notas de venta, notas de pedido, guía de venta, debe ser tipificado conforme al numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario.

En el capítulo I presentamos el Estado de Arte, donde analizamos los conceptos básicos que dan soporte a nuestra investigación, el origen de los tributos, el Reglamento de Comprobantes de Pago, las obligaciones de los contribuyentes, las infracciones, las sanciones.

En el capítulo II está el Problema de Investigación, donde demostramos que la hipótesis planteada es correcta.

En el capítulo III está la Discusión, analizamos los capítulos I y II de nuestro trabajo de investigación y llegamos a la conclusión que nuestra e hipótesis y objetivos que fueron planteadas inicialmente son confirmados.

En el capítulo IV están nuestras conclusiones.

1.1. Plan de Trabajo

Plan de Trabajo			
Título	Hipótesis	Objetos	Enfoque Metodológico
Análisis crítico de la tipificación de la infracción en el supuesto de entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago	La tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago que se viene aplicando en la actualidad no es correcta.	<ul style="list-style-type: none"> El objetivo es identificar la correcta tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago y determinar si es correcta 	Método de investigación a utilizarse es el analítico correlacional de la norma jurídica mediante el análisis de los pronunciamientos del tribunal fiscal,
		<ul style="list-style-type: none"> Evaluar la norma actual del Código Tributario y su correlación en las infracciones vinculadas a la entrega de comprobantes de pago 	

1.2. Tema de Investigación.

Identificar la correcta tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago.

1.3. Planteamiento del Problema.

La evasión tributaria es un obstáculo para incrementar la recaudación en las finanzas públicas, en este sentido, Gómez & Morón, (2020) afirman que “durante décadas se ha venido señalando que la recaudación de los principales impuestos aplicados a nivel regional y en diferentes niveles de gobierno resulta considerablemente menor a la que podría obtenerse si todos los contribuyentes aportaran al fisco” (p. 9)

Así mismo, el estado peruano ha creado diferentes mecanismos para luchar contra la evasión y la elusión tributaria, es así que, se implementó diferentes acciones de fiscalización, las cuales pasaremos mencionar: Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago, Control Móvil, Auditorias, entre otros, dichas tareas están encargadas a la SUNAT en el ámbito nacional y a las Municipalidades en el ámbito local. (Decreto supremo 044-2018-PCM)

El control de entrega de comprobantes de pago, es cuando un fedatario fiscalizador de SUNAT se hace pasar como cualquier cliente y compra un bien o solicita la prestación de un servicio (Tribunal Fiscal., 2014), con el objeto de detectar el otorgamiento correspondiente de los comprobantes de pago, en el caso de que se emita el comprobante el fedatario emitirá una nota de devolución dando la conformidad de la operación, pero si el vendedor no emite el comprobante de pago el fedatario emitirá un acta probatoria dejando constancia por la infracción de no emitir comprobante de pago, numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario (Decreto Supremo 133-2013-PCM, 2013)

Pero, qué ocurre si se emite un comprobante de pago que fue impreso con las características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero, el número de RUC no tiene los 11 dígitos o si los tiene son erróneos, la dirección del sitio de emisión no corresponde al intervenido, o quizá la serie del número correlativo no corresponde, ante esta situación, el contribuyente estaría incurriendo la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF. Que consiste en emitir documentos que no cuentan con las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

De acuerdo al artículo 183 del Código Tributario, los contribuyentes o comerciantes informales que no emitían comprobantes de pago antes del 04 de abril de 2014, de acuerdo al anexo A de la Resolución de Superintendencia N.º 195-2012/SUNAT son sancionados con el cierre de sus establecimientos comerciales por un periodo de 03, 06, 10 días calendarios. Los cuales son determinados de acuerdo a la frecuencia de la infracción, por otro lado, aquellos contribuyentes que emitan notas de pedidos, proformas, notas de venta y demás documentos que no están autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Pago, también eran sancionados por no emitir comprobantes de pago, sin embargo, a partir del 04 de abril de 2014, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014, de observancia obligatoria, donde señala que si un contribuyente o comerciante informal emite una nota de pedido, una nota de venta, una proforma, etc., estaría incurriendo en la infracción tipificada el numeral 02 del artículo 174 del Código Tributario, Resolución que se analizará en la presente investigación.

1.4. Planteamiento de Hipótesis.

La tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago que se viene aplicando en la actualidad no es correcta.

Consideramos documentos a las notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket sin valor tributario que no son impresos de acuerdo a lo establecido por las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago. En el supuesto de una verificación de entrega de comprobantes de pago que realiza el fedatario fiscalizador de la SUNAT (Tribunal Fiscal., 2014), el contribuyente o comerciante informal le entrega al fedatario fiscalizador una nota de venta o una nota de pedido, proforma o ticket sin valor tributario, la infracción que se estaría cometiendo es la de no emitir comprobante de pago, ya que estos documentos no fueron impresos de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago.

De otro lado, en ninguna parte del Reglamento de Comprobantes de Pago se menciona las notas de venta, notas de pedido, proforma de venta, como comprobante de pago (en adelante CDP), en ese sentido, no se vendría aplicando de manera correcta la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

Antes del 03 de abril de 2014, si los contribuyentes o negocios informales que emitían notas de venta, notas de pedido, proformas y ticket sin valor tributario, entre otros documentos,

que no estaban impresos y autorizados, con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, la infracción que se les imputaba es la de no emitir comprobantes de pago, tipificado de acuerdo al numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario, empero, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014 de observancia obligatoria sentenció que, si un contribuyente emite notas de venta, notas de pedido, proformas y ticket sin valor tributario, entre otros documentos, estaría incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 02 del artículo 174 del Código Tributario, donde señala que, emitir documentos que no cumplen con las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago (Decreto Supremo 133-2013-MEF), en ese sentido; la no entrega de boleta de venta es castigada con el cierre de establecimiento comercial u oficinas de profesionales independientes, mientras que la sanción por emitir documentos diferentes a los comprobantes de pago es castigada con una llamada de atención.

En ese sentido, podemos observar dos escenarios, el primero es que antes del 03 de abril de 2014 la infracción por emitir notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket sin valor tributario, entre otros documentos no autorizados por el reglamento de CDP era tipificada de acuerdo al numeral 01, artículo 174 del Código Tributario, que consiste en no emitir comprobantes de pago, postura que defendemos en este trabajo de investigación, sin embargo, a partir del 04 de abril de 2014, a los contribuyentes que emitan notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket sin valor tributario, entre otros documentos se les tipificara la infracción numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, la cual consiste en emitir documentos que no reúnen las características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, y definitivamente no estamos de acuerdo con esta postura

1.5. Planteamiento de Objetivos.

- 1.5.1. El objetivo es identificar la correcta tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago.
- 1.5.2. Evaluar la norma actual del Código Tributario y su correlación en las infracciones vinculadas a la entrega de comprobantes de pago.

1.6. Enfoque Metodológico.

Método de investigación a utilizarse es el analítico correlacional de la norma jurídica mediante el estudio de los pronunciamientos del tribunal fiscal,

Según el artículo 74 de la Constitución política del Perú, los tributos, se crean o modifican o derogan exclusivamente por ley, o Decreto legislativo en caso de delegación de facultados (Constitución Política del Perú., 1993).

De acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, la SUNAT tiene la facultad discrecional de realizar las fiscalizaciones a los contribuyentes, con la finalidad de generar riesgo, y en consecuencia los contribuyentes o negocios informales cumplan con sus obligaciones tributarias, (Decreto Supremo 133-2013-MEF)

El numeral 3 del artículo 87, señala que los deudores tributarios tienen la obligación de emitir comprobantes de pago, con los requisitos formales que la ley de comprobantes de pago lo señala, por la venta de bienes o la prestación de servicios (Decreto Supremo 133-2013-MEF), al no hacerlo se estaría incurriendo en las siguientes infracciones:

El numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario, señala que, no emitir o no otorgar comprobantes de pago, por la prestación de servicios, venta de bienes, es una infracción tipificada según el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, dicha conducta es sancionada con el cierre de establecimiento o con la imposición de una multa, las multas varían de acuerdo al régimen tributario del contribuyente, y están en función a la UIT o los Ingresos Netos (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

El numeral 02 del artículo 174 del Código Tributario, determina que es una infracción emitir documentos que no reúnen los requisitos y características establecidas en el Reglamento de

Comprobantes de Pago. El cual es sancionado con el cierre del establecimiento comercial u oficina o la imposición de una multa (Decreto Supremo 133-2013-MEF). De acuerdo al artículo 2, del Reglamento de Comprobantes de Pago, se consideran comprobantes de pago a las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras. Por otra parte, de acuerdo al artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago los requisitos mínimos con los que deben contar los comprobantes son: a) datos de identificación del contribuyente, dirección del domicilio fiscal y establecimientos anexos, denominación monetaria, serie y número correlativo.

En ese sentido, la “Supervisión de Entrega de Comprobantes de Pago” es un operativo que implementó la SUNAT, con el objeto de detectar si los contribuyentes emiten los comprobantes de pago o emiten comprobantes de pago que no cumplen con las características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, por la venta de bienes o la prestación de servicios.

Antes del 04 de abril de 2014, la SUNAT consideraba que aquellos contribuyentes que no emitían comprobantes de pago eran infraccionados de acuerdo al numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, y eran sancionados con una multa o el cierre de establecimiento comercial por un periodo de 03, 06, 10 días calendarios, los días se determinan de acuerdo a la frecuencia de la infracción. Por otro lado, aquel contribuyente que emitía una nota de pedido, una proforma, una nota de venta y demás documentos que no estaban autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Pago, también eran sancionados por no emitir comprobantes de pago. (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

Empero, el 04 de abril de 2014, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014, donde resuelve que si un contribuyente o comerciante informal emite documentos que no están autorizados por el reglamento de CDP estaría incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 2 del Artículo 174 del Código Tributario.

La Resolución de Superintendencia N.º 156-2013/SUNAT, modifica el concepto de comprobante de pago, donde se indicaba que solo será considerado comprobantes de pago cuando su impresión y/o importación fuera autorizada por la SUNAT. En ese sentido, lo que pretendemos demostrar en el presente trabajo de investigación es que la tipificación que se viene aplicando por la SUNAT a la conducta de los contribuyentes de emitir documentos diferentes a los comprobantes

de pago no es correcta, ya que consideramos que por emitir ese tipo de documentos la infracción a tipificar es la de no emitir comprobante de pago.



CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

2.2. Conceptos

2.2.1. Documento

Un documento es un escrito, un gráfico, donde se conserva información y se deja constancia de los hechos ocurridos, los documentos tienen la característica de acreditar algo, podemos mencionar los siguientes ejemplos: contrato de trabajo, títulos profesionales, testimonios, contratos de anticresis. Estos documentos pueden ser emitidos por personas naturales o personas jurídicas, ya sea de manera escrita, gráfica, digital (Archivos Administrativos e Intermedios, 2011).

Según Ruiz, un documento es toda expresión de un suceso, que puede ser representada de forma verbal, escrita, gráfica o impresa (Archivos Administrativos e Intermedios, 2011).

Conforme a lo señalado por Pérez y Merino, el documento es una carta, un escrito, un diploma, que deja constancia respecto de un hecho, así tenemos 2 tipos de documentos: los textuales, son los que se representan en un papel y los documentos no textuales, los que son almacenados en medios tecnológicos. En el derecho, un documento es aquel que acredita un determinado acto que puede ser público o privado y está certificado por un funcionario de la Administración Pública o Notario Público (Pérez y Merino 2009).

De acuerdo a los considerandos del párrafo precedente, los contribuyentes y comerciantes informales emiten notas de venta, notas de crédito, proformas, ticket, entre otros documentos sin valor tributario por la venta de bienes o la prestación de servicios, con la finalidad de ocultar sus ingresos o ganancias y en consecuencia, deja de pagar los impuestos que realmente le corresponde. Por otra parte, tenemos aquellos comerciantes y prestadores de servicios que trabajan de manera informal, sin contar con el RUC, motivo por el cual no emiten comprobantes de pago autorizados de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, sin embargo, esta conducta no es ajena solo a los empresarios informales, también los empresarios formales no emiten comprobantes por sus actividades comerciales.

2.2.2. Evasión Tributaria

La comisión Real de Tributación del Reino Unido define la evasión tributaria, como toda acción que adoptan los individuos para dejar de pagar sus impuestos que son exigidos por ley en todo o en parte (Cosulich, 1993).

Según Sanabria, la evasión tributaria es un concepto muy genérico que contempla la infracción tributaria y al delito tributario, entonces, la evasión tributaria es no pagar tributos de manera voluntaria con el propósito de obtener mayores beneficios económicos. Si la evasión tributaria es considerada como una infracción tributaria, podemos considerar la no emisión de comprobantes de pago o la emisión de estos sin los requisitos exigidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago como evasión tributaria (Sanabria, 1997, pág. 526). Sin embargo, la no emisión de CDP no es un delito, sino una infracción administrativa.

De acuerdo a la afirmación de Ramos, La evasión tributaria se puede realizar de dos formas: a) Involuntaria, se genera por desconocimiento de las normas tributarias, no existe el dolo ni mala intención, b) Voluntaria, el contribuyente sabe que está dejando de pagar sus tributos a pesar de que sabe que es su obligación, existe el dolo de por medio. Cuando la evasión tributaria se genera por desconocimiento se sancionará administrativamente, pero si fuera voluntariamente se sancionará administrativa y penalmente (Echáiz, 2014).

La evasión Tributaria es la acción por el cual el contribuyente deja de pagar voluntaria e involuntariamente sus tributos de todo o en parte, este hecho se genera con el ocultamiento de ingresos a través de la no emisión de comprobantes de pago por las operaciones realizadas, entre otras artimañas, lo que en consecuencia erosiona los ingresos del estado y se dejan de atender las necesidades de la población.

2.2.3. Fedatario Fiscalizador

Según el artículo 1 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, el agente fiscalizador es trabajador de la SUNAT, bajo cualquier modalidad contractual de contrato, se encuentra autorizado para efectuar la inspección, control o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, en los términos previstos en el presente Decreto Supremo, y en concordancia con lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario (Decreto Supremo N.º 086-2003-EF, 2003).

Las labores que efectúan los fedatarios fiscalizadores son la detección de infracciones relacionadas con la emisión de comprobantes de pago, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, a través de los operativos de Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago y Control Móvil.

2.2.4. Tipo

Es una acción o conducta que está prohibida por una norma, por ejemplo, de acuerdo al artículo 87 del Código Tributario los contribuyentes están obligados a emitir comprobantes de pago, sin embargo, estos no lo hacen con la finalidad de evadir impuestos, lo que en consecuencia genera un ingreso ilícito para el contribuyente (Reategui, 2016, pág. 799).

2.2.5. Tipicidad

Para que una acción sea reprochable tiene que estar escrita en una norma, entonces, la obligación de emitir comprobantes de pago está establecido en el artículo 87 del Código Tributario, y al no cumplirse esa obligación estaríamos frente a una violación de la norma, lo que tendría como consecuencia una determinada sanción (Villavicencio, 2017, pág. 296).

2.2.6. Infracción

En términos generales, una infracción es una conducta que transgrede una ley y es cometida por una persona natural que puede ser adrede o por desconocimiento, y estas pueden ser muy graves, graves y leves, las cuales serán sancionadas de acuerdo a la gravedad.

De acuerdo a lo señalado con Navarro, la infracción tributaria es toda acción u omisión que genere el incumplimiento de lo señalado en las normas tributarias. Las infracciones más comunes en las que incurren los contribuyentes son: a) no declarar el impuesto a la renta, b) no emitir CDP. Tales conductas pueden ser sancionados con penas pecuniarias, cierre de locales comerciales, comiso de bienes, internamiento de vehículos. La infracción tributaria es objetiva, lo que implica que no priman excusas de por medio (Navarro, 2019).

Según Trujillo, la Infracción Administrativa es la violación a una ley vigente y que trae como consecuencia una sanción administrativa. Las infracciones administrativas pueden ser leves, graves y muy graves y las sanciones también irán de acorde al tipo de la infracción, mientras la falta sea más grave la infracción será más dura. Por lo general, las infracciones administrativas están representadas en dinero, a diferencia de una sanción penal que puede ser la cárcel. Las

infracciones son cometidas por personas naturales o jurídicas y tienen que estar tipificadas en la ley (Trujillo, 2020).

Según Ucha, una infracción es una transgresión, incumplimiento o el quebrantamiento de una norma, dicha conducta puede derivar en una infracción que puede ser sancionada pecuniariamente de acuerdo a la gravedad de la infracción, tradicionalmente las infracciones administrativas se aplican a conductas que no son relevantes, que no tienen implicancias legales (Ucha, 2011).

Conforme al artículo 164 del Código Tributario, una infracción es cuando un contribuyente no cumple sus obligaciones positivadas en las normas de la materia, ya sea por acción u omisión. El incumplimiento de las obligaciones tiene como sanción la imposición de multas, cierre de establecimiento comercial, oficinas y comiso de mercancías o bienes, las infracciones tributarias no estas clasificadas por muy grave, grave y leve, se sancionan de acuerdo al nivel de perjuicio que causan al fisco.

De lo señalado por Trujillo y Ucha podemos concluir que una infracción administrativa es una transgresión, violación a una norma que se encuentra en vigencia, dicha acción puede darse por desconocimiento o con dolo, las infracciones administrativas por lo general son castigadas con penas pecuniarias, debido a que las faltas no ameritan otra sanción mayor, como si lo es en lo penal. Las infracciones se califican como leves, graves y muy graves, mientras que la infracción Tributaria es la violación a las normas tributarias, ya sea de forma voluntaria e involuntaria y de igual forma son castigados con penas pecuniarias, cierre de locales, decomiso de bienes e internamiento de vehículos, en ambos casos participan personas naturales y jurídicas.

2.3. Marco Legal.

De acuerdo con el artículo 74 de la Constitución política del Perú, Los tributos, se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, solamente por una ley y solo en el caso de delegación de facultades a través de Decreto Legislativo, mientras que las tasas y aranceles, se regulan mediante Decreto Supremo. La delegación de facultades por parte del Poder Legislativo está contemplada en el artículo 104 de la Constitución Política y el artículo 90 del Reglamento del Congreso de la República. Por otro lado, los Gobiernos Regionales, y los Gobiernos Locales, crean, modifican y suprimen sus tasas y contribuciones o establecer exoneraciones dentro del

ámbito de su competencia y en concordancia a sus facultades establecidas por la ley. El estado al ejercer su potestad tributaria lo debe realizar siempre respetando los principios de la reserva de ley, y los principios de igualdad y los derechos fundamentales de la persona, siendo así, que ningún tributo debe tener el carácter de confiscatorio (Constitución Política del Perú., 1993).

Según Villegas, el tributo es la prestación económica que es exige el estado en mérito a su poder de imperio amparados en una norma y de acuerdo a la capacidad contributiva de los contribuyentes, y para cubrir los gastos que le demande su funcionamiento. En consecuencia, los tributos son utilizados para la construcción de carreteras, hospitales, colegios, remuneraciones de los colaboradores del estado, asimismo, brindar servicios de seguridad, limpieza. Con el objetivo de proporcionar calidad de vida a todos sus pobladores (Villegas, 2016).

2.3.1. Tipos de tributos

2.3.1.1. *Impuesto:*

Es el tributo cuyo pago no origina por parte del Estado una contraprestación directa en favor del contribuyente. El impuesto es una obligación que debe ser pagada por una persona natural o jurídica y que es establecido por ley, el impuesto graba a la riqueza, a las ganancias, lo que significa que no podría grabar a las pérdidas, el objetivo relevante de los impuestos es para que el estado pueda atender y brindar servicios de salud, educación, infraestructura, obras públicas, remuneración de los funcionarios públicos, etc. (Universidad Nacional Autónoma de México, 2020, pág. 97).

Los principales tributos que existen en nuestro país son: a)Impuesto General a las Ventas, b)Impuesto a la Renta, Régimen Especial del Impuesto a la Renta, c)Nuevo Régimen Único Simplificado, d)Impuesto Selectivo al Consumo, e)Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional, f)Impuesto Temporal a los Activos Netos, g)Impuesto a las Transacciones Financieras, h)Impuesto Especial a la Minería, i)Casinos y Tragamonedas, j)Derechos Arancelarios o Ad Valorem, entre otros (Yacolca, 2013, pág. 15)

2.3.1.2. Contribución

Es el tributo que tiene como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, como lo es el caso de la Contribución al SENCICO, SENATI (Yacolca, 2013, pág. 15).

La contribución es un tributo cuyo origen tiene en la realización de obras públicas, los cuales pueden ser carreteras, parques, centros comerciales, etc., lo que hace que las propiedades que están alrededor de las obras incrementen su valor y los propietarios favorecidos se convierten con los contribuyentes obligados a pagar la contribución (Universidad Nacional Autónoma de México , 2020, pág. 100).

2.3.1.3. Tasa

Es el tributo que se paga como consecuencia de la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente por parte del Estado, por ejemplo, los derechos arancelarios de los Registros Públicos (Yacolca, 2013, pág. 15).

La tasa es el tributo cuyo pago se origina a consecuencia de una prestación de un servicio público por parte del estado hacia un administrado, esta prestación es individualizada, el monto que se paga es para cubrir el servicio prestado por parte del estado (Billegas, 2001, págs. 90, 91).

La obligación del pago de tributos nace en la Constitución Política de Perú del año 1993, que es considerada la ley de leyes. Los tributos a los que estamos obligados a pagar los ciudadanos peruanos son el impuesto, contribuciones y tasas, dichos fondos son administrados e invertidos por el gobierno central a través de los ministerios, gobiernos regionales, y gobiernos municipales. Con el objeto de cubrir las necesidades inmediatas de toda la población en su conjunto. Entonces, el pago de impuestos corresponde siempre y cuando exista una actividad económica y que genere riqueza o ganancias, mientras que las contribuciones se derivan de las obras públicas y las tasas se pagan por los servicios individualizados que recibe el ciudadano por parte del estado.

Para ejecutar la obligación del pago del impuesto, primeramente, el sujeto obligado, ya sea personal natural o jurídica deberá inscribirse en el RUC y cumplir con las obligaciones que están en el Código Tributario, Ley del Impuesto a la Renta, Ley del Impuesto General a las Ventas, Reglamento de Comprobantes de Pago y demás leyes tributarias. Una de las obligaciones fundamentales de los contribuyentes es la emisión de comprobantes de pago

con los requisitos mínimos establecidos en el reglamento de CDP, por las ventas o prestación de servicios, la obligación de emisión de los CDP es cuando la operación es superior a los S/ 5 soles. En el siguiente capítulo profundizaremos con mayor detalle los conceptos de CDP.

2.4. Reglamento de Comprobantes de Pago.

Conforme el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, Los comprobantes son documentos que acreditan la transferencia de un bien o la prestación de servicios, por lo que los contribuyentes están obligados a emitir sus boletas de ventas, facturas o el comprobante correspondiente, y también es obligación de los clientes solicitarlo y colaborar con la reducción de la evasión tributaria (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999).

Es importante señalar que, nosotros como ciudadanos debemos exigir nuestros comprobantes de pago por las compras que realizamos y por los servicios utilizados (boleta de venta), es la forma más fácil de evitar la evasión tributaria y así incrementar los niveles de recaudación y mayor recaudación más presupuesto para la prestación de servicios.

De acuerdo al artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se consideran comprobantes de pago a los siguientes documentos:

- 1) Facturas, le da derecho al contribuyente al crédito fiscal.
- 2) Recibos por honorarios, se emiten por actividades profesionales o por actividades de oficio.
- 3) Boletas de venta, se emite con consumidores finales y sujetos del NRUS.
- 4) Liquidaciones de compra, se emite a aquellas personas que no tienen RUC
- 5) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.
- 6) Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4º. g) Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999).

2.4.1. Obligados a emitir comprobantes de pago

Concorde al artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas naturales (médicos, odontólogos), personas jurídicas (empresas), sucesiones indivisas, por la transferencia de bienes y la prestación de servicios, por

otra parte, también están obligados las empresas del sector público, los martilleros públicos, las cooperativas. (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999).

Están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas naturales o jurídicas que realicen actividades económicas, asimismo, las instituciones del sector público también tienen la obligación de emitir CDP por las operaciones que realicen, con la finalidad de pagar sus tributos correspondientes y ofrecer garantía a sus clientes y administrados.

2.4.2. Requisitos de los comprobantes de pago

Según el artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los CDP deben tener requisitos mínimos para ser considerados como tal Información Impresa en las Boletas de Venta:

1. Los contribuyentes que generen rentas de tercera categoría tendrán que registrar su nombre comercial en caso lo tuviera.

De acuerdo al artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de fuente peruana están conformadas por; a) rentas de primera categoría, que son rentas provenientes por el alquiler de bienes, b) rentas de segunda categoría, rentas que provienen de los intereses, c) rentas de tercera categoría, provenientes de la venta de bienes, prestación de servicios, d) rentas de cuarta categoría, por el trabajo independiente (profesionales, oficios) e) rentas de quinta categoría, proveniente del trabajo dependiente, en esta categoría está conformado por los trabajadores incluidos en planillas de pago, tanto en el sector privado como público. Según el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas provenientes de tercera categoría son las siguientes, comercialización de bienes muebles, de la transformación de materia prima (industria), dentro de estos dos grupos demos identificar a las ferreterías, bodegas, centros comerciales, mercados, farmacias, etc., prestación de servicios, restaurantes, peluquerías, hoteles, instituciones educativas, notarios, etc.

2. Dirección del domicilio fiscal y de los establecimientos anexos con los que cuente el contribuyente.

3. El número del RUC.

4. Nombre del comprobante (boleta de venta)

5. Numeración: serie y número del correlativo

6. Datos de la imprenta: RUC, fecha de impresión, número de autorización.

Conforme a la legislación actual, estos son los requisitos mínimos que debería tener una boleta de venta, una factura, un recibo por honorarios para ser considerada válida, a falta de uno de estos requisitos el comprobante carecería de validez (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999).

De acuerdo al artículo 15 del Reglamento de Comprobantes de Pago, están obligados a emitir los CDP con todos los requisitos que exige el reglamento de CDP por aquellas operaciones que sean superiores a los S/ 5.00 soles, pero, si el monto de la operación es inferior a los S/ 5.00 el deber de emitir comprobante de pago es opcional, empero, si el cliente lo solicita si el obligatorio, asimismo, por las ventas diarias menores a S/ 5.00 el contribuyente tiene que emitir una boleta de venta donde se consignara la glosa “ventas menores del día”, y la copia quedara en poder del emisor, esta operación se tendrá que hacer todos los días que el contribuyente realice la actividad económica (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999). Entonces, podemos afirmar que cuando una operación supere los S/ 5.00 soles, los contribuyentes están en la obligación de emitir comprobante de pago, con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, en caso de no hacerlo, se estaría incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del código tributario.

El reglamento de comprobantes de pago es la norma donde se establecen los tipos de comprobantes de pago, como son la factura, boleta de venta, recibo por honorarios, liquidaciones de compra, ticket, y para su validez tienen que tener como mínimo los siguientes requisitos pre impresos, el nombre o razón social, el número de RUC, serie y número correlativo del comprobante, número de autorización del CDP, símbolo monetario. Las personas naturales y jurídicas tienen la obligación de emitir comprobantes de pago siempre y cuando las operaciones sean mayores a los S/ 5 soles. El estado peruano viene realizando los esfuerzos necesarios para implementar el comprobante de pago electrónico, con la finalidad de frenar la evasión tributaria.

2.5. Comprobantes de Pago Electrónicos

Los comprobantes de pago electrónicos tienen las mismas características que un comprobante de pago físico, la característica principal es que es electrónica, y puede ser compartida fácilmente a través de medios tecnológicos (correo, WhatsApp) y no existe copia, ya que la factura electrónica es única (CIAT, 2018). En el Perú los comprobantes electrónicos implementados son a) Factura, b) Boleta de Venta, c) Recibo por Honorarios.

En América Latina, el primer país que implantó los comprobantes de pago electrónico fue Chile, en el año 2003, y posteriormente fue imitado por los países de Argentina, Brasil, México, Perú, Uruguay, Paraguay, mientras que, en Europa, la factura electrónica nace en Alemania, Francia, Austria a partir del año 2000 (CIAT, 2018).

En el Perú, la SUNAT es la encargada de implementar los comprobantes de pago electrónicos, que permiten a los contribuyentes reducir costos en la impresión de CDP físicos, archivo digital de los CDP, obtener los libros de compras y de ventas de manera automática, reducción de tiempos en los procesos contables, y a la administración tributaria le permite tener el control de los ingresos y egresos de los contribuyentes, y en consecuencia, puede direccionar de manera más eficiente a que contribuyentes puede fiscalizar (CIAT, 2018).

El primer comprobante de pago electrónico implementado en el Perú fue el recibo por honorarios electrónico en el año 2008, los cuales se podían girar desde los sistemas de la SUNAT, posteriormente, en el año 2012 se implementó pilotos de emisión de CDPe desde los sistemas de los contribuyentes, esto con la finalidad de corregir errores o falencias que se pueden presentar en el proceso de masificación. La prueba piloto se aplicó en 46 empresas grandes, lo que permitió validar el modelo de los comprobantes de pago electrónicos (factura, boleta de venta, y documentos como nota de crédito y débito), actualmente los CDPe se pueden emitir desde los sistemas de los contribuyentes y de los sistemas de la SUNAT (CIAT, 2018, pág. 97).

La masificación de los CDPe se dio a partir del año 2014, donde se intensificó el uso de los recibos por honorarios electrónicos, posteriormente en el año 2015 se incorporó a 239 principales contribuyentes, y en el año 2016 es incorpora a 1300 grandes contribuyentes (CIAT, 2018, pág. 97).

De los párrafos precedentes podemos señalar que, la implementación de los comprobantes de pago electrónicos es una herramienta fundamental para la modernización de las administraciones tributarias y tener los insumos necesarios para una fiscalización eficiente. Los beneficios para los contribuyentes son: a) ahorro en la impresión de CDP físicos, b) registro de compras y registro de ventas automáticos, c) archivo digital de los CDPe, lo que implica disponer de espacios físicos para otros fines de la empresa.

2.5.1. Para qué se implementa los comprobantes de pago electrónicos.

Una de las razones importantes por las que los países de América latina y Europa implementaron los comprobantes de pago electrónicos es la evasión tributaria, que es un fenómeno que está presente en todos los países y que erosionan los sistemas tributarios. De acuerdo el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, la Factura Electrónica en un instrumento con enorme potencial para combatir la evasión tributaria, al mismo tiempo nos ayuda a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (CIAT, 2018, pág. 40).

El Perú es parte del CIAT, entonces, entendemos que una de las razones para la implementación de los comprobantes de pago electrónicos por parte de la SUNAT es combatir y frenar la evasión y la elusión de los tributos, ya que los CDPe tienen la característica de ser digitales y la SUNAT tiene acceso a la información de todos los comprobantes de pago que emiten los contribuyentes y le permitiría identificar con facilidad a aquellos contribuyentes que estarían incumpliendo con sus obligaciones, y en consecuencia programar una fiscalización con resultados con mayor grado de eficiencia.

Pero, la implementación del CDPe no garantiza que los contribuyentes emitan sus boletas de venta, facturas, recibos por honorarios, por la enajenación de bienes y prestación de servicios, ya que este sistema solo garantiza que los comprobantes de pago físico sean reemplazados por los electrónicos, en consecuencia, solo se tiene el control de la venta de bienes o la prestación de servicios dentro del marco de la formalidad, mas no de las ventas o prestación de servicios donde no se emite boletas de venta o facturas. En ese sentido, el problema de la no emisión de comprobantes de pago o la emisión de documentos distintos a los comprobantes de pago no fue solucionado con la implementación de los comprobantes de pago electrónicos.

De acuerdo al artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 254-2018/SUNAT, los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en un lugar donde la conexión a internet sea escasa o nula podrán emitir CDP físicos y también aquellos contribuyentes que estén en el Nuevo Régimen Único Simplificado y que a la fecha según la ficha ruc no tengan la condición de emisor electrónico (SUNAT, 2022)

Sabemos que la no emisión de comprobantes de pago o la emisión de documentos distintos a los comprobantes de pago es una conducta adoptada por parte del contribuyente, y la solución lamentablemente no está en emitir una ley con sanciones rigurosas, quizá la solución está en trabajar con más fuerza en la conciencia tributaria desde los colegios y una supervisión constante de la Administración Tributaria.

Finalmente, podemos afirmar que la implementación de los comprobantes de pago electrónicos en nuestro sistema tributario tiene muchos beneficios para el contribuyente y para la administración tributaria. El contribuyente ahorra tiempo, dinero, y lo más importante, el comprobante de pago electrónico ya tiene impreso todos los requisitos que exige el reglamento y se podrá evitar las infracciones relacionadas con la emisión de CDP sin los requisitos mínimos que exige la norma. Mientras que la SUNAT accederá a toda la información de las operaciones de los contribuyentes, el cual se permitirá dirigir con más eficiencia sus acciones de fiscalización a aquellos contribuyentes que tengan mayor riesgo de incumplimiento respecto a sus obligaciones. Una de las obligaciones según el artículo 87 del Código Tributario, es la de emitir los comprobantes de pago con todos los requisitos mínimos que exige el reglamento.

Por lo expuesto en el presente punto, la importancia de emitir y reclamar comprobantes de pago radica en que primero los contribuyentes cumplan con su obligación de emitir CDP y pagar el impuesto general a las ventas, el impuesto a la renta, ya que al no hacerlo se estaría quedando con el 18% del IGV. Por otra parte, al exigir comprobantes de pago ayuda a que los negocios informales puedan formalizarse y cumplir con pagar sus tributos, los CDP nos permiten realizar reclamos si los bienes que compramos tienen algún desperfecto, ya que si adquirimos bienes en lugares informales no tendríamos como reclamar y estaríamos perdiendo nuestro dinero.

Como ciudadanos y profesionales que trabajamos en planilla o de forma independiente, es importante requerir boleta de venta o recibo por honorarios, con el objetivo de cooperar con la formalización e incrementar los niveles de recaudación. Asimismo, pagar menos impuestos, ya que los servicios de hospedaje, restaurantes y los servicios de profesionales independientes son deducidos al momento de realizar la declaración del impuesto a la renta.

2.6. Código Tributario.

El Código Tributario es el conjunto de normas que regulan la conducta de los contribuyentes y de la administración tributaria. En el Perú el Código Tributario fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, y está dividido en 5 títulos.

2.6.1. El acreedor Tributario

Según el artículo 4 del Código Tributario, el acreedor tributario es el estado, representado por el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos locales o pueden ser algunas instituciones de derecho público, como son SENCICO y SENATI a favor del cual debe realizarse el pago de tributos cuando la ley les asigne esa calidad expresamente, que servirán para brindar mejor calidad de vida a los ciudadanos. Como es de conocimiento público, en lo que se refiere a las acreencias del Gobierno Central, es la SUNAT quien se encarga de realizar el cobro de los impuestos (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

2.6.2. Deudor Tributario

De acuerdo al artículo 7 del Código Tributario, es la persona natural que está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, ya sea como contribuyente o responsable, podemos ver que el deudor tributario está representado por la persona natural, la persona jurídica, el agente de retención, el agente de percepción, quienes son los que pagan los impuestos que les corresponde de acuerdo al régimen tributario al que están sujetos asimismo, están en la obligación de cumplir con sus obligaciones laborales, municipales (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

De conformidad al artículo 87 del Código Tributario, los contribuyentes están en la obligación de emitir boletas de venta, facturas, recibo por horarios o liquidaciones de compra por la venta de bienes o la prestación de servicios, en caso de no hacerlo estarían incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario. Tal infracción es sancionada de acuerdo a lo señalado en el artículo 183 del Código Tributario con el cierre de establecimiento por 3, 6, 10 días calendario.

2.6.3. La facultad de fiscalización

De acuerdo al artículo 62 del Código Tributario, la administración tributaria, en el ejercicio de su facultad de fiscalización, lo hace de manera discrecional, según lo establece el último párrafo

de la norma IV del título preliminar. El proceso de fiscalización incluye la inspección, la investigación (Decreto Supremo 133-2013-MEF):

- Inspección. - Facultad de la administración tributaria de ejecutar inspecciones por intermedio de sus agentes fiscalizadores.
- Investigación. - Facultad de la administración de verificar la autenticidad de las operaciones de compra y venta y demás obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En tal sentido, la administración tributaria tiene la facultad de exigir a los contribuyentes la exhibición o presentación de los libros contables, al margen que los registros se ejecuten de manera física o electrónica, dentro de sus facultades también esta solicitar información a terceros relacionados con las operaciones de los contribuyentes, asimismo, puede realizar tomas de inventario, controles de ingresos, inspecciones de tributos laborales, si la administración tributaria presume que existe indicios de evasión tributaria podrá inmovilizar o incautar libros, archivos electrónicos y bienes de cualquier naturaleza con la finalidad de garantizar la prueba del acto ilícito (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

El no registro de los CDP en los libros electrónicos tiene como finalidad ocultar ingresos y en consecuencia, dejar de pagar el impuesto a la renta e impuesto general a las ventas. El no pago de los tributos antes mencionados genera un déficit en la recaudación tributaria, lo que se traduce en que el estado deja de percibir ingresos y deja de atender las necesidades de la población más vulnerable.

2.6.4. Obligaciones de los Administrados.

En contraposición al Sistema Determinativo Administrativo (administrative assessment system), en el que es la Administración Tributaria la que determina la deuda tributaria a pagar por parte del contribuyente surge el Sistema Autodeterminativo (Self-assessment), en el que es el propio contribuyente el que declara la obligación tributaria incluyendo base imponible y tributo a pagar (FMI 2014: 10).

El Sistema Determinativo Administrativo ha fracasado en la mayoría de países del mundo, en tanto se considera “oneroso e ineficiente” conforme lo reconoce el Fondo Monetario Internacional en un Reporte reciente (FMI 2014: 10). Una virtud que se reconoce al Sistema

Autodeterminativo es que se basa en un control del riesgo posterior (ex-post risk-based controls) que relega a la Administración Tributaria la tarea de una fiscalización posterior (FMI 2014: 8).

El Perú ha adoptado el Sistema Autodeterminativo a través del artículo 59° del Código Tributario cuando establece que la determinación de la obligación tributaria corresponde al deudor tributario, quien debe verificar la realización del hecho generador de la obligación, debe identificar la base imponible del tributo y señalar el monto al que asciende el mismo. Corrobora nuestro sistema, lo previsto por el artículo 60° del Código Tributario que deja claro que, en primer lugar, la obligación tributaria debe ser determinada por declaración o acto del propio deudor tributario, complementado por el artículo 61° del mismo cuerpo legal, que indica que la facultad de fiscalización parte de la información o declaración proporcionada por el deudor tributario.

Para efecto de cumplir con la determinación de su obligación, el deudor tributario, debe cumplir una serie de obligaciones formales, siendo una de las más importantes la de emitir los comprobantes de pago por sus ventas, sean de bienes o servicios, e igualmente, es primordial, que el adquirente exija el comprobante de pago por sus adquisiciones. Es implícito que la norma se refiere a los comprobantes de pago legalmente emitidos, conforme al Reglamento pertinente.

En tal sentido, en el Perú la importancia de la emisión de comprobantes cumpliendo los requisitos legales es fundamental, porque, por ejemplo, la omisión en la emisión o entrega de comprobantes implica, desde la perspectiva del vendedor de bienes o prestador de servicios, menor base imponible y menor tributo a declarar a la Administración Tributaria, en consecuencia, menor tributación.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 87 del Código Tributario, los contribuyentes deben brindar todas las facilidades a los agentes fiscalizadores de las Administraciones Tributarias, para que puedan realizar las labores de fiscalización, además de cumplir las siguientes obligaciones (Decreto Supremo 133-2013-MEF):

1. Las personas naturales o jurídicas que realicen actividades económicas deben inscribirse en el RUC administrado por la SUNAT, al mismo tiempo solicitar su clave sol, con la finalidad que pueda acceder a su buzón electrónico, y consultar periódicamente el mismo, ya que con el proceso de virtualización muchos procesos que ejecuta de manera electrónica y la notificación de

muchos procesos lo están efectuando directamente al buzón y ya no al domicilio fiscal del contribuyente (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

2. los contribuyentes deben emitir los comprobantes de pago por la enajenación de bienes o la prestación de servicios, de acuerdo a los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago y también exhibirlos cuando la autoridad tributaria lo solicite (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

3. Llevar los libros de contabilidad u otros libros de acuerdo a la normativa vigente, según las Resoluciones de Superintendencia (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

4. Permitir a la SUNAT el control de sus establecimientos comerciales, oficinas, vehículos, exhibir los libros, comprobantes de pago y toda la documentación relacionada con las actividades económicas (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

2.6.5. La infracción Tributaria

De acuerdo al artículo 164 del Código Tributario, es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos, las infracciones son detectadas de manera objetiva y sancionada administrativamente con multas, cierre de locales comerciales y oficina de profesionales independientes, comiso de bienes, internamiento de vehículos (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

A continuación, pasamos a detallar las infracciones detalladas en el artículo 172 (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

- No inscribirse en el RUC o no actualizar los datos.
- No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago
- De llevar libros contables
- De presentar declaraciones y comunicaciones.
- No permitir la fiscalización de la administración tributaria o no presentar información solicitada.

En ese sentido, las infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago u otros documentos, son los siguientes (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

- De acuerdo al numeral 1 artículo 174 del Código Tributario, No emitir comprobantes de pago y o no otorgarlos, o documentos complementarios a los mismos, que sean diferentes a las guías de remisión, o emitir y/u otorgar documentos que no están contemplados en el reglamento de comprobantes de pago o no establecidos en la legislación, o emitir y/o otorgar documentos que no fueron impresos según las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago o las normas relacionadas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos electrónicos que no cumplen con lo establecido por las leyes vigentes, entonces de acuerdo al presente párrafo si nos emiten una nota de venta se configuraría la infracción de no emitir comprobantes de pago (Decreto Supremo 133-2013-MEF).
- De acuerdo al numeral 2 artículo 174 del Código Tributario, emitir y/u otorgar documentos cuya impresión se realizó observando y cumpliendo con los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero que a la fecha de su emisión no reúne los requisitos y características exigidas por las normas para ser considerados como comprobante de pago o como documentos complementarios a estos, que sean distintos a la guía de remisión. Los casos más comunes que se pueden ver en esta tipificación es la entrega de comprobantes de pago que no tienen fecha de emisión, que el monto de la operación no se ajusta a la realidad, no tenga la dirección del comprobante emitido, entre otros (Decreto Supremo 133-2013-MEF).
- De acuerdo al numeral 3 artículo 174 del Código Tributario, emitir y/o otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos que no corresponde al régimen tributario, que no corresponden al tipo de operación realizada, o sin respetar los límites establecidos por las leyes. Lo más frecuente que ocurre en este caso es que un contribuyente del Nuevo Régimen Único Simplificado emite una factura por la operación (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

2.6.6. Tipos de Sanciones

De acuerdo al artículo 180 del Código Tributario, la administración tributaria sancionará a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones tributarias y las sanciones a aplicar son las siguientes:

2.6.6.1. Multa

Las multas que emite la administración tributaria están en función a la Unidad Impositiva Tributaria y a los ingresos de los contribuyentes.

2.6.6.2. Comiso.

Consiste en despojar de los bienes que no tienen comprobantes de pago y guías de remisión remitente y son internados al almacén de la SUNAT, hasta que el contribuyente demuestre con los comprobantes de pago que es propietario de los bienes comisados.

2.6.6.3. Cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.

El cierre de establecimiento es por la no emisión de comprobantes de pago o emitir comprobantes de pago que no reúnen las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago y, por último, emitir comprobantes de pago que no corresponde al régimen tributario, la sanción de cierre es por 3, 6, 10 días calendarios, la cantidad de días a cerrar dependerá de la frecuencia de la infracción.

2.6.6.4. Suspensión temporal.

De las licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas. Las multas podrán ser determinadas sobre los ingresos netos de los contribuyentes o en su defecto en mérito a la UIT vigente al momento de la infracción (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

2.6.7. Facultad Sancionadora

Según lo establece el artículo 166 del Código Tributario, La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, que son cometidas por los contribuyentes o administrados (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

Por el poder que le otorga la ley, la SUNAT, tiene la facultad de fiscalizar a los contribuyentes con el objeto de detectar omisiones a las normas tributarias, para tal efecto la SUNAT implemento diversos operativos, entre ellos podemos mencionar los siguientes:

2.6.7.1. Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago.

Es el operativo a través del cual, la SUNAT detecta la infracción de no emitir comprobantes de pago, emitir comprobantes de pago que no reúnen los requisitos según lo establece el reglamento o emitir comprobantes de pago que no corresponden al régimen tributario, esta labor se realiza a través de los fedatarios fiscalizadores, quienes simulan ser consumidores finales.

2.6.7.2. Operativo de Control Móvil.

Operativo que se implementó con la finalidad de controlar el transporte de mercancías en el ámbito local, los contribuyentes que trasladen mercancías sin observar las leyes correspondientes serán sancionados con el comiso de las mercancías y una multa equivalente al 15% del valor de los bienes comisados.

Y las Auditorias, proceso más complejo, donde se verifica la correcta aplicación del IGV. Impuesto a la renta.

El fin supremo de estas actuaciones es detectar las omisiones a las normas tributarias y corregirlas, por otro lado, también se busca combatir la evasión y elusión tributaria.

De lo manifestado en el presente capítulo, el Código Tributario es el conjunto de normas encargadas de regular el comportamiento de los contribuyentes y de la Administración Tributario, determina al acreedor tributario representado por el estado, al deudor tributario (contribuyentes), otorga a la SUNAT la facultad discrecional de fiscalizar a los contribuyentes e imponer las sanciones de corresponder a consecuencia de una inspección o investigación, asimismo, diseña las obligaciones de los administrados, los cuales son la de inscribirse en el RUC, emitir CDP, llevar libros y registros contables y permitir el control de la Administración Tributaria, el incumplimiento de las obligaciones antes descritas son infracciones que pueden ser detectadas por la SUNAT y ser sancionadas.

Las sanciones que puede imponer la Administración Tributaria son el cierre de establecimiento comercial y oficina de profesionales independientes, multas, suspensión de licencias. El cierre de establecimiento u oficina de profesionales independientes es por no emitir comprobantes de pago, por la venta de bienes o la solicitud de un servicio, el cual es sancionado gradualmente, en una primera oportunidad el cierre es por 03 días calendario, en una segunda oportunidad es por 6 días calendario y de la tercera en adelante es por 10 días.

2.7. Régimen de Gradualidad

De acuerdo al artículo 5 del Régimen de Gradualidad, Las sanciones de cierre de establecimiento se aplicarán de acuerdo al criterio de gradualidad, considerando la frecuencia de la infracción, dichas sanciones están enlazadas con la no emisión de comprobantes de pago, pero también es posible realizar el cierre de establecimiento por infracciones que no están relacionadas con la emisión de comprobantes de pago (Resolución de Superintendencia N.º 195-2012/SUNAT, 2012).



CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

El problema de investigación está centrado en analizar si la tipificación de la infracción que se viene aplicando en la actualidad respecto a la entrega de documentos diferentes a los comprobantes de pago es correcto. El objetivo del presente trabajo de investigación es demostrar que la tipificación no se viene aplicando correctamente.

Según el artículo 74, los tributos, se crean o modifican o derogan exclusivamente por ley, o Decreto legislativo en caso de delegación de facultados (Constitución Política del Perú., 1993).

Según el artículo 62 del Código Tributario, la SUNAT tiene la facultad discrecional de realizar fiscalizaciones a los contribuyentes, con la finalidad de detectar que inconsistencias en sus declaraciones de impuesto a la renta, emisión de comprobantes de pago por los servicios y la venta de bienes (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013)

En concordancia al numeral 3 del artículo 87 del Código Tributario, señala que los deudores tributarios tienen la obligación de emitir comprobantes de pago, con los requisitos formales que la ley de comprobantes de pago lo señala, por la venta de bienes o la prestación de servicios (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013).

De acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario, las infracciones serán determinadas de manera objetiva por parte de la administración tributaria, y sancionadas con cierre de establecimiento, comiso de bienes, multas, internamiento temporal de vehículos, suspensión de licencias (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013)

Según el numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario, señala que es una infracción no emitir comprobantes de pago, dicha conducta es sancionada con el cierre de establecimiento o con la imposición de una multa, que varía de acuerdo con el régimen tributario (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013).

El numeral 02 del artículo 174 del Código Tributario, señala que es una infracción emitir documentos que no reúnen los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, el cual es sancionado con el cierre del establecimiento comercial u oficina o la imposición de una multa (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013).

Y el numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario, señala que, es una infracción emitir documentos complementarios, distintos a la guía de remisión, que no corresponden al régimen tributario del contribuyente (Decreto Supremo 133-2013-MEF).

De acuerdo con el numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, dispone que la entrega del comprobante de pago por la prestación de servicio debe darse al momento de concluir el servicio o por el pago parcial o total de este, frente a los escenarios expuestos, el contribuyente está obligado a emitir un comprobante de pago (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999).

3.1. Antes de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014.

La pregunta es ¿Qué es un comprobante de pago?, según el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los comprobantes de pago son documentos que acreditan la compra de un bien, la prestación de un servicio, los cuales tienen que ser impresos de acuerdo con las normas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999).

Entonces, el numeral 01, del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, señala que, solo existirá comprobante a aquellos documentos que hayan sido impresos según el Reglamento de Comprobantes de Pago y hayan sido autorizados por la SUNAT, de lo contrario, no se considera como CDP.

De acuerdo al artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los comprobantes de pago deben tener los siguientes requisitos impresos (Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT, 1999):

1. Nombres y apellidos en caso de ser persona natural.
2. Denominación en caso de ser persona jurídica y de ser el caso el nombre comercial.
3. Dirección del domicilio fiscal y establecimientos anexos de corresponder.
4. Denominación del comprobante de pago.
5. Numeración y serie del comprobante.
6. Datos de la imprenta (RUC, razón social)
7. Número de autorización otorgada por la SUNAT.

8. Destino del original y copia.

Los comprobantes de pago que no tengas los requisitos enumerados en el párrafo precedente no serán considerados como tal. En ese sentido, si un contribuyente, emite un documento que no está impreso de acuerdo con el numeral 01, del artículo 12 y 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se considera que no es un comprobante de pago y la infracción que estaría incurriendo el contribuyente es la de no entregar CDP.

A la fecha la SUNAT viene sancionando ese hecho como si existiera comprobante de pago, lo cual sería una contradicción entre la norma y la interpretación del funcionario que este encargado de detectar este tipo de infracciones.

A través de Decreto Supremo N.º 086-2003-EF, se aprueba el reglamento del fedatario fiscalizador, que, siendo colaborador de la SUNAT se encuentra facultado con resolución de Intendencia u Oficina Zonal, para realizar las inspecciones, control y/o verificación de cumplimiento de obligaciones tributarias, en mérito a las disposiciones expuestas en el artículo 165 del código tributario. Para ser fedatario fiscalizador se tienen que cumplir los siguientes requisitos:

1. Ser trabajador de la SUNAT, bajo cualquier modalidad contractual.
2. Estar autorizado por una Resolución.

Para la detección de infracciones u omisiones al código tributario, los fedatarios fiscalizadores dejarán constancia de tales hechos en los siguientes documentos:

3.1.1. Acta probatoria.

Documento donde el fedatario deja constancia de las infracciones detectadas en un proceso de inspección o fiscalización, el cual tiene como consecuencia la imposición de una sanción, es preciso señalar que esta acta tiene el carácter de documento público y es prueba suficiente para acreditar los hechos detectados por el fedatario fiscalizador.

3.1.2. Actas Preventivas.

Documento mediante el cual el fedatario fiscalizador deja constancia de una infracción, empero, con este documento solo se impone una llamada de atención, otorgando al contribuyente el plazo de 05 días hábiles para subsanar la infracción detectada.

Según el artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, una de las principales funciones de los Fedatarios Fiscalizadores es dejar constancia de las infracciones relacionadas con los numerales 1 y 05 del artículo 173; numerales 1,2,3,4,5,6 y 7 del artículo 174; numerales 5,10 y 12 del artículo 177 y numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, aprobado con Decreto Supremo N.º 133-EF, donde levantara como prueba de las infracciones citadas un acta probatoria (Decreto Supremo N.º 086-2003-EF, 2003). En consecuencia, para detectar las infracciones relacionadas con la infracción de no emitir comprobantes de pago, el fedatario fiscalizador participará directamente en la operación comercial, o podrá realizarlo a través de terceros, siempre y cuando el fedatario constate la comisión de una infracción; o de la revisión de la información registrada en los comprobantes de pago. Los cuales se efectuarán de manera inmediata, inopinada, y de forma objetiva.

El procedimiento para detectar las infracciones relacionadas con la emisión de comprobantes de pago por parte de los fedatarios fiscalizadores es el siguiente:

El fedatario fiscalizador se hace pasar como un cliente cualquiera, compra un bien o solicita la prestación de un servicio, una vez recibido el bien o culminado el uso del servicio se procede con el pago correspondiente, esperando que el vendedor o el prestador de servicio emita el comprobante de pago correspondiente, una vez esperado un tiempo prudente el fedatario fiscalizador se retira del local, y si no le emiten el comprobante de pago procede a levantar el acta probatoria señalando la infracción detectada, que en este caso sería la no emisión de comprobantes de pago.

Ahora bien, si producto de la intervención, el contribuyente nos emite un comprobante de pago que tiene las siguientes observaciones, sin embargo, si fueron autorizados por SUNAT para su impresión:

La dirección del comprobante de pago no coincide con la dirección intervenida, el número de RUC tenga solo 8 dígitos o que se tenga un error en el número de impresión, que el número de serie y/o correlativo no sean los autorizados por la SUNAT y sea un error de impresión, no tenga la denominación del comprobante de pago, o que la razón social de la persona jurídica tenga algún error o el nombre de la persona natural no este completa, etc. Frente a esta situación, la infracción a tipificar sería emitir comprobantes que no reúnen los requisitos, según el artículo 174 numeral 2 del código tributario.

Qué pasaría si producto de la misma intervención, nos entregan un documento que no fue impreso con autorización de la SUNAT, y que no tiene ningún requisito establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago, para el ejemplo, la infracción que se debería aplicar es la de no emisión de comprobantes de pago.

Por último, si producto de la intervención el contribuyente nos emite una guía de remisión remitente, en este, caso la infracción a tipificar sería, según lo establecido en el numeral 3 artículo 174 del código tributario, emitir comprobantes de pago que no corresponden al tipo de operación o régimen tributario, sin embargo, también podría ser tipificada como numeral 2 del artículo 174 del código tributario, ya que este documento fue impreso con autorización de SUNAT y tiene los requisitos que solicita el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Ejemplos:

Infracción 174 numeral 1.

NOTA DE PEDIDO

Fecha _____

Cliente: _____

Dirección del cliente: _____

		Cantidad
Producto		
Costo unitario:		
Costo total:		
Costo total:		

Forma de pago: _____

Envío Si No

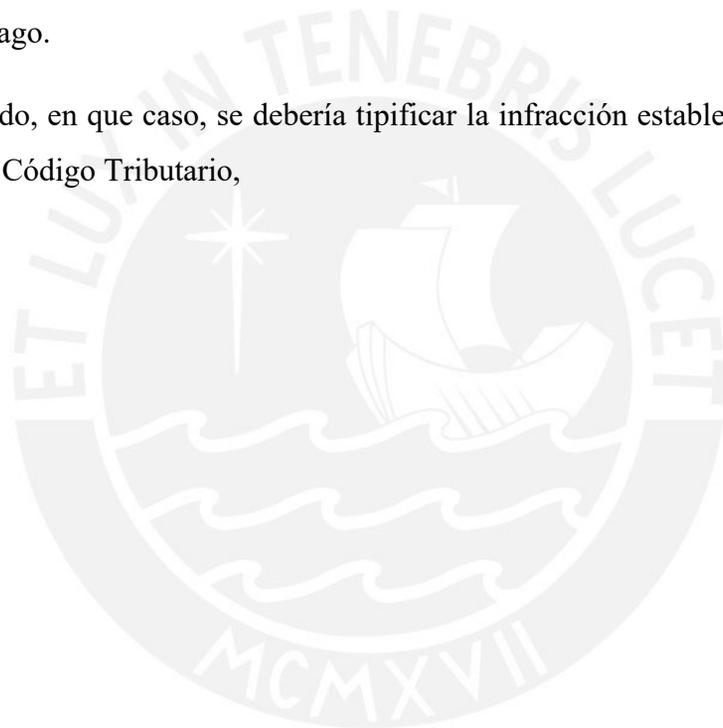
Dirección _____

Observaciones: _____

Figura 1. Nota de venta (Impregraf, 2022) .

Podemos observar que este documento no tiene ninguna característica establecida por el artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, y no está autorizada por la SUNAT, entonces, si a un fedatario al momento de realizar una verificación de entrega de comprobantes de pago le entregan este documento, la infracción que tendría que tipificar es la de no entrega de comprobante de pago, numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario. Entonces, cuando el fedatario fiscalizador de la SUNAT, detecte que un contribuyente esté emitiendo notas de venta, notas de pedido, proformas, u otro documento similar, dicha conducta debería ser tipificada como si el contribuyente no estaría emitiendo comprobantes de pago, ya que los citados documentos no están autorizados por la SUNAT y no cumplen los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En ese sentido, en que caso, se debería tipificar la infracción establecida en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario,



Infracción 174 numeral 2

		R.U.C. 10701919314	
		BOLETA DE VENTA	
De: MIGUEL ANGEL GONZÁLEZ YUPANQUI Jr. Marañón N° 321 - Huancayo		002 - 0001393	
Señor (es): <u>CONTASERVIS BUSINESS S.A.C.</u>			
Dirección: _____			
Documento de Identidad: <u>RUC 20486760576</u> Fecha: <u>26/07/2013</u>			
CANT.	DESCRIPCIÓN	P. UNIT.	IMPORTE
01	Libro Auditoría Tributaria		250.00
01	Libro Manual del Contador		250.00
01	Compendio Laboral 2013		300.00
Imprenta "KARIBET" E.I.R.L. RUC: 20486792382 F.I.: 15.02.2012 N° de Autorización: 0123456789 Serie 002 del 1000 al 2000		TOTAL S/.	800.00
		EMISOR	
		ADQUIRENTE	

Figura 2. Boleta de Venta (Miguel, 2020).

Como podemos observar, este comprobante de pago cumple con todas las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, y lo más importante su impresión se realizó con autorización de la SUNAT, sin embargo, este comprobante no cuenta con la dirección completa, específicamente no tiene el distrito, provincia y departamento; en este caso si deberíamos tipificar la infracción tipificada en el numeral 02 del artículo 174 del Código Tributario. Nuestra posición es respaldada por las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal.

A través de la Resolución N.º 02749-5-2011 del año 2011, el Tribunal Fiscal confirma la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. De la revisión de la resolución se puede ver que al momento de la verificación del fedatario fiscalizador el contribuyente emitió una boleta de venta que no tenía la dirección completa, sin embargo, su

impresión si estaba autorizada por la Administración Tributaria, por lo que la infracción está correctamente tipificada (Tribunal Fiscal., 2011).

De acuerdo a la Resolución N.º 18012-2-2012 del año 2012, el Tribunal Fiscal reafirma la infracción cometida por el administrado. De la verificación de la citada resolución podemos apreciar que, el fedatario fiscalizador de la Administración Tributaria realizó el operativo de Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago; y como resultado detecto la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, ya que el contribuyente emitió una Boleta de Venta N.º 584-0005187 donde la dirección no coincidía con el punto de intervención (Tribunal Fiscal., 2012).

Conforme a la Resolución N.º 15395-10-2012 del año 2012, el Tribunal Fiscal ratifica la infracción impuesta con Resolución de Intendencia N.º 026-014-0061102/SUNAT al contribuyente, por incurrir en la infracción tipificada con el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, del análisis de la presente resolución se puede apreciar que, el administrado emitió la Boleta de Venta N.º 001-009865, pero, este comprobante no estaba autorizado para el establecimiento intervenido (Tribunal Fiscal., 2012).

Con Resolución N.º 18595-4-2013 del año 2013, el Tribunal Fiscal confirma la infracción tipificada con el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario impuesta contra un contribuyente. De la revisión de la resolución se aprecia que el administrado entregó al Fedatario Fiscalizador una Boleta de Venta N.º 003-000297, pero, que no tenía la dirección del punto de intervención, fundamento por el cual el Tribunal Fiscal sostiene la sanción impuesta (Tribunal Fiscal., 2013).

Mediante Resolución N.º 02243-4-2014 del año 2014, el Tribunal Fiscal confirma la Resolución de Intendencia N.º 096-014-0007193/SUNAT, donde se sancionó con cierre de establecimiento comercial a un contribuyente, por incurrir en la infracción tipificada con el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Debido a que el administrado entregó una Boleta de Venta N.º 002-003948 que tenía la dirección desactualizada.

Por medio de la Resolución N.º 02667-2-2015 del año 2015, el Tribunal Fiscal corrobora la sanción de cierre temporal impuesta a un contribuyente con Resolución de Intendencia N.º 0260140114004/SUNAT, por la infracción señalada en el numeral 02 del artículo 174 del Código

Tributario, de la lectura de la resolución se aprecia que al momento de la fiscalización el administrado entregó al fiscalizador de la SUNAT una Boleta de Venta N.º 001-000660, pero, la boleta no tenía la dirección del punto de intervención, motivo por el cual se confirma la infracción (Tribunal Fiscal., 2015).

Por Resolución N.º 02802-4-2016 del año 2016, el Tribunal Fiscal refrenda la sanción de cierre temporal impuesta con Resolución de Intendencia N.º 1360140006826/SUNAT, por cometer la infracción contenida en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Al respecto, de la lectura de la resolución apreciamos que el administrado entregó una Boleta de Venta N.º 210-0437855, no obstante, la boleta no tenía pre impresa la dirección del establecimiento comercial intervenido, por lo que la infracción está correctamente identificada (Tribunal Fiscal, 2016).

Con Resolución N.º 00122-3-2017 del año 2017, el Tribunal Fiscal reafirma la sanción de cierre temporal de establecimiento comercial impuesta con Resolución de Intendencia N.º 0260140144038/SUNAT, por la infracción contemplada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Al momento de la fiscalización el administrado dio al Fedatario Fiscalizador de la SUNAT un Boleto de Viaje N.º 006-073203 que no contaba con la fecha de emisión, razón por la que se incurre en la infracción en la citada infracción (Tribunal Fiscal, 2017).

Por intermedio de la Resolución N.º 00104-1-2018 del año 2018, el Tribunal Fiscal confirmó la sanción de cierre de establecimiento comercial dada con Resolución de Intendencia N.º 0250140023684/SUNAT, por transgredir lo señalado en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, toda vez que la copia usuario deferia de la copia emisor (Tribunal Fiscal, 2018).

Mediante Resolución N.º 00268-8-2019 del año 2019, el Tribunal Fiscal ratificó la sanción de cierre de establecimiento comercial impuesta por resolución de Intendencia Regional de Lima de la SUNAT, ya que el contribuyente con cumplió con su obligación de emitir un comprobante de pago con todos los requisitos que exige el RCP, debido a que la Boleta de Venta entregada al fiscalizador de la SUNAT no tenía la dirección del establecimiento intervenido (Tribunal Fiscal, 2019).

De todas las RTFs mencionadas en los párrafos precedentes, la infracción cometida es la tipificada con el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Al momento de realizar la

Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago por parte de los Fedatarios Fiscalizadores de la SUNAT, los contribuyentes entregaron boletas de venta autorizadas por la Administración Tributaria, pero, estas boletas carecían de datos como, dirección incompleta, dirección de intervención no se consigna en el comprobante, serie del comprobante no corresponde al punto de intervención, entre otros requisitos obligatorios.

Asimismo, la SUNAT con el informe N.º 053-2017-SUNAT/7T0000, señala que, si un contribuyente que está obligado a emitir comprobante de pago electrónico, emite un comprobante de pago físico, la infracción en la que estarían incurriendo es la tipificada en el numeral 02 del artículo 174 del Código Tributario. El citado informe confirma nuestra teoría, ya que el contribuyente cumple con emitir el comprobante de pago que cuenta con todas las características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago y su impresión fue autorizada por la SUNAT, en este caso si se estaría tipificando la infracción correctamente. Asimismo, el Tribunal Fiscal se pronunció al respecto en distintas resoluciones.

Con Resolución N.º 10684-8-2018 del año 2018, el Tribunal Fiscal reafirma la sanción de cierre de establecimiento comercial, establecida a través de resolución de Intendencia N.º 2460140000287/SUNAT, por incurrir en la infracción tipificada de acuerdo al numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. De la revisión de la resolución, el contribuyente tenía la obligación de emitir comprobantes de pago electrónico, empero, emitió un comprobante físico pre impreso y con todas las características exigidas por el RCDP, pero, la obligación del contribuyente era entregar comprobante electrónico, por lo que la infracción es correctamente determinada. Dicha posición es respaldada con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01425-8-2019 del año 2019 y Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01577-10-2019 del año 2020.

3.2. Después de la Opinión del Tribunal Fiscal

De acuerdo al Código Tributario, una Resolución de Tribunal Fiscal es un documento que agota la vía administrativa, lo que significa que lo que se resuelve tiene que ser acatado y de corresponder ejecutado tanto por el contribuyente o por la Administración Tributaria, sin importar si es a favor o en contra del contribuyente o de la Administración Tributaria. Por otra parte, una Resolución de Observancia Obligatoria tiene la característica de cubrir vacíos o deficiencias que tiene la legislación tributaria y aduanera, cabe recalcar que una RTF agota la vía administrativa

más no la vía judicial, lo que significa que si un contribuyente no está de acuerdo con una sentencia del Tribunal Fiscal tiene todo el derecho de recurrir al Poder Judicial.

A través de Resolución N.º 04336-9-2014, el Tribunal Fiscal determinó que constituye infracción tipificada con el numeral 2 del artículo 174 del código tributario, si se otorga un documento que no se encuentra previsto en el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago o si estando contenido en dicho artículo no cumple con los requisitos o características establecidas en el referido reglamento (Tribunal Fiscal., 2014).

La citada sentencia se origina por la apelación interpuesta por el contribuyente a la Resolución de Intendencia N.º 0260140094942/SUNAT. En un primer momento, el contribuyente presentó su recurso de reclamación a la Resolución de Intendencia N.º 0340120059728/SUNAT, que dispone la sanción de cierre de establecimiento comercial por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, ante la SUNAT, quien declaró infundada el reclamo confirmando la citada resolución, el contribuyente al no estar de acuerdo con la decisión, recurre a presentar su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. El contribuyente alega que, si cumplió con emitir el comprobante de pago, en este caso una guía, de acuerdo al artículo 02 del Reglamento de Comprobantes de Pago, estos documentos no son considerados comprobantes de pago, motivo por el cual se tipificó la infracción del numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario, razón por la cual el tribunal fiscal planteó las siguientes dos posiciones:

1. Se incurre en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario cuando contribuyente emitió y/o otorgó un documento distinto a los regulados en el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago o un documento comprendido dentro de dicha norma, pero cuya impresión y/o importación no ha sido autorizada por la SUNAT.
2. Se incurre en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 de Código Tributario si se entrega un documento que no se encuentra previsto por el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Asimismo, se comete la infracción tipificada por el numeral 1 del citado artículo 174 si se entrega un comprobante de pago que no cuenta con autorización para la

impresión o importación de la SUNAT, siempre que, respecto de dicho documento, exista tal obligación (Tribunal Fiscal., 2014).

La decisión del Tribunal Fiscal fue, en los casos que un contribuyente emita una nota de venta, una nota de pedido, una proforma u otro documento que su impresión no fue autorizada por la SUNAT y que no cuentan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago se tipificara como infracción al numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, por los siguientes motivos:

Lo que se precisa es que, mientras que en la infracción 174 numeral 1 el núcleo de la infracción es la omisión, en tanto, en la infracción 174 numeral 2 existe una acción, en ese sentido, el Tribunal Fiscal concluye que ambas conductas son totalmente excluyentes. Por otro lado, en ninguna parte del Reglamento de Comprobantes de Pago se define el concepto de “DOCUMENTO”, tampoco el artículo 174 del código tributario hace remisión técnica a aquella normativa. En ese contexto, ni el Reglamento de Comprobantes de Pago y tampoco el artículo 174 del Código Tributario hace mención respecto a que significa documento. En tal sentido, si las normas que tipifican infracciones antes anotadas no han efectuado alguna precisión alguna sobre el tema en discusión, no corresponde extender sus alcances, eso en mérito a los principios de tipicidad y legalidad, ya que no se puede aplicar sanciones o extender sus alcances, cuando la norma no lo establece explícitamente. El tribunal Fiscal se pronunció en el siguiente sentido: Se incurre en la infracción de emitir y/o otorgar documentos distintos a los comprobantes de pago, cuando el contribuyente emite notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket sin valor tributario y cuando se emite un CDP autorizado por la SUNAT, pero, que le falta algún requisito.

A partir de la vigencia de la presente Resolución del Tribunal Fiscal, si un contribuyente emite notas de venta, notas de pedido, proformas, etc., que no son comprobantes de pago, no están impresos de acuerdo con las reglas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no tienen la autorización de la SUNAT para su impresión, serán tipificados con el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. En consecuencia, se dispone dejar sin efecto la Resolución de Superintendencia N.º 156-2013-SUNAT, en la parte que sustituye el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, donde se señala que existe comprobantes de pago, siempre y cuando estos hayan sido impresos con autorización de la SUNAT.

Desde nuestro punto de vista, la citada decisión del tribunal fiscal incentiva la evasión tributaria, ya que los contribuyentes al tener conocimiento de esta RTF, adoptaran una conducta evasora, puesto que la sanción por esa conducta no es drástica. La sanción por no emitir comprobantes de pago es el cierre el establecimiento comercial por un periodo de 03 días, mientras que por emitir documentos distintos a los comprobantes de pago la sanción es una llamada de atención. Quizá la mejor solución para el tema en debate hubiera sido que el tribunal fiscal se pronuncie de diferente forma, en el sentido de quitar la palabra **documento** de las infracciones positivas en el artículo 174 del código tributario.

3.3. Consecuencias de una mala tipificación.

Una mala tipificación puede traer como consecuencia las siguientes externalidades negativas:

1. Evasión Tributaria.
2. Infracción leve por una conducta grave.
3. Comprobantes de pago Electrónicos.

3.3.1. Evasión Tributaria.

De acuerdo un estudio presentado el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, la evasión tributaria tiene su origen en las siguientes causas (CIAT, 2019):

3.3.1.1. Complejidad del Sistema Tributario.

Actualmente, tenemos un sistema tributario complejo, debido a que podemos identificar hasta cuatro regímenes tributarios (Régimen General, Especial Mype y Nuevo Régimen Simplificado) y al momento de querer formalizar una actividad económica es difícil elegir el régimen apropiado que se adecue a las necesidades de los comerciantes que quieren ingresar al mundo de la formalidad.

De acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, se tienen varios tipos de comprobantes de pago: (boleta de venta, factura, ticket, recibo por honorarios, liquidaciones de compra), entonces, es natural que uno como comerciante no conoce el sistema tributario y al ver tantos comprobantes de pago se les hace muy complicado y muchas veces prefieren quedar en la informalidad, lo que se debe buscar como sistema tributario es simplificar la cantidad de

comprobantes de pago a uno o dos a lo mucho, en países como Bolivia existe solo la factura y hace que la tributación sea más sencilla.

3.3.1.2. *Conciencia Tributaria.*

La conciencia tributaria es el conjunto de valores que tienen los individuos para el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias, sabiendo que su cumplimiento hará que el estado tenga mayores recursos y atender las necesidades de los ciudadanos con servicios de calidad (Alva, 2010).

3.3.1.3. *Nivel de educación de los contribuyentes.*

Es difícil entender un sistema tributario para aquel ciudadano que no acabo ni siquiera la primaria, y al querer emprender un negocio a lo primero que le tiene miedo es a la Administración Tributaria, ya que nuestro sistema tributario es bastante complejo, incluso para los profesionales se hace complicado y para que puedan cumplir sus obligaciones tienen que contratar los servicios de un profesional especializado.

3.3.1.4. *Falta de publicidad de cómo se gastan los impuestos que pagan los contribuyentes.*

Es responsabilidad del estado y de la Administración Tributaria comunicar a la población de cómo se gasta sus impuestos, ya que hay muchos contribuyentes que no saben que se hace con sus tributos, el estado debe tener campañas agresivas haciendo conocer que los impuestos son para la construcción de carreteras, hospitales, colegios, pago de sueldos de maestros, médicos y todos los servidores públicos, en resumen, podemos decir que el estado se sostiene con los impuestos.

3.3.1.5. *La corrupción.*

Otro factor importante que motiva la evasión tributaria es la corrupción y el gasto ineficiente de los impuestos de los contribuyentes por parte de nuestras autoridades, tenemos bajos niveles de educación, sistema de salud precaria, servicios públicos deficientes, un sistema de transporte caótico y así podemos mencionar muchas más debilidades, lo menos que esperamos los contribuyentes por nuestros impuestos es que los servicios públicos sean de calidad y al alcance de toda la población.

En una encuesta realizada por Pulso Perú en el año 2020, el 83% de los peruanos considera que el gasto público al nivel del gobierno central es deficiente, asimismo, el 82% de los peruanos

manifiesta que el gasto en los gobiernos regionales y provinciales también es deficiente. La percepción se ve reflejada en obras mal diseñadas, elefantes blancos, y lo más preocupante y que tiene que ver con actos de corrupción son las obras sobrevaloradas y gastos inflados. El fenómeno de la corrupción alcanza a los tres niveles de gobierno. El gasto ineficiente y la corrupción hace que los contribuyentes dejen de pagar impuestos y los que están en la informalidad no tengan interés en ingresar a la formalidad (Hidalgo, 2020).

El Perú perdió un aproximado de S/ 22 000.00 millones de soles a consecuencia de la corrupción y por la poca ética profesional (Shack, Perez, & Portugal, 2021).

La evasión tributaria es la reducción del monto de un tributo a que están obligados a pagar los contribuyentes por las rentas obtenidas dentro de un territorio, sin embargo, estos no lo hacen, en consecuencia, se apropian de ingresos que le corresponden al estado. Por otra parte, la evasión tributaria es la acción de no declarar o declarar en parte el pago de sus obligaciones tributarias, la principal característica de la evasión tributaria es el fraude. La evasión tributaria está presente tanto en las actividades formales e informales, la actividad formal paga poco o en parte sus tributos, mientras que la actividad informal no paga nada (Hernández, 2005)

La evasión Tributaria es una conducta adoptada por los contribuyentes para dejar de pagar en todo o parte sus obligaciones tributarias, esta conducta es adrede o intencional, con el objetivo de obtener mayores ingresos para sí mismo, pero es preciso señalar que los ingresos son ilícitos y fraudulentos. En esa línea, la evasión tributaria es la infracción a la norma, lo que significa que si mi obligación como contribuyente es la emisión de comprobantes de pago por la venta de bienes o prestación de servicios y no lo hago estaría infringiendo la norma y dicha conducta está calificada como evasión tributaria.

De acuerdo al Informe N.º 16 del año 2016, emitido por la SUNAT, la evasión tributaria tiene su origen en los siguientes factores: a) Obtener mayores niveles de utilidad, b) la coyuntura macroeconómica, c) la poca conciencia tributaria de los compradores y contribuyentes, lo mínimo que debemos hacer como ciudadanos es solicitar nuestro comprobante de pago por la compra de bienes y prestación de servicios y los contribuyentes tienen que emitir sus comprobantes de pago por sus operaciones, d) la percepción de que el pago de los tributos los contribuyentes no tienen un beneficio directo, e) el gasto público es ineficiente y sumado a ello la corrupción, f) el nivel de

complejidad del sistema tributario, reflejado en la existencia de varios regímenes tributarios, normativa deficiente, g) las sanciones que se aplican a los evasores de impuestos no son significativas, lo que no ayuda a frenar la evasión (SUNAT, 2016).

Los efectos adversos que genera la evasión tributaria son: a) a mayor evasión tributaria menores recursos para el estado, b) imposición de tasas más altas a los contribuyentes formales, para cubrir lo dejado de recaudar por la evasión tributaria, c) en lo que se refiere a la Administración Tributaria, por el alto nivel de evasión tributaria se requiere la demanda de más recursos humanos y la ejecución de mayor cantidad de acciones de fiscalización, descuidando labores de orientación o simplificación de nuestro sistema tributario (SUNAT, 2016).

Según informe de la SUNAT del año 2016, la Evasión Tributaria del Impuesto General a las Ventas en el año 2015 fue alrededor de S/ 19,898 millones de soles, este monto representa el 3.3% del Producto Bruto Interno de nuestro País, el PBI estimado para el año 2015 fue de S/ 611, 970 millones de soles, en comparación al año 2014, la evasión tributaria en el 2015 creció en 1.4 puntos porcentuales, lo que significa que las acciones de la Administración Tributaria no tienen los efectos esperados, sumado a ello la falta de personal la tarea se hace más complicada (SUNAT, 2016).

La evasión tributaria tiene como consecuencia la menor recaudación de impuestos, ya sea del IGV e IR, lo que implica menor cantidad de recursos para el estado, lo que significa que el estado deja de atender las necesidades de la población.

Conforme al Informe N.º 38 del año 2018, emitido por la SUNAT, a consecuencia de la evasión de tributaria del Impuesto a la Renta esta institución dejó de recaudar en el año 2017 un aproximado de S/ 32 934.00 millones de soles, este monto representa el 4.8% del PBI, que para el año 2017 fue de S/ 689 277.00 millones de soles, el impuesto a la renta es un tributo que se aplica a las ganancias que tienen las rentas de trabajo, capital o la suma de ambos, todos los contribuyentes están obligados a pagar este impuesto: a) los profesionales independientes (médicos, abogados, contadores, administradores, enfermeros, etc.), b) las personas que alquilan sus inmuebles, c) los contribuyentes de tercera categoría (ferreterías, minas, restaurantes, hoteles, etc., d) las rentas de quinta categoría (trabajadores independientes) (Sunat, 2018).

De acuerdo a una entrevista realizada al ex Superintendente de la SUNAT Victor Shiguiyama, la evasión del Impuesto General a las Ventas está al rededor 36% de la recaudación potencial, lo que significa que el estado deja de recaudar un estimado de 22 000 mil millones de soles, según Shiguiyama, el objetivo de la SUNAT es reducir en 15 puntos porcentuales la evasión del IGV, lo que en cifras sería un aproximado de 10 000 mil millones de soles, es importante señalar que, la principal causa de la evasión del IGV es la no emisión de comprobantes de pago, esta conducta es responsabilidad del contribuyente y de los consumidores finales (clientes), y de acuerdo al Código Tributario los contribuyentes están obligados a emitir comprobantes de pago por sus operaciones y como ciudadanos también estamos en la obligación de solicitarla (GESTIÓN, 2017).

Respecto al Impuesto a la Renta, los niveles de evasión están alrededor de 57% del potencial a recaudar, las formas de evasión del impuesto a la renta se dan por la no presentación de la declaración anual del impuesto a la renta, la no presentación mensual de las declaraciones juradas, el uso de facturas falsas para obtener crédito fiscal indebido (GESTIÓN, 2017).

En el informe N.º 16 del año 2020, la SUNAT manifiesta que el nivel de evasión del IGV para el año 2019 representa S/ 25,119 millones de soles, este monto representa el 3.3% del producto bruto interno, que para el año 2019 fue de S/ 757,060 (SUNAT, 2020, pág. 12). Los niveles de evasión del impuesto general a las ventas para el año 2020 se encuentra en niveles muy elevados, lo que significa que la SUNAT dejó de recaudar muchos millones de soles, que servirían para atender las necesidades primarias que tienen los ciudadanos más pobres de nuestro país.

En el mismo informe la SUNAT señala varias causas que tienen los contribuyentes para la evasión del Impuesto General a las Ventas, dentro de ellas podemos mencionar los siguientes; a) inexistencia de conciencia tributaria, b) el contribuyente adquiere mayores ingresos, c) las sanciones que se vienen aplicando no son efectivas, ya que los contribuyentes no lo perciben, puede ser porque el monto de las multas que se les imponen son muy bajas, o en el peor de los casos nunca se llegan a concretar, por último, el universo de contribuyentes sancionados es mínimo, lo que hace que no haya un impacto esperado que ayude a frenar la evasión (SUNAT, 2020, pág. 5).

En el informe N.º 17 del año 2020, la SUNAT señala que el nivel de evasión del Impuesto a la Renta de tercera categoría durante el año 2019 fue de aproximadamente de S/ 32,563,9 millones, este monto representa un 4,3% del producto bruto interno, que para el año 2019 es de S/ 757,060.0 millones (SUNAT, 2020, pág. 10).

La evasión tributaria del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de tercera categoría para el año 2019 fue alrededor de S/ 57,000.00 millones, un monto que representa un aproximado de 9% del PBI del mismo año.

3.3.2. Formas de Evasión Tributaria.

3.3.2.1. *No emisión de comprobantes de Pago.*

La no emisión de comprobantes de pago es uno de los mecanismos de evasión tributaria más comunes en el Perú. En ese sentido, la SUNAT en su publicación virtual del año 2020, informa que el reto de la administración tributaria para los siguientes años es incrementar los niveles de recaudación de los impuestos. Para atender las necesidades de la ciudadanía más vulnerable y cerrar las brechas sociales que existe en nuestro país. En consecuencia, una de las formas para tener mayor recaudación es luchar contra la evasión tributaria y el mecanismo planteado es que los ciudadanos exijamos comprobantes de pago por los servicios y bienes solicitados. Ya que, según la SUNAT, la no entrega de comprobantes de pago es una de las principales formas de evasión del impuesto a la renta e impuesto general a las ventas. La evasión anual del IGV es de aproximadamente de 23,000 millones de soles, esto a raíz de no entrega de comprobantes de pago por parte de comerciantes formales e informales. Es así que, el año 2018 la SUNAT detectó que una cadena de venta de pollos a la brasa dejó de emitir 30,000 comprobantes de pago, en su mayoría boletas de venta a consumidores finales. En consecuencia, la administración tributaria concluyó una evasión tributaria bajo la modalidad de omisión de ventas y la omisión es nada más que la no entrega de comprobantes de pago (Vieira, 2020, págs. 1,4).

De acuerdo con un informe emitido por la SUNAT, entre los meses de agosto y septiembre del año 2017 se realizó el cierre de 1400 establecimientos comerciales u oficinas de profesionales independientes, por la infracción de no emitir comprobantes de pago o emitir documentos que no son considerados comprobantes de pago, los días de cierre varían entre 3 a 10 días calendarios, si fuera la primera vez que no emite comprobante de pago el cierre será por un periodo de 3 días

calendario, si fuera la segunda vez el cierre es por seis días y si fuera la tercera vez el cierre es por 10 días, dichas sanciones son el resultado de 5000 intervenciones ejecutadas entre los meses de junio a agosto de 2017 a nivel nacional y a los distintos segmentos comerciales, los departamentos con mayores índices de no emisión de comprobantes de pago son Arequipa, Ayacucho, La Libertad y Lima (Gestión, 2017).

Por otra parte, en el mismo informe la SUNAT destacó que los sectores comerciales que más incumplen la obligación de emitir comprobantes de pago son los restaurantes y hoteles el incumplimiento esta alrededor de 53% y 51% respectivamente, lo que implica una estimación de evasión del IGV por un monto superior a S/ 350 millones. Esta campaña se realizó en el marco de combatir la informalidad en los segmentos informales y con más altos índices de evasión tributaria, por último, la SUNAT invoca a todos los contribuyentes a cumplir con su obligación de emitir comprobantes de pago por la prestación de servicios o la venta de bienes, asimismo, hace un llamado a los consumidores a solicitar sus comprobantes de pago por la compra de bienes y servicios (Gestión, 2017).

En el año 2012, la SUNAT aplicó la sanción de cierre temporal de establecimientos comerciales y oficinas de profesionales independientes en la ciudad de Lima, en total fueron 3085 cierres ejecutados, la finalidad de este tipo de sanciones es generar conciencia tributaria, y reducir los altos índices de evasión tributaria. Asimismo, también se realizó campañas de orientación, donde se dio a conocer las obligaciones que tienen los contribuyentes, haciendo énfasis en la obligación de entrega de comprobantes de pago (Andina, 2012).

De acuerdo a la nota de prensa emitida por la SUNAT, en el año 2011 se realizó el cierre de 385 locales comerciales en el departamento del Cusco, la cantidad de días de cierre fueron de 3 y 5 días calendario, el motivo de dicha medida es que los contribuyentes no entregaron comprobantes de pago por la venta de bienes o prestación de servicios, el objetivo que busca la Administración Tributaria es disminuir los niveles de evasión tributaria (Sunat, 2011).

3.3.3. Consecuencias de la Evasión Tributaria.

La primera consecuencia de la Evasión Tributaria es la disminución de la recaudación del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas. De acuerdo al Informe N.º 17-2020-

SUNTA/1V3000 e Informe N.º 16-2020-SUNAT/1V3000 del año 2020 emitido por la SUNAT, el estado peruano dejó de recaudar un aproximado de S/ 57 000 millones de soles (SUNAT, 2020).

Lo que implica menos ingresos para el estado, el estado al tener menos ingresos no podrá cubrir de manera eficiente las necesidades de la población, sabemos que los primeros afectados son las familias más pobres, ya que no se tendrá el presupuesto suficiente para cubrir los programas sociales (vaso de leche, programa juntos, pensión 65). El estado al contar con menos recursos no podrá invertir en carreteras, hospitales, colegios, mejores salarios para los servidores públicos; al no tener inversión pública no se podrán generar nuevos puestos de trabajo.

3.3.4. Infracción leve por una conducta grave.

Según el artículo 180 del Código Tributario, la SUNAT tiene la facultad de sancionar a los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones tributarias, a través de la imposición de multas, con el cierre temporal de establecimientos comerciales y oficinas de profesionales independientes, con el comiso de bienes o mercancías y el internamiento temporal de vehículos. Es preciso señalar que, las multas se aplicaran sobre la base de los ingresos de los contribuyentes o en base a la Unidad Impositiva Tributaria – UIT (Decreto Supremo 133-2013-MEF), por otra parte.

De acuerdo al artículo 183 del Código Tributario, las infracciones por no emitir comprobantes de pago son sancionados con el cierre del establecimiento comercial por un periodo de 3 a 10 días, si por razones justificadas la administración tributaria no pudiera ejecutar la sanción de cierre este será reemplazado por una multa, que estará con base en los ingresos netos del contribuyente o de acuerdo a la UIT, en ningún caso las multas podrán exceder 8 unidades impositivas tributarias (Decreto Supremo 133-2013-MEF, 2013).

Acorde al artículo 3 del Régimen de Gradualidad, las infracciones por no emitir comprobantes de pago se sanciona con el cierre del establecimiento comercial por 3, 6 y 10 días calendario, la primera vez que un contribuyente comete la infracción de no entregar boleta de venta la sanción será por 3 días calendarios, la segunda vez que se cometa la misma infracción la sanción de cierre será por 6 días, siempre y cuando la sanción este firme y consentida y la tercera oportunidad será por 10 días y si no se pudiera aplicar la sanción de cierre será reemplazado por una multa (Resolución de Superintendencia N.º 195-2012/SUNAT, 2012).

La sanción descrita en el párrafo anterior se aplicará siempre y cuando el infractor este inscrito en el RUC y este activo y habido, sin embargo, cuando la infracción de no entrega de comprobantes de pago la comete un informal no se podrá aplicar la sanción de cierre, ya que no cuenta con RUC, para que se aplique la sanción, la SUNAT tendrá que esperar que el infractor se formalice voluntariamente, y recién aplicar la sanción de cierre, pero, la falta de conciencia tributaria, la complejidad del sistema tributario hará que este infractor nunca se formalice y más la poca capacidad que tiene la administración tributaria para perseguir estas actividades informales, simplemente la infracción quedara en el olvido y el infractor jamás se formalizara, una vez más queda demostrado que las normas que aplican con mayor rigurosidad a los contribuyentes formales y no a las actividades informales.

La infracción por emitir un documento que no reúne las características para ser considerado comprobante de pago se sanciona de la siguiente manera: a) la primera vez que se incurre en esta infracción la sanción que se aplica es moral, quiere decir que el infractor reconoce la infracción a través de un acta de reconocimiento y se pega unos carteles en el local comercial, dando a conocer que el contribuyente emitió un documento distinto a los comprobantes de pago, empero, no se cierra el local, b) pero si la infracción se comete por una segunda oportunidad el cierre será por un periodo de 06 días calendario y si la infracción es por tercera vez, la sanción de cierre será por 10 días calendario, en los dos últimos casos, la infracción se aplicará siempre y cuando las sanciones anteriores estén firmes y consentidas.

El escenario que se describe en el párrafo anterior es siempre y cuando la infracción es cometida por un empresario formal, sin embargo, que pasa si la infracción la comete un empresario informal que no está inscrito el RUC, simplemente no pasa nada, ya que este no está inscrito en el RUC, y simplemente la administración tributaria esperara a que este se formalice y recién aplicara la sanción, pero, lamentablemente estos empresarios no se formalizaran hasta que no se tenga otra sanción más rigurosa. Nuestro objetivo es demostrar que esta tipificación a la infracción que se viene aplicando frente a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago debe ser sancionado de acuerdo al numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, ya que estos documentos no están considerados como comprobante de pago según el RDCP.

En esta primera parte, podemos observar que la sanción por no emitir comprobantes de pago o por emitir documentos distintos a los comprobantes de pago son castigados de la misma forma, tanto

para el contribuyente que es formal frente a aquella actividad que es informal, entonces, frente a esta situación nace la siguiente pregunta ¿cuál es el beneficio de ser formal?, pues la respuesta es sencilla, ninguna, ya que la sanción será igual sea formal o informal, lo que refleja una clara desigualdad y la falta de incentivo frente a aquellos contribuyentes que son formales, desde nuestro punto de vista, la sanción debería ser drástica para aquellos empresarios que no son formales, la Administración Tributaria debería de replantear las sanciones que se viene aplicando e imponer sanciones más duras y así lograr insertar a los empresarios informales a la formalidad.

Nosotros consideramos lo siguiente: a) la infracción tipificada con el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario debería ser a aquellos comprobantes de pago que son autorizados de acuerdo a lo establecido en el RDCP, pero que tienen alguna deficiencia, por ejemplo, que los datos del RUC no tengan los 11 dígitos, que la razón social esté errada, que no tenga el correlativo del comprobante de pago, que no tenga la denominación, etc., b) entonces, un empresario que no está inscrito en el RUC jamás podrá incurrir en la presente infracción, ya que al no contar con RUC no podrá solicitar la impresión de comprobante de pago de acuerdo al RDCP, y cualquier documento que emita no tendrá validez para efectos tributarios y si la administración tributaria lo detecta, estaría frente a la infracción tipificada con el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario. Frente a este escenario, la administración tributaria debería de sancionar las conductas de la siguiente forma, la primera deberá ser sancionado moralmente con la pega de carteles dentro del establecimiento comercial, la segunda deberá ser sancionado con el cierre del establecimiento comercial, ahí si tendríamos un trato más justo y equitativo. De lo expuesto en los párrafos anteriores, no se observa una sanción drástica para aquellos empresarios informales, al contrario, las sanciones se vienen aplicando solo a los contribuyentes formales, mientras que los empresarios informales simplemente hacen caso omiso a las acciones de fiscalización de la Administración Tributaria, consideramos que se deben tomar otras medidas para que se haga efectiva la formalización.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

De acuerdo al artículo 74 de la constitución política del Perú, los tributos se crean o se modifican por ley. En caso de delegación de facultades por Decreto Legislativo, en nuestro país todos los ciudadanos que realicen empresa o algún negocio como persona jurídica o natural están en la obligación de pagar sus tributos de acuerdo a las leyes tributarias. La entidad que se encarga de fiscalizar, recaudar los tributos en el ámbito nacional es la SUNAT. La SUNAT fiscaliza a los contribuyentes con la finalidad de que estos cumplan con sus obligaciones tributarias y en consecuencia disminuir el nivel de evasión tributaria y recauda los impuestos provenientes del IGV, Renta y otros tributos.

En concordancia a lo estipulado en el artículo 87 del Código Tributario, los contribuyentes tienen distintas obligaciones, y la obligación que está relacionado con nuestro trabajo de investigación es la emisión de comprobantes de pago (boleta de venta, facturas, recibos por honorarios, liquidaciones de compra, tickets, etc.) por la venta de bienes o prestación de servicios, asimismo, de acuerdo al artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, están obligados a emitir comprobantes las personas naturales, jurídicas y sucesiones indivisas por la prestación de servicios y por la transferencia de bienes, siempre y cuando el monto de la operación supere los S/ 5.00 soles, tienen que ser emitidos con los requisitos que están establecidos en el artículo 8 del reglamento de CDP, los requisitos mínimos son los siguientes:

1. RUC
2. Razón Social
3. Nombre del comprobante de pago
4. Serie y número correlativo
5. Denominación del signo monetario
6. N.º de autorización de impresión.

Es preciso señalar que los comprobantes de pago electrónicos también cuentan con los mismos requisitos previstos en el artículo 6 del reglamento de CDP.

Mientras que las notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket de venta son impresos informalmente, no cuentan con ningún tipo de autorización por la SUNAT, no cumplen con lo

señalado en el artículo 2 del reglamento de CDP, en conclusión, no son comprobantes de pago y no están considerados dentro del reglamento de CDP y en ninguna otra norma tributaria.

La SUNAT a través de sus fedatarios fiscalizadores verifica que todos los contribuyentes emitan comprobantes de pago por la prestación de servicios y por la venta de bienes, esto a través de operativo de Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago, el fedatario solicita la prestación de servicio o la compra de bienes como un cliente cualquiera, y como consecuencia del operativo puede detectar las siguientes infracciones positivadas en el artículo 174 del Código Tributario:

- 1 No emitir comprobantes de pago por la venta de bienes o prestación de servicios, el fedatario emitirá un acta probatoria tipificando la infracción correspondiente al numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, y con la posterior sanción de cierre del establecimiento comercial. Cuando al momento de realizar la verificación el contribuyente no le emita ningún comprobante o emita notas de venta, proformas u otro documento que no está autorizado por el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- 2 Emitir documentos que no cuentan con las características mínimas establecidas por el reglamento de CDP, si el fedatario detecta que le emiten un comprobante que no reúne los requisitos mínimos establecidos por el reglamento de CDP, tipificará la infracción establecida en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, empero, si le emiten una nota de venta, nota de pedido, proformas, ticket, emitirá un acta probatoria donde deja constancia que la infracción cometida es la de no emitir comprobantes de pago.
- 3 Emitir documentos que no corresponden al régimen tributario del contribuyente, es cuando un contribuyente no está autorizado para emitir factura y al momento de la revisión del fedatario de la SUNAT le emite una factura, en ese momento incurre en la infracción de emitir comprobantes que no corresponden al régimen tributario, es preciso señalar que esta infracción mayormente la cometen los del nuevo régimen único simplificado, ya que en ese régimen no tienen la autorización para emitir facturas.

De esta forma se tipificaba y sancionaba las infracciones por no emitir comprobantes de pago, emitir documentos distintos a los comprobantes de pago y emitir comprobantes de pago que no corresponden al régimen tributario, empero, a partir de la entrada en vigencia de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014 de observancia obligatoria, donde sentencia que, se incurre en la infracción calificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, si se otorga un

documento que no se encuentra previsto en el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago o si estando contemplado en dicho artículo no cumple con los requisitos o características establecidas en el referido reglamento o no cuenta con la autorización para la impresión o importación de la SUNAT, debiendo inaplicarse la Resolución de Superintendencia N.º 156/SUNAT cuando sustituye el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, en cuanto se refiere a que existe comprobante de pago si su impresión y/o importación ha sido autorizado por la SUNAT conforme al procedimiento señalado en el citado numeral y que la inobservancia de ello acarreará la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

La sentencia estrictamente señala que si en los operativos de entrega de comprobantes de pago la SUNAT detecta que los contribuyentes vienen emitiendo por la prestación de servicios, transferencia de bienes notas de venta, notas de pedido, proformas y tickets, se deberá tipificar la infracción positivada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, sin embargo, las notas de venta, notas de pedido, proformas y tickets, no se encuentran señalados como comprobantes de pago o como documento de acuerdo al artículo 2 del reglamento de CDP.

De acuerdo al artículo 3 del Reglamento de Comprobantes de Pago se considera documento a los siguientes: a) a todos los comprobantes de pago establecidos en el artículo 2 del reglamento de CDP, b) notas de crédito, notas de débito y guías de remisión. De la revisión efectuada, en ninguna parte del reglamento hace mención a las notas de venta, notas de pedido, proformas, asimismo, buscamos si en la ley del IGV, Impuesto a la Renta, en las normas del régimen General del Impuesto a la Renta, Régimen Especial del Impuesto a la Renta, en el Régimen Mype Tributario, en el Nuevo Régimen Único Simplificado y demás normas tributarias, y tampoco hacen mención a las notas de venta, notas de pedido, proformas, tickets de pedido, lo que significa que los citados documentos no tienen ningún tipo de validez tributariamente.

De acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, son considerados documentos los siguientes documentos: a) notas de crédito, b) notas de débito, c) guías de remisión remitente y transportista, documentos que son impresos con autorización de la SUNAT y que cumplen con lo establecido en el artículo 8 del reglamento de CDP y su impresión y/o importación se realiza con autorización de la SUNAT, en ese orden de ideas, lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014 tendría efecto en los documentos antes mencionados, más no en las notas de venta, notas

de pedido, proformas, ticket de pedido, que no son impresos de acuerdo a lo establecido en el reglamento de CDP y mucho menos tienen valor tributario para sustentar gasto o costo, tampoco tienen validez para el traslado de mercancías de un punto a otro.

Con Informe N.º 053-2017-SUNAT/7T0000 del año 2017, la SUNAT señaló que, si un contribuyente está obligado a emitir comprobantes de pago electrónicos y la SUNAT detecta a través de sus fedatarios fiscalizadores que este contribuyente a pesar de estar obligado a emitir comprobante de pago electrónico viene emitiendo comprobantes de pago físicos y autorizados, la infracción en la que incurre es la de emitir comprobantes de pago sin las características establecidas por el reglamento de CDP y una característica adicional es que el comprobante de pago debe ser digital, y el CDP físico no cumple esa característica y la infracción está correctamente tipificada.

La sentencia del Tribunal Fiscal reflejada en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014, está basada estrictamente en el concepto de “DOCUMENTO”, más no se tomó en cuenta otros factores que a continuación pasaremos a analizar:

No se tomó en cuenta que, si un contribuyente que es formal, que cumple con pagar sus tributos correspondientes, cumple con todas sus obligaciones tributarias, se le sancione igual que aquel que no cumple y que ni siquiera está inscrito en el RUC, por ejemplo, cuando la SUNAT realiza el operativo de Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago a través de sus fedatarios fiscalizadores puede ser testigo de los siguientes escenarios:

Primero: Detecta que un contribuyente formal le emite una boleta de venta que tiene la dirección desactualizada, el fedatario procederá a tipificar la infracción de acuerdo al numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

Segundo: Detecta que el negocio donde realiza la intervención no cuenta con RUC y producto de la fiscalización le emite una nota de venta, el fedatario procederá a tipificar la infracción de acuerdo al numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

Claramente, se puede apreciar que tanto el contribuyente que es formal e informal tienen el mismo trato por distinta conducta, y porque decimos eso, en el primer caso, el contribuyente si emitió un comprobante que cumple con lo establecido por el reglamento de CDP, solo que este comprobante de pago tienen la dirección desactualiza, y pasa esto cuando el contribuyente cambia de dirección

de su Domicio fiscal o de su establecimiento anexo y no actualiza la dirección en el sistema de SUNAT y en los comprobantes de pago, mientras que en el segundo caso tenemos un negocio que no está inscrito en el RUC y que es totalmente informal y emite una nota de venta que no está autorizado por el reglamento de CDP. No se tiene un trato diferenciado con aquel contribuyente que es formal.

Tercero: Detecta que un contribuyente formal no emite comprobante de pago, la infracción a tipificar es la establecida en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, y la futura sanción será el cierre del establecimiento, que puede ser por 3, 6, 10 días, de acuerdo a la frecuencia de la infracción.

Cuarto: Detecta un negocio informal, que no cuenta con RUC y en consecuencia no emite comprobantes de pago, la infracción a tipificar es la establecida en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, y la futura sanción será el cierre del establecimiento, que puede ser por 3, 6, 10 días.

Tanto en el punto tercero y cuarto se comete la misma infracción, con la diferencia que el primero es un contribuyente formal y el segundo es un negocio informal que no paga tributos, sin embargo, la sanción o el castigo es el mismo, ahora, es más fácil sancionar al contribuyente que es formal, ya que la SUNAT tiene toda la información en su sistema, mientras que, para sancionar a un negocio informal tiene que esperar que este se inscriba en el RUC y recién aplicar la sanción.

Quinto: Detecta que un contribuyente formal no emite comprobante de pago, la infracción a tipificar es la establecida en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, y la futura sanción será el cierre del establecimiento, que puede ser por 3, 6, 10 días, de acuerdo a la frecuencia de la infracción.

Sexto: Detecta un negocio informal, que no cuenta con RUC, pero, le emite una nota de venta, la infracción a tipificar es la establecida en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, e ilógicamente la sanción por esa infracción es una llamada de atención y no el cierre de local.

En este caso, si un contribuyente formal no emite comprobantes de pago se le sanciona con cierre de establecimiento, mientras que si un negocio informal emite una nota de venta que no es un comprobante de pago y que no tiene validez para fines tributarios no se le sanciona con cierre de

local, más al contrario se le premia con una llamada de atención. Queda claro que el trato es injusto entre el contribuyente formal e informal, a simple vista pareciera que ser informal tiene mejores beneficios.

Podemos observar que, en relación con las infracciones vinculadas al artículo 174 del Código Tributario no se considera si un contribuyente es formal o informal, las sanciones que se aplican son las mismas, lo cual puede generar que los contribuyentes formales al ver que no tienen ninguna consideración consideren la posibilidad de pasar al lado de la informalidad.

Otro factor que no fue analizado es la Evasión Tributaria.

Primero: Los contribuyentes que están inscritos en el RUC de alguna manera cumplen con pagar sus impuestos, mientras que aquellos negocios que no cuentan con RUC no dejan rastro de sus operaciones y en consecuencia no pagan por las ganancias que generan, y más aún, cuando no existe sanciones ejemplares o drásticas la conducta sigue siendo evasora.

De lo expuesto en los párrafos de la discusión podemos llegar a la conclusión de que nuestra hipótesis es válida, porque la tipificación de las infracciones vinculadas a la entrega de documentos distintos a los comprobantes de pago que se viene aplicando en la actualidad no es correcta. Por el hecho de que las notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket de venta no son considerados como comprobantes de pago según el reglamento de CDP, y no se hace mención de tales documentos en ninguna norma tributaria, y tampoco se analizó la desigualdad que generaría entre un contribuyente formal y uno informal, y mucho menos los niveles de evasión tributaria.

4.1. Propuestas

Las propuestas que planteamos para el siguiente trabajo de investigación son las siguientes:

1. Que la acción por emitir notas de venta, notas de pedido, proformas, ticket de pedido y demás documentos que no son autorizados por la SUNAT y que no estén contemplados en el Reglamento de Comprobantes de Pago sean tipificados de acuerdo al numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario y debe ser sancionado con el cierre del establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, por 3,6,10 días según corresponda.
2. Implementar en los colegios, institutos, universidades educación Tributaria, con la finalidad de fortalecer la conciencia tributaria, es importante dar a conocer a toda la comunidad

estudiantil la importancia del pago de tributos, enfocado en los siguientes aspectos: a) que son los tributos, b) porque pagar tributos, c) que se hace con los tributos pagados.

3. Aplicar sanciones más fuertes a los negocios que no cuentan con RUC y que no pagan ningún tributo, el trato con un contribuyente formal e informal no puede ser el mismo, ya que el contribuyente formal cumple con sus obligaciones tributarias, laborales, etc., mientras que el negocio informal no cumple con pagar los tributos que por ley le corresponde y mucho menos cumple con sus demás obligaciones que por ley le corresponde, no podemos sancionar a un contribuyente formal e informal de la misma forma, puesto que el ser formal no tendría ningún beneficio.



CONCLUSIONES

Capítulo II: Estado de Arte.

- 1- En un sistema autodeterminativo, como el adoptado por el Perú en los artículos 59° y 60° del Código Tributario, en el que es el propio contribuyente el que declara su obligación tributaria: base imponible y tributo a pagar; resulta crucial la emisión de los comprobantes de pago legalmente previstos, conforme a los requisitos exigidos por la norma. Caso contrario, la omisión de entrega de comprobantes o entrega de documentos que no cumplen los requisitos legales, significan automáticamente la declaración de la obligación tributaria deficiente e inexacta que implica menor recaudación desde la perspectiva del fisco
2. La Administración Tributaria tienen la facultad de fiscalizar y hacer cumplir todas las obligaciones de los contribuyentes a través de la fiscalización e investigación, puede ser que en ese proceso detecte infracciones, los cuales serán sancionados con cierre de establecimientos comerciales u oficina de profesionales independientes, multas sobre la base de los ingresos de los contribuyentes y en mérito a la UIT, suspensión de licencias, es preciso señalar que las sanciones son impuestas gradualmente.
3. las sanciones por no emitir comprobantes de pago o emitir documentos distintos a los comprobantes de pago son castigados con el cierre de establecimiento comercial, sin embargo, las sanciones deberían ser aplicadas de acuerdo a la gravedad de la infracción. La diferencia entre no emitir un CDP o un documento distinto no autorizado por el reglamento de CDP frente a aquella conducta de emitir CDP autorizados por el reglamento, pero, le falta algún requisito. En el primer caso no existe ningún documento que garantice la operación, mientras que en el segundo caso si existe comprobantes de pago, pero, le falta un requisito que señala en reglamento de CDP.

Capítulo III: Problema de Investigación.

1. La SUNAT a través de sus fedatarios fiscalizadores realiza el operativo de Verificación de Entrega de Comprobantes de Pago, en ese proceso se pueden detectar las infracciones relacionadas con la emisión de comprobantes de pago.

La primera es la de no emitir CDP por la venta de bienes o prestación de servicios, la segunda infracción que se puede detectar es la de emitir documentos distintos a los CDP y, por último, emitir CDP que no corresponden al régimen tributario del contribuyente, en todos los casos la sanción es el cierre del establecimiento por un periodo de 3, 6, 10 días según la frecuencia y en caso sea imposible ejecutar el cierre, la sanción será sustituida por una multa.

En el caso de que un contribuyente o comerciante emita notas de venta, notas de pedido, proformas, tickets, la infracción a tipificar será la de no emitir CDP

Es preciso señalar que, las notas de venta, notas de pedido, proformas y tickets no son considerados CDP por el reglamento de CDP, asimismo, de la revisión de todas las normas tributarias no pudimos encontrar referencia alguna de los documentos antes señalados.

2. La evasión tributaria es un fenómeno que erosiona los ingresos del estado, y tiene su origen entre otros la complejidad de los sistemas tributarios, falta de conciencia tributaria, nivel de educación de los contribuyentes, poca publicidad de cómo se gastan los impuestos de los contribuyentes y la corrupción. Por otra parte, de acuerdo al Informe N.º 16-2016-SUNAT/IV3000 del año 2016 emitido por la SUNAT, la evasión tributaria tiene su origen en obtener mayores niveles de utilidad por parte de los contribuyentes, la coyuntura macroeconómica, la conciencia tributaria. A consecuencia de este fenómeno, la Sunat informó que el estado peruano dejó de recaudar en el año 2015 un total de S/ 19 898 millones de soles, de igual manera en el año 2017 el estado peruano dejó de recaudar S/ 32 934 millones de soles, en el año 2019 se dejó de recaudar un total de S/ 57 000 millones de soles.

El efecto negativo de la evasión tributaria es que el estado recauda menos impuestos y deja de atender las necesidades de la ciudadanía, deja de construir colegios, hospitales, carreteras, que podrían darle mejor calidad de vida a todos los peruanos.

3. Una de las herramientas para la evasión tributaria es la no emisión de CDP por la venta de bienes o prestación de servicios. Según un informe emitido por la SUNAT en el año 2017, entre los meses de agosto y septiembre del año 2017 se cerraron 1400 establecimientos comerciales y oficinas de profesionales independientes a nivel nacional, de igual forma, en el año 2012 la SUNAT cerro un total de 3085 locales comerciales a nivel nacional, en el año 2011, la SUNAT cerro un total de 385 negocios en el departamento de Cusco. Los

sectores comerciales que más incumplen con la obligación de emitir CDP de pago son los restaurantes, hoteles.

4. Cuando un contribuyente emite una Boleta de Venta autorizada y que carece de algún dato preimpreso que exige el reglamento de CDP, este comprobante si sustenta gasto o costo para efectos tributarios, lo que no pasa con las notas de venta, notas de pedido, proformas, ya que no son comprobantes de pago autorizado por el reglamento de CDP.

Capítulo IV: Discusión

1. Antes de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014, de observancia obligatoria, la infracción por emitir notas de ventas, notas de pedido, proformas, tickets eran tipificadas según el numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario. Sin embargo, a partir de la entrada en vigencia de la RTF N.º 04336-9-2014, la infracción por emitir notas de ventas, notas de pedido, proformas, tickets serán tipificadas de acuerdo al numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. En ese sentido, según el artículo 3 del reglamento de CDP se considera a CDP a las boletas de venta, facturas, recibos por honorarios, liquidaciones de compra y tickets y considera como documentos a las notas de crédito, notas de débito, guías de remisión remitente y guías de remisión transportista, en ninguna parte del reglamento hace mención a las notas de ventas, notas de pedido, proformas, tickets, asimismo, revisamos todas las normas en materia tributaria y tampoco pudimos encontrar referencia alguna respecto a los documentos antes citados, entonces, la sentencia del Tribunal Fiscal tendría alcance a las notas de crédito, notas de debito, guías de remisión transportista y remitente, más no a las notas de venta, notas de pedido, proformas y ticket. En consecuencia, si en una verificación de entrega de CDP al fedatario fiscalizador le entregan una nota de venta, nota de pedido, proforma, ticket, el contribuyente o comerciante informal estaría incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 01 del artículo 174 del Código Tributario, pero, si producto de la fiscalización el contribuyente le emite al fedatario una nota de crédito, nota de débito, guías de remisión transportista y remitente la infracción en la que estaría incurriendo el contribuyente es la tipificada el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.
2. Las sanciones por no emitir comprobantes no deben ser aplicados de la misma forma tanto para los contribuyentes formales y como para los informales.

3. Implementar educación Tributaria en los colegios de nivel primario, secundario, universitario e institutos, con la finalidad de fortalecer la conciencia tributaria y a futuro disminuir la informalidad y la evasión tributaria.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alva, M. (05 de 03 de 2010). *La Definición de Conciencia Tributaria y los Mecanismos para Crearla*. Obtenido de Blog Pucp:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/03/05/la-definici-n-de-conciencia-tributaria-y-los-mecanismos-para-crearla/>
- Andina. (26 de 11 de 2012). *Sunat sanciona a más de 3,000 establecimientos por no entregar comprobantes*. Obtenido de Andina: <https://andina.pe/agencia/noticia-sunat-sanciona-a-mas-3000-establecimientos-no-entregar-comprobantes-437367.aspx>
- Archivos Administrativos e Intermedios. (8 de 06 de 2011). *Unidad I documentos y documentos administrativos*. Obtenido de Archivos Administrativos e Intermedios:
<http://archivosadministrativosintermedios.blogspot.com/2011/06/unidad-i-documentos-y-documentos.html>
- Billegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma Buenos Aires.
- Biztree. (2001). *Recibo de Ventas*. Obtenido de [Fotografía]:
<https://www.biztree.com/es/doc/recibo-de-ventas-D2944>
- CIAT. (2018). *Factura Electrónica en America Latina*. New York & Panama: CIAT.
- CIAT. (29 de 06 de 2019). *¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria?* Obtenido de CIAT:
<https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/>
- Constitución Política del Perú. (29 de diciembre de 1993). *Diario Oficial el Peruano*. Recuperado el 28 de noviembre de 2018, de Constitución Política del Perú - 1993:

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-delega-en-el-poder-ejecutivo-la-facultad-de-legislar-ley-n-30506-1439097-1/>

Cosulich, J. (1993). *La Evasión Tributaria. (monografía)*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Chile.

Decreto Legislativo N° 937. (03 de Noviembre de 2003). Diario Oficial el Peruano. Lima, Perú.

Decreto Supremo 133-2013-MEF. (22 de junio de 2013). Diario Oficial el Peruano. Lima, Perú: Poder Ejecutivo.

Decreto Supremo 133-2013-MEF. (s.f.). Diario Oficial el Peruano. Lima, Perú: Poder Ejecutivo.

Decreto Supremo N.° 086-2003-EF. (13 de junio de 2003). Diario Oficial el Peruano. Lima, Perú.: Poder Ejecutivo.

Echáiz, D. E. (2014). La Elusión Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 43(43), 151 - 167.

Gestión. (27 de 08 de 2017). *Sunat cerrará mas de 1,400 negocios*. Obtenido de Gestión:

<https://gestion.pe/economia/sunat-cerrara-1-400-negocios-entregar-comprobantes-pago-142445-noticia/>

GESTIÓN. (21 de 09 de 2017). *Sunat: ¿Cuánto suma la evasión tributaria en el Perú?* Obtenido de DIARIO GESTIÓN: <https://gestion.pe/economia/sunat-suma-evasion-tributaria-peru-144009-noticia/?ref=gesr>

Hernandez, C. (2005). *ASPECTOS TEÓRICOS Y ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA EVASIÓN*. Obtenido de *Evasión Fiscal: Un problema a resolver*: <https://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/c1.htm>

- Hernández, C. (2005). *ASPECTOS TEÓRICOS Y ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA EVASIÓN*. Obtenido de EUMED.NET: <https://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/c1.htm>
- Hidalgo, L. (12 de 03 de 2020). *Gestión* . Obtenido de Ocho de cada diez peruanos creen que el Gobierno gasta mal los impuestos: <https://gestion.pe/economia/ocho-de-cada-diez-peruanos-creen-que-el-gobierno-gasta-mal-los-impuestos-noticia/?ref=gesr>
- Iannacone, F. (2017). *Se consulta cuál es la infracción que se configura por emitir comprobantes de*. Lima: Sunat.
- Impregraf. (2022). *Nota de Pedido*. Obtenido de Impregraf: <http://impregraf.net/nota-de-pedido/>
- Julian Pérez, M. M. (2009). *Definición.DE*. Obtenido de Definición de Documento: <https://definicion.de/documento/>
- Miguel, G. (2020). *Boleta de Venta*. Obtenido de [Boleta de Venta]: <http://aulacontable-pacelly.blogspot.com/2010/03/boleta-de-venta.html>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (02 de 08 de 2018). *MEF: evasión tributaria alcanza el 36% del IGV y el 57% del Impuesto a la Renta*. Obtenido de Andina Agencia Peruana de Noticias: <https://andina.pe/agencia/noticia-mef-evasion-tributaria-alcanza-36-del-igv-y-57-del-impuesto-a-renta-719696.aspx#:~:text=Cabe%20indicar%20que%20la%20evasi%C3%B3n,corresponder%C3%ADa%20pagar%20a%20un%20contribuyente.>

Monografías.com. (s.f.). *Código tributario Peruano*. Recuperado el 29 de noviembre de 2018, de Monografías.com: <https://www.monografias.com/docs/C%C3%B3digo-tributario-peruano-P3ZZ2C4CMY>

Navarro, J. (28 de Enero de 2019). *¿Que son las infracciones Tributarias?* Obtenido de Grupo Verona: <https://grupoverona.pe/que-son-las-infracciones-tributarias/>

Real Academia de la Lengua Española. (s.f.). *Documento*. Recuperado el 28 de noviembre de 2018, de Real Academia de la Lengua Española.: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=E4EdgX1>

Reategui, J. (2016). *Tratado de Derecho Penal*. Lima: Editorial San Marcos.

Resolución de Superintendencia N.º 007-97/SUNAT. (21 de enero de 1999). Diario Oficial el Peruano. Lima, País: Poder Ejecutivo.

Resolución de Superintendencia N.º 195-2012/SUNAT. (24 de agosto de 2012). Diario Oficial el Peruano. Lima, Perú: Sunat.

Sanabria, R. (1997). *Código Tributario y los Ilícitos Tributarios*. Lima: San Marcos.

Shack, N., Perez, J., & Portugal, I. (08 de 2021). *Indicencia de la corrupción y la conducta funcional en el Perú*. Obtenido de Contraloría: https://doc.contraloria.gob.pe/estudios-especiales/documento_trabajo/2021/INCIDENCIA_DE_LA_CORRUPCION_Y_LA_INCONDUCTA_FUNCIONAL_2020.pdf

Soto, H. d. (1987). *El otro Sendero*. Lima: Editorial Ausonia.

Sunat. (20 de 01 de 2011). *Cierre de locales comerciales*. Obtenido de Sunat: <https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2011/enero/provincias/NotaPrensaN-0122011.doc>

SUNAT. (2016). *Informe N° 27-2016-SUNAT/5A1000*. Lima: Sunat.

Sunat. (2018). *Informe N° 38-2018-SUNAT/1V300*. Lima: 07.

SUNAT. (2020). *Estimación del Incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas 2019*.

Lima: SUNAT.

SUNAT. (2020). *Estimación del Incumplimiento Global en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría 2019*. Lima: SUNAT.

Sunat. (06 de 02 de 2020). *Sunat: Empresas eluden el pago de más de S/ 15,900 millones en impuestos*. Obtenido de Gestion: <https://gestion.pe/economia/sunat-empresas-eluden-el-pago-de-mas-de-s-15900-millones-en-impuestos-nndc-noticia/?ref=gesr>

SUNAT. (09 de 03 de 2022). *SUNAT*. Obtenido de Concurrencia en la emisión de comprobantes de pago: https://cpe.sunat.gob.pe/informacion_general/procedimiento_contingencia

Sunat. (s.f.). *Nuevo Régimen Único Simplificado*. Obtenido de Sunat: <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/nuevo-regimen-unico-simplificado-nuevo-rus/3098-02-sujetos-comprendidos>

SUNAT. (s.f.). *Régimen Mype Tributario*. Obtenido de SUNAT: <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-mype-tributario/6826-02-personas-no-comprendidas>

Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006). *Quiénes somos*.

Recuperado el 28 de noviembre de 2018, de Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria.:

<http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/funciones.html>

Tribunal Fiscal. (18 de Marzo de 2016). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02802-4-2016. Lima,
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (6 de Enero de 2017). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00122-3-2017. Lima,
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (5 de Enero de 2018). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00104-1-2018. Lima,
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (10 de Enero de 2019). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00268-8-2019. Lima,
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (22 de Febrero de 2011). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02749-5-2011.
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (14 de Septiembre de 2012). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15395-10-2012.
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (29 de Octubre de 2012). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 18212-2-2012.
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (13 de Diciembre de 2013). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 18595-4-2013.
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (3 de abril de 2014). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04336-9-2014. Lima,
Peru: Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal. (13 de Marzo de 2015). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02667-2-2015. Lima,
Lima, Perú: Tribunal Fiscal.

Trujillo, E. (03 de agosto de 2020). *Infracción*. Obtenido de Economipedia:

<https://economipedia.com/definiciones/infraccion.html>

Ucha, F. (Septiembre de 2011). *Definición de infracción*. Obtenido de Definición ABC:

<https://www.definicionabc.com/derecho/infraccion.php>

Universidad Nacional Autónoma de México . (2020). *Los Tributos y sus Elementos Esenciales*.

Mexico: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Vieira, C. (2020). *La aplicación de los mecanismos conductuales para motivar la exigencia de comprobantes de pago*. Lima: SUNAT.

Villavicencio, F. (2017). *Derecho Penal*. Lima: Editora Juridica Grijley.

Villegas. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina: Editorial Astrea.

Wikipedia. (10 de julio de 2018). *Evasión fiscal*. Recuperado el 28 de noviembre de 2018, de

Wikipedia: https://es.wikipedia.org/wiki/Evasi%C3%B3n_fiscal

Yacolca, D. E. (2013). *Texto Unico Ordenado delCodigo Tributario*. Lima: Grafica Delvi SR.