

Control de las prácticas de evasión en el IGV: a propósito del decreto legislativo N° 1532 sobre los sujetos sin capacidad operativa (SSCO)

Por: Fredy Richard Llaque Sánchez



Fredy Richard,
Llaque Sánchez
Gerente de Formación y Capacitación. IAT-SUNAT

Introducción

La problemática del crédito fiscal falso es un tema que preocupa a la mayoría de los países que han incorporado impuestos al valor agregado en sus sistemas tributarios. El IVA si bien puede ser diseñado para que su control y cumplimiento se ejecute de manera adecuada, en la práctica es, como cualquier impuesto, pasible de ser vulnerado mediante la utilización de prácticas ilegales que, actuando en los débitos, créditos y saldos, logran que el contribuyente evada el pago del impuesto y solicite reembolsos del impuesto sin tener derecho a ellos.

El problema del IGV no es solamente el tema de la subestimación de los ingresos (vía sub declararlos o no declararlos), si no también, la sobrestimación del crédito fiscal. Con respecto a este último tema, entre las prácticas más recurridas, se tiene a la utilización de facturas clonadas, el uso de facturas falsas o el uso de empresas fantasmas para trasladar crédito fiscal que el adquirente puede usar para descontar el impuesto a su cargo o incluso para solicitar devoluciones del IGV.

En numerosos documentos tales como los publicados por Keen & Smith (2006); Herbain (2018); Frunza (2018); Hangáčová & Strémy (2018), Lamensch & Emanuele (2018); De la Feria & Schoeman (2019); Bussy, A. (2020) y Butu, Brezeanu & Ghețu (2020) se ha reportado problemas relacionados al fraude en el IVA y las opciones de administración tributaria y política tributaria que se han utilizado para controlarlo.

Estos documentos dan cuenta de un problema que se percibe como generalizado en el mundo y del cual no escapan los países de América Latina y el Caribe (ALCA) incluyendo al Perú. Los cuales han desarrollado diversas iniciativas -legales y administrativas- con la finalidad de controlar esta problemática con mayores o menores niveles de éxito.

Fraudes relacionados al IVA

Keen & Smith (2006, pp. 9-14), en su documento: *VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done?* Identifican una serie de tipos o modalidades de fraude relacionado al IVA. Si bien el documento recoge prácticas identificadas en la Unión Europea, muchas de ellas pueden ser identificadas como prácticas utilizadas en nuestro país, entre estas, el documento señala las siguientes:

- Sub-declaración de ventas (No facturando, facturando y no declarando, supresión electrónica de ventas.
- No darse de alta como contribuyente del IVA
- No declarar ventas de productos afectos
- Declarar ventas de productos afectos a tasas reducidas cuando no corresponde
- Autoconsumos no tributados (retiros de bienes y autoconsumos de servicios)

- No pagar el impuestos declarando créditos inexistentes
- No pagar el impuesto simulando dificultades financieras, insolvencia o quiebra del negocio.
- Contrabando de bienes y ventas locales sin pago de impuestos
- Solicitudes de devolución de impuestos falsas
- Uso de crédito fiscal de operaciones de gastos personales o no relacionados a la actividad gravada.
- Reducir el impuesto por pagar usando créditos fiscales por compras falsas (simulación absoluta o relativa) usando proveedores desaparecidos (missing trader) o proveedores fantasmas

En el último tipo anteriormente señalado en el trabajo bajo comentario, los malos contribuyentes explotan las debilidades en la capacidad de gestión de la administración tributaria y distorsionan el marco legal garantista que se basa en una presunción general de que el adquirente actúa de buena fe, y que ha sido sorprendido por sus proveedores.

La presunción de compra de buena es correcta, sin embargo es explotada por malos contribuyentes e intermediarios fiscales con la finalidad de generar redes de proveedores falsos (o fantasmas) para perjudicar al fisco. Siendo este un problema general en muchos países del mundo, los fiscos suelen estar premunidos de herramientas legales, tanto en las normas tributarias como en las normas penales, para disuadir y sancionar los casos que puedan detectarse.

Como corresponde a modelos garantistas de los derechos de los administrados, son las administraciones tributarias quienes tienen la carga de la prueba, son éstas las que deben demostrar que la transacción no debe dar derecho al crédito fiscal ya que el adquirente es presumiblemente deshonesto y que la operación registrada en sus libros y registros contables no es real.

En nuestro país el Art 44° de la Ley del IGV e ISC¹ y la Ley Penal Tributaria (D.Leg. N° 813) proporcionan un marco legal que da herramientas a la SUNAT para controlar esta problemática. Sin perjuicio de lo anterior, estas medidas se han mostrado insuficientes, por lo cual, en aplicación de una medida válida de gestión de riesgos, se hacía necesario el perfeccionamiento del marco legal.

Antecedentes en ALCA de normativa tributaria para el control de las facturas emitidas por proveedores simulados, fantasmas, inexistentes o ficticios.

Cabe señalar que la problemática de los proveedores falsos² es generalizada, no solo está relacionado al tema de evasión tributaria, si no también relacionada a prácticas de lavado de dinero y cohecho.

En América Latina y el Caribe son varios países que presentan la problemática reseñada anteriormente, y han promulgado normas de tipo tributario para gestionar el problema, tal como se ha consignado en la exposición de motivos, países de la Región, tales como México (desde 2014), Ecuador (desde 2016) y Colombia (2016), han incorporado soluciones tributarias a este problema, en la exposición de motivos, entre las páginas 42 a 48, se explica grosso modo el funcionamiento de estas normas ejemplificando los resultados obtenidos.

No es de extrañar entonces, que dentro de la reforma tributaria se haya incorporado en nuestra legislación mejoras a las normas tributarias con la finalidad de controlar el problema del crédito fiscal falso.

¹ Con los años, antes y después de la modificación del Art 44° de la Ley del IGV e ISC y su Reglamento, la SUNAT ha buscado controlar el uso de las facturas falsas mediante la utilización de técnicas de auditoría forense tributaria, a la fecha podemos reconocer la aplicación de una serie de procedimientos de auditoría cuyos resultados son analizados bajo criterios de sana crítica a fin de establecer si la operación es fehaciente o no fehaciente. Este test de fehaciencia ha sido desarrollado y delimitado en el tiempo a partir de abundantes precedentes jurisprudenciales, algunos de ellos cuales han sido considerados en la exposición de motivos de la norma bajo comentario.

² En otros países se refieren a ellos como proveedores de papel (asociados también a lavado de dinero), proveedores fantasmas (asociados también a fraudes contra la empresa), proveedores truchos, etc.

1. Marco de Referencia

1.1 Antecedentes de la Norma

En los últimos años la SUNAT ha venido luchando de manera denodada contra el uso de facturas por operaciones no reales, a los efectos, tramitó la incorporación de los denominados regímenes administrativos del IGV, la modificación del Art. 44° de la LIGV y mejoras a la Ley Penal Tributaria. Se aprecia que el foco de control de la normativa peruana era principalmente el adquirente

Adicional a lo anterior, a nivel de administración tributaria, desplego una estrategia de mitigación de riesgos que incluyó la ejecución de programas de fiscalización con acciones intensivas y extensivas, entre otras medidas de gestión.

No puede negarse que las medidas desplegadas rindieron sus frutos, lo que se aprecia en la reducción en 10 puntos porcentuales de la tasa de evasión del IGV en 2021, pero a pesar de este relativo éxito, los resultados pueden considerarse socialmente insuficientes, no solo porque no se obtiene la recaudación potencial del IGV que nuestro país necesita para mejorar las condiciones de vida de la población, sino porque mantener esa situación implica permitir la existencia de una ventaja competitiva indebida a favor de los evasores, situación que afecta al mercado y a los buenos contribuyentes.

La problemática de las facturas falsas, como ya se explicó, no es nueva, en nuestro país, en numerosa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, alguna de las cuales han sido recogidas en la Exposición de Motivos del decreto, tales como las RTFs 00587-4-2004; 06011-3-2010; 09902-8-2014; 13504-3-2014; 02463-3-2017; 02565-1-2018; 07308-2-2019; se muestran casos relacionados con operaciones no reales.

En estas resoluciones los contribuyentes plantearon su defensa, argumentando ser adquirentes de buena fe. Un análisis exhaustivo de la transacción y una evaluación integral de los medios probatorios y de la situación del proveedor y del contribuyente, usando criterios basados en la sana crítica, normalmente le permitía a la SUNAT encontrar que las argumentaciones eran inconsistentes, que se estaba frente a un proveedor que no tenía capacidad operativa para haber realizado la operación, y por ello finalmente reparaba la transacción.

Se aprecia entonces la necesidad de evaluar si el marco legal era suficiente, y si con el foco de control dirigido al adquirente era suficiente, la respuesta fue negativa, y por ello se consideró conveniente desplegar una nueva estrategia de control, con la finalidad de implementar controles no solo sobre el cliente si no también por el lado del proveedor.

En 2021, con la Ley N° 31380 (literal a.7 del inciso a del numeral 1 del artículo 3°) se dispuso que el Poder Ejecutivo está facultado para regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa (SSCO) con el fin de establecer efectos respecto de los comprobantes de pago y documentos complementarios a estos, del pago del Impuesto General a las Ventas (IGV), del crédito fiscal u otros derechos o beneficios derivados del IGV, de la deducción como gasto o costo, y de solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del SPOT.

La citada norma de delegación también le permitía al Poder Ejecutivo regular el procedimiento de atribución de la condición de SSCO, el mecanismo de publicidad de la condición, el procedimiento para resolver las impugnaciones que ello pudiera generar y las impugnaciones por deuda que se determine en virtud de haberse asignado la condición de SSCO, garantizando los derechos de los contribuyentes

Mediante el D.Leg. N° 1532, el Ministerio de Economía y Finanzas dio cumplimiento a la delegación e incorporó reglas para el control de los Sujetos Sin Capacidad Operativa (SSCO). Tal cual se señaló en la nota de prensa emitida por el MEF³, la medida extraordinaria se justifica, según lo señaló el entonces Ministro Oscar Graham, en tanto: "Existe una gran cantidad de operaciones no reales que ocurren bajo la legislación

³ https://www.mef.gob.pe/contenidos/abastecimiento/comunicado/Nota_prensa_medidas_tributarias_19MAR202.pdf

vigente. Sin embargo, los esfuerzos de la administración tributaria para combatir dicha práctica de evasión resultan insuficientes”.

La exposición de motivos de esta norma dimensiona el problema y señala que parte sustancial de la evasión del IGV y del Impuesto a la Renta Empresarial se sustenta en operaciones no reales. Con respecto al incumplimiento del IGV por este concepto, el estimado contenido en la pp. 14 del citado documento señalaba que el incumplimiento entre los años 2016 al 2020 estaba rondando los S/. 4.4 miles de millones.

Al promulgar el D.Leg. N°1532, el MEF ha buscado lograr los siguientes objetivos:

- Enfrentar la evasión tributaria y mejorar la recaudación del IGV e IR
- Reducir el riesgo de operaciones no reales y disuadir conductas evasoras
- Establecer un modelo de control eficiente y dentro de un marco legal garantista
- Contribuir con la reducción de la competencia desleal

La citada disposición, aunque recién entrará en vigor en enero de 2023, se convierte en una herramienta importante para controlar las operaciones no reales.

1.2 Contenido de la Norma

Los datos más importantes de la norma son los siguientes:

- Vigencia: 01 de enero de 2023. Aplica a los comprobantes de pago y documentos complementarios que se emitan a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano: 20.03.2022.
- Modifica Art. 44° LIR: No deducible gasto sustentado en CP emitidos por SSCO.
- Modifica Art. 46° LIR: No deducible como gasto de arrendamiento el CP emitido por SSCO (3UIT).
- Modifica Art. 20° LIR: No deducible costo computable sustentado en CP emitidos por SSCO
- Modifica Art. 9° LeydeISPOT: El SSCO impedido de solicitar liberación de fondos y se crea nueva causal de ingreso como recaudación.

La definición del SSCO quedó establecida como sigue:

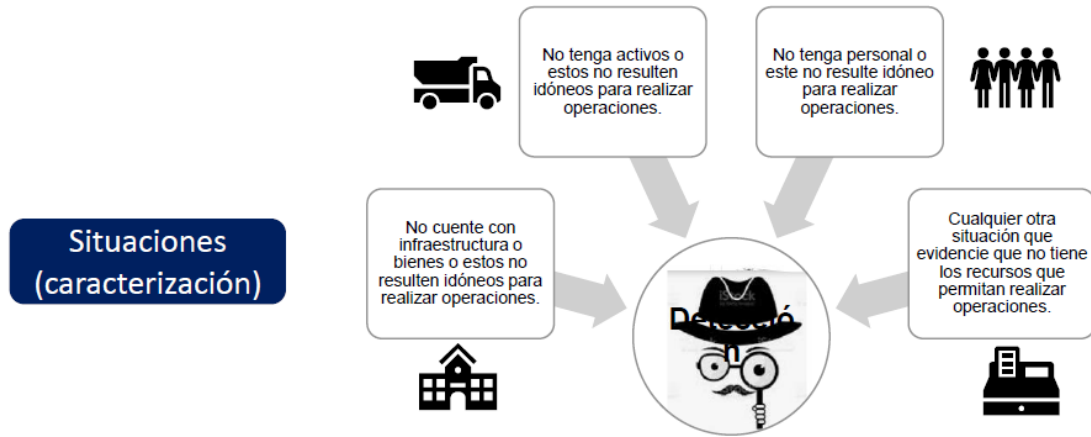
Artículo 3. Sujeto sin capacidad operativa

El SSCO es aquel que, si bien figura como emisor de los comprobantes de pago o de los documentos complementarios, no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten dichos documentos

El procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa está desarrollado en el Artículo 4° de la norma, este establece, en su numeral 4.1 que la SUNAT puede iniciar el procedimiento de atribución de la condición de SSCO cuando a través de una verificación de campo y de sus fuentes de información -incluida aquella que provenga de entidades privadas o públicas o la proveniente de cruces de información- detecte que un determinado sujeto se encuentra comprendido en 4 situaciones. Estas se esquematizan en la figura siguiente:

Figura N° 1

Situaciones en las que puede atribuirse la condición de SSCO



Fuente: Exposición de reforma INER 2022

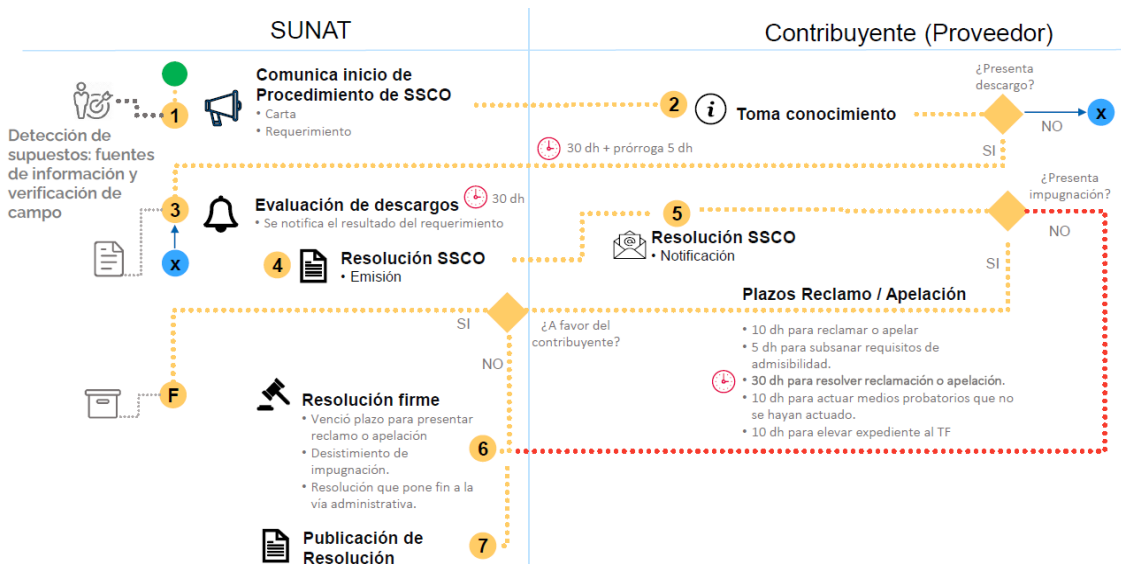
En el mismo artículo del decreto se explica el procedimiento de evaluación de la idoneidad, la norma sobre este punto señala:

Para evaluar la idoneidad a que se refieren los literales anteriores, la SUNAT toma en cuenta la suficiencia, razonabilidad y proporcionalidad de los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros empleados por el sujeto para realizar las operaciones por las que emite los comprobantes de pago o los documentos complementarios, en función de la naturaleza de las operaciones, el nivel de ventas del sujeto cuya capacidad operativa se cuestiona, el sector económico al que pertenece, entre otros. El criterio de idoneidad deberá ser sustentado y motivado en cada caso concreto en que se aplique.

El procedimiento operativo para llegar a la Resolución que suerte efectos esta descrito en los párrafos siguientes del Artículo 4° y en los Artículo 5° al 7° de la citada norma. El procedimiento se esquematiza en la figura 2:

Figura N° 2

Procedimiento Operativo para la declaración del SSCO



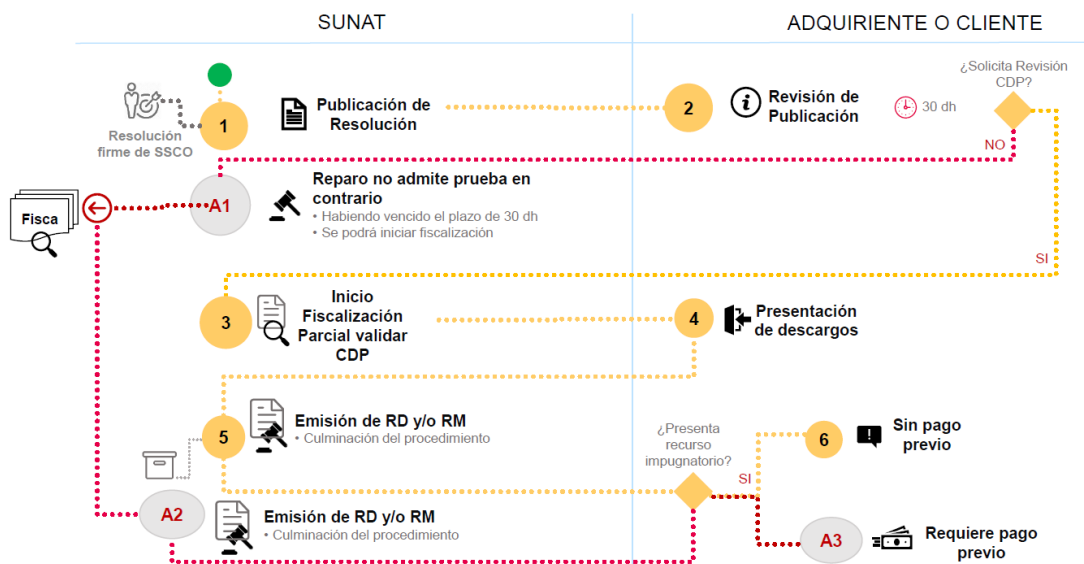
Fuente: Exposición de reforma INER 2022

Una lectura de la norma nos permite afirmar que en su diseño la norma es garantista, por ello prevé un proceso de revisión que puede ser solicitado por los adquirientes a fin de demostrar que, en su caso particular, el sujeto si estuvo en condiciones de realizar la operación. Este proceso está establecido en el artículo 10° del decreto, si el adquiriente puede demostrar esto mantendrá su derecho a usar el costo o gasto y el crédito fiscal.

La norma también prevé reglas para deudores tributarios que no hubieren solicitado la revisión de los comprobantes de pago y documentos complementarios y de la impugnación de las resoluciones de determinación y/o de multa. Estas reglas se encuentran contenidas en el Artículo 11°. El procedimiento contenido en la norma con respecto a ambos temas, pendiente de reglamentación, se esquematiza en la siguiente figura:

Figura N° 3

Procedimiento de revisión de la transacción solicitada por el adquiriente

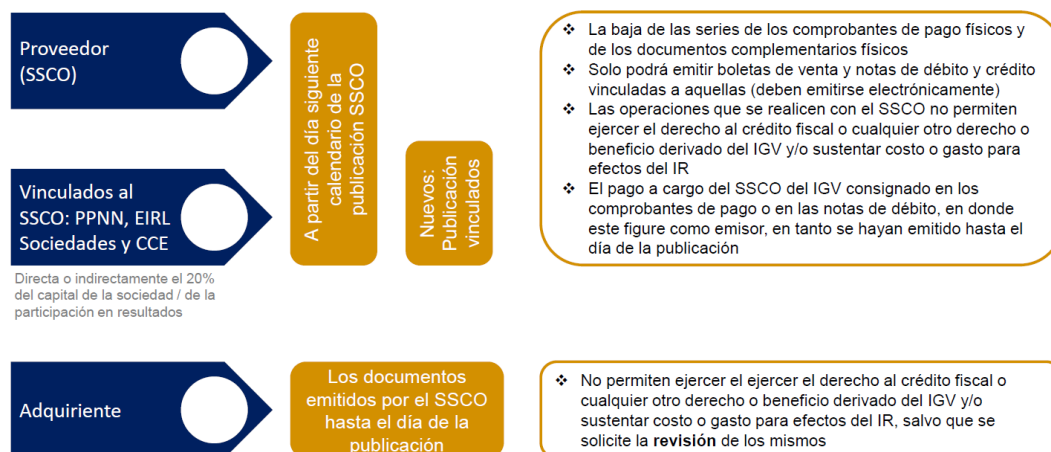


Fuente: Exposición de reforma INER 2022

Esta norma incluye también disposiciones específicas con respecto a la publicación de la condición de SSCO y sus efectos. Las mismas se desarrollan en los Artículos 12 al 15 del D. Leg 1532. Las mismas esquematizan en la Figura N° 4.

Figura N° 4

Efectos de la publicación de la condición de SSCO



Fuente: Exposición de reforma INER 2022

Conclusiones

- Para la mayor parte de los contribuyentes que actúan diligentemente en la selección y relacionamiento con sus proveedores, esta norma es neutral, sus operaciones no se verán afectadas por ningún cuestionamiento, en tanto sus proveedores difícilmente podrán ser considerados como SSCO. Y los casos en los que esta imputación pudiera ser realizada por los auditores ante algunas dudas sobre la transacción, es de esperar que superen las observaciones en tanto la operación fue real y el proveedor puede demostrar que ha tenido la capacidad operativa propia o adquirida para ejecutar la transacción.
- La normativa obliga a los contribuyentes a ser más cuidadosos y diligentes a la hora de buscar proveedores, deben mejorar los protocolos de relacionamiento con sus proveedores a fin de asegurarse que su proveedor tiene la capacidad propia o adquirida para realizar transacciones con ellos.
- Es de esperar que esta norma no solo ayude a reducir la evasión e incrementar la recaudación del IGV e IR Empresarial, sino que también ayude a reducir la competencia desleal que se le presente a los contribuyentes cuando actúan en mercados donde hay ofertantes que utilizan prácticas de evasión para generar una ventaja competitiva ilegítima.
- La norma no deja de tener detractores en la academia y en los intermediarios fiscales, sin embargo, la incorporación de medidas para disuadir la evasión es normales a fin de garantizar el funcionamiento correcto del sistema tributario y obtener de esta forma la recaudación esperada.
- Tal cual se ha señalado en este artículo, el Perú no es el único país en ALCA que ha promulgado una norma para desalentar el uso de las facturas falsas, por ello en nuestra opinión, la opción de política fiscal es adecuada y se encuentra justificada.

Bibliografía

- Alva Matteucci, M., Mamani Yupanqui, Y., & Reyes Puchuri, V. R. (2018).** Delitos tributarios Instituto Pacífico S.A.C., Primera ed.
- Alva, M. (2020).** Aplicación práctica del IGV e ISC. Lima: Instituto Pacífico SAC
- Arias C. Pablo. (2019).** Crédito Fiscal. Lima: Gaceta Jurídica SA.
- Bramont Arias, Luis F. (1997).** El delito tributario criminalización y tipificación. Revista IPDT vol. (32) -1997.
- Bramont Arias, Luis F. (2011).** El engaño exigido por el delito de defraudación tributaria. Revista Peruana de Derecho Empresarial.
- Bravo, J. (2018).** Primera Edición. Teoría sobre la imposición al valor agregado. Lima: Palestra Editores
- Bussy, A. (2020).** Cross-border Value Added Tax Fraud in The European Union. *Available at SSRN 3569914.*
- BUTU, I., BREZEANU, P., & GHEȚU, R. A. (2020).** Reverse charge and VAT gap—A mechanism to tackle intra-Community VAT fraud. *STRATEGICA*, 396.
- Ccaza Zapana, Joseph Emerson. (2012).** Criminalística y derecho probatorio en materia penal, Grupo Editorial Cromeo.
- De la Feria, R., & Schoeman, A. (2019).** Addressing VAT fraud in developing countries: the tax policy-administration symbiosis. *Intertax*, 47(11).
- Frunza, M. C. (2018).** *Value added tax fraud.* Routledge.
- Gaceta Jurídica (2020).** 50 reparos más frecuentes realizados por la SUNAT. Lima: Gaceta Jurídica SA
- García Caveró, Percy. (2019).** Derecho Penal Parte General - 3era Edición. Ideas solución editorial.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. (1997).** Derecho Financiero y Tributario. Vol 2 6ta edición, Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Hangáčová, N., & Strémy, T. (2018).** Value added tax and carousel fraud schemes in the European Union and the Slovak Republic. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 26(2), 132-159.
- Herbain, C. A. (2018).** Fighting VAT fraud and enhancing VAT collection in a digitalized environment. *Intertax*, 46, 579.

- Keen, M., & Smith, S. (2006).** VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done? *National Tax Journal*, 59(4), 861-887.
- Lamensch, M., & Emanuele, C. E. C. I. (2018).** VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues.
- Magraner Moreno, Francisco J. (2017).** Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España. *Rev. Boliv. de Derecho* N° 24, julio 2017, ISSN: 2070-8157, pp. 226-261
- Nima E, Arias. P (2019)** Primera Edición. Crédito fiscal: aplicación práctica, contable y tributaria Primera edición. Lima: Gaceta Jurídica
- Oyola, L. C. P. (2017).** Tratamiento del crédito fiscal del IGV. Lima: Pacífico Editores.
- Ramos R. G. (2020).** Tratamiento tributario de los productos digitales.
- Szabó, B. (2019).** Grouping of misconduct types in case of VAT fraud.
- Pantigoso Velloso Da Vieira, Francisco. (1997).** Apuntes sobre la vigencia y límites del llamado "delito contable". *Revista IPDT* vol. (32) 1997.
- Peña Cabrera Freyre. (2018).** Derecho Penal Especial Tomo 7. Idemsa
- Perez Lopez, Jorge. (2019).** Delitos regulados en leyes penales especiales. Gaceta Jurídica.
- Ruiz de Castilla Ponce de Leon, Francisco Javier. (2021).** Derecho Tributario Peruano Volumen 1 Principios y Fundamentos.
- Samhan Salgado, Fiorella. (2012).** El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista peruana de derecho tributario, Universidad de San Martín de Porres, Tax law Review, Año 6 / N° 17 / 2012*
- Villavicencio, Felipe. (2019).** Derecho Penal Básico. Fondo Editorial PUCP.
- Yacolca, Daniel.** Nuevos delitos tributarios en el Perú. Información Falsa, Facturas Falsas y Almacén No Declarado. <http://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/38>