



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL  
PIRHUA

# OPERACIONES NO REALES SEGÚN EL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

César Angulo-Gauthier

Piura, diciembre de 2015

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho

Angulo, C. (2015). *Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas*. Tesis de pregrado en Derecho. Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho. Piura, Perú.



Esta obra está bajo una [licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 2.5 Perú](#)

Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura

**CÉSAR RODOLFO ANGULO GAUTHIER**

**OPERACIONES NO REALES SEGÚN EL ARTÍCULO 44 DE LA  
LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**



**UNIVERSIDAD DE PIURA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**Tesis para optar el título de abogado.**

**2015**

OPERACIONES NO REALES SEGÚN EL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

## **APROBACIÓN**

Tesis titulada “Operaciones no reales según el Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, presentada por César Rodolfo Angulo Gauthier en cumplimiento con los requisitos para optar el Título de Abogado, fue aprobada por el Director Dr. Luis Valle Uribe.

---

Director de Tesis

OPERACIONES NO REALES SEGÚN EL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO</b> .....	3
1.1. Breve marco teórico sobre el Impuesto General a las Ventas en el Perú. ....	3
1.2. Evolución normativa y análisis del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.....	5
1.3. La Norma XVI del Código Tributario. ....	8
<b>CAPÍTULO II: SOBRE LA OBLIGACIÓN DEL SUPUESTO VENDEDOR DEL PAGO DEL IMPUESTO</b> .....	11
2.1. Análisis normativo. ....	11
2.2. Evaluación de su constitucionalidad. ....	13
2.2.1. Principio de legalidad y de reserva de ley.....	14
2.2.2. Principio de igualdad.....	15
2.2.3. Principio de respeto a los derechos fundamentales.....	16
2.2.4. Principio de no confiscatoriedad.....	16
2.3. Análisis de la sanción establecida.....	17
<b>CAPÍTULO III: OPERACIONES NO REALES ABSOLUTAS SEGÚN EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS</b> .....	21
3.1. Análisis normativo. ....	21
3.2. Sobre la simulación absoluta.....	22
3.3. Resoluciones del Tribunal Fiscal relevantes.....	23
3.3.1. RTF Nro. 6607-3-2002.....	23
3.3.2. RTF Nro. 6983-5-2006.....	24

3.3.3. RTF Nro. 8899-2-2007. .... 24

**CAPÍTULO IV: OPERACIONES NO REALES RELATIVAS SEGÚN EL INCISO B) DEL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.....**

25  
4.1. Análisis normativo..... 25  
4.2. Sobre la simulación relativa. .... 28  
4.3. Sobre el Informe Nro. 079-2010-SUNAT/2B0000. .... 29  
4.4. Resoluciones del Tribunal Fiscal relevantes. .... 31  
4.4.1. RTF Nro. 6983-5-2006. .... 31  
4.4.2. RTF Nro. 4355-3-2008. .... 31  
4.4.3. RTF Nro. 1134-1-2010. .... 31

**CAPÍTULO V: LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS OPERACIONES NO REALES. ....**

33  
5.1. Los medios probatorios y las operaciones no reales..... 33  
5.2. La carga de la prueba..... 35  
5.2.1. Carga de la prueba atribuible a los contribuyentes..... 36  
5.2.2. Carga de la prueba atribuible a la Administración Tributaria. .... 38

**CONCLUSIONES GENERALES ..... 41**

**BIBLIOGRAFÍA..... 43**

Libros. .... 43  
Artículos de revistas..... 45

## INTRODUCCIÓN

Según cifras oficiales publicadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) cada año esta estima que tiene pérdidas en su recaudación global por aproximadamente cinco mil millones de nuevos soles como consecuencia de la generación indebida de crédito fiscal mediante la utilización de facturas falsas, en el marco de las operaciones no reales<sup>1</sup>.

El presente trabajo tiene por objeto analizar esta modalidad de evasión tributaria y su regulación en nuestra vigente Ley del Impuesto General a las Ventas, en concreto lo dispuesto por su artículo 44, así como las diversas disposiciones reglamentarias vinculadas a este artículo y algunos pronunciamientos relevantes del Tribunal Fiscal.

El autor.

---

<sup>1</sup> Gerencia de Comunicaciones de la SUNAT, *Nota de Prensa N° 120-2014*, mayo de 2014. Disponible en [www.sunat.gob.pe/salaprensa/2014/mayo/NotaPrensa-N120-2014.doc](http://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2014/mayo/NotaPrensa-N120-2014.doc). [Visto el 26 de noviembre de 2014].



## CAPÍTULO I MARCO TEÓRICO

### 1.1. Breve marco teórico sobre el Impuesto General a las Ventas en el Perú.

El Impuesto General a las Ventas (IGV) en el Perú es un impuesto plurifásico al consumo, estructurado en base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto. Es plurifásico pues recae sobre todas las fases del proceso productivo (fabricación, distribución mayorista y minorista y consumidor final) pero al estar estructurado en base al valor agregado sólo tiene que pagarse en base al valor que se le añade al bien o servicio en cada fase, evitándose de esta manera un efecto acumulativo o piramidal que ocasione una elevación innecesaria del precio final.

Como bien señala el profesor Sáenz Rabanal en referencia a los impuestos plurifásicos no acumulativos: “este tipo de impuestos inciden sobre cada una de las transferencias que se registran en el circuito económico que recorren los productos y servicios, considerando como materia imponible el mayor valor que adquiere el producto o servicio en cada fase de su ciclo de producción o distribución. Así, resulta que el total compuesto por los gravámenes pagados por los contribuyentes que intervinieron en el circuito económico (...) equivale al impuesto que se obtendría aplicando la misma tasa sobre el precio de venta al consumidor final”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> SAENZ RABANAL citado por ALVA MATUCCI, M. *Análisis para la aplicación del crédito fiscal del IGV*. Pág. 15.

Para la determinación del valor agregado sobre el cual debe recaer el impuesto en nuestra legislación se utiliza el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, método que consiste en la sustracción del impuesto que deben pagar los contribuyentes por todas las ventas realizadas en un periodo fiscal, es decir, el débito fiscal, del impuesto pagado por todas las compras realizadas en el mismo, esto es, el crédito fiscal.

Esto último ha sido ratificado por el propio Tribunal Fiscal en la Resolución Nro. 791-4-97, en la que señaló que: “el Impuesto General a las Ventas en el Perú ha sido estructurado como un impuesto cuyo valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, es decir, se permite emplear como crédito fiscal el impuesto que gravó en un mes las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas de ese mismo periodo u otros posteriores (...). La determinación sobre base financiera, al exigir solo la consideración de las operaciones realizadas en el periodo al que corresponde la declaración jurada, independiza la liquidación del pago del Impuesto del ejercicio comercial y establece las obligaciones respectivas con una periodicidad mensual.”.

Como se puede observar el IGV en nuestro país es en el fondo un Impuesto al Valor Agregado o IVA, por lo que su neutralidad se encontrará directamente vinculada con la correcta deducción del crédito fiscal, piedra angular de todo este sistema. Como acertadamente señala Cachay Castañeda: “gracias al crédito fiscal, un impuesto al consumo, como lo es el Impuesto General a las Ventas (IGV), puede materializar los objetivos técnicos de neutralidad y recaudación ya que, por un lado, se evita que los precios se vean incrementados de un modo artificial generando una distorsión en la economía de libre mercado, en tanto que, por otro lado, el fisco obtiene el tributo en la medida justa al percibir suma equivalente - aunque fraccionada en cada etapa de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios - a la que habría resultado de aplicar la tasa del impuesto directamente al valor de venta establecido al consumidor final”<sup>3</sup>.

Es precisamente la oposición de intereses entre comprador y vendedor lo que ayuda, al menos en teoría, a combatir la evasión en este tipo de impuestos. Así, como el comprador de bienes no podrá evadir el

---

<sup>3</sup> CACHAY CASTAÑEDA, J. *Reglas para la utilización del crédito fiscal*. Pág. 7.

impuesto que deberá pagar al momento de venderlos, no tendrá sentido para este comprarlos sin una factura que acredite el pago del impuesto por parte de su vendedor, pues solo así podría gozar el derecho al crédito fiscal que le permita pagar un menor impuesto por sus propias ventas.

No obstante lo recientemente señalado, la figura de las operaciones no reales reguladas en el artículo 44° de nuestra Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, LIGV) trata sobre aquellos supuestos concretos en los que algunos contribuyentes de este impuesto, lejos de entender el derecho al crédito fiscal como un mecanismo de neutralidad del impuesto, simulan una diversidad de actos jurídicos con la única finalidad de conseguir un crédito que no les corresponde para así reducir el supuesto “valor agregado” propio de la etapa de la que son parte, y pagar por lo consiguiente un menor impuesto.

## **1.2. Evolución normativa y análisis del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.**

El primer y único antecedente al actual artículo 44° de la LIGV se encuentra en el texto original de este cuerpo normativo, aprobado por el Decreto Legislativo Nro. 821 del 23 de abril de 1996, el cual establecía lo siguiente:

*“El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión.*

*El que recibe el comprobante no tendrá derecho al crédito fiscal.”*

Este texto fue sustituido por el artículo 14° del Decreto Legislativo Nro. 950 del 3 de febrero de 2004, el cual estipula lo siguiente:

*“El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.*

*El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de*

*bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.*

*Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:*

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.*
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.*

*La operación no real no podrá ser acreditada mediante:*

- 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,*
- 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.”*

Al revisar el texto del actual artículo 44° se puede comprobar que, si bien este tampoco define propiamente que se debe entender por una “operación no real”, resulta una clara mejora respecto de su antecesor pues esboza sus características y elementos constitutivos, pudiendo inclusive diferenciarse dos supuestos distintos en cada uno de sus literales.

En primer lugar se regula el supuesto en que la operación es inexistente o simulada porque esta nunca se efectuó (inciso a), y por el otro, el supuesto en que la operación si se realizó, pero quién figura como emisor del comprobante de pago no la realizó verdaderamente (inciso b). Cabe precisar que ambos serán tratados a profundidad en los capítulos siguientes del presente trabajo.

En nuestra doctrina Casanova – Regis Albi define las operaciones no reales del siguiente modo: “una operación no real es aquella negociación o contrato sobre valores o mercaderías que no tiene existencia verdadera y efectiva, ya sea porque los bienes o mercaderías objeto de transacción no existen o porque existiendo aquellos ésta nunca fue realizada”<sup>4</sup>. Esta definición es bastante acertada pues engloba ambos supuestos contemplados en el artículo 44°, bastando hacer la precisión que en el segundo caso, si bien los valores o mercaderías sí existen, la operación nunca fue realizada entre las partes que figuran en el comprobante de pago, habiéndose utilizado el nombre de una de estas con el propósito de acreditarla.

En este mismo sentido el Tribunal Fiscal en jurisprudencia de observancia obligatoria recaída en la RTF Nro. 01759-5-2003 ha establecido claramente que: “una operación es inexistente si se dan alguna de estas situaciones: a) una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, b) ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) el objeto materia de venta es inexistente o distinto, d) la combinación de a) y c) o b) y d)”.

Al respecto cabría precisar que, si bien inicialmente podría parecer que el Tribunal ha recogido un mayor número de supuestos a los ya previstos en la propia legislación, estos no son más que extensiones o combinaciones de los ya existentes, por lo que en el fondo se estaría respetando la esencia del artículo en cuestión.

De esta misma forma en la RTF Nro. 3025-5-2004 el Tribunal señaló que: “para este efecto puede entenderse que una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen, o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago.”

---

<sup>4</sup> CASANOVA – REGIS ALBI, R. *Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Parte I)*. Pág. 17.

### 1.3. La Norma XVI del Código Tributario.

Como se puede apreciar en la redacción de nuestro artículo 44° de la LIGV, el término simulación aparece textualmente en los dos supuestos de operaciones no reales que este regula, es decir, cuando se trata de una operación “simulada” y cuando se “simula” la participación de una de las partes en una operación. En este sentido, resulta claro que este artículo tiene cierta vinculación con la Norma XVI del Título Preliminar del nuestro Código Tributario, cuyo título es “calificación, elusión de normas tributarias y simulación”.

Así lo ha entendido el propio Tribunal Fiscal, mediante RTF Nro. 590-2-2003, al señalar que: “procede la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del CT y del artículo 44° de la LIGV, dado que si al amparo de la referida Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado por el artículo 44° de la LIGV, que permite desconocer el crédito fiscal y, de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del IGV”. Cabe hacer la precisión que el antecedente de nuestra actual Norma XVI fue la Norma VIII a la que se hace referencia en esta RTF.

Al respecto del actual texto de esta Norma XVI el profesor Bravo Cucci ha señalado lo siguiente: “se trata de una norma de arquitectura compleja, que en nuestra opinión recoge tres reglas diferenciadas que recogen dos realidades distintas. En su primer párrafo (la primera regla) recoge la calificación del hecho imponible, natural correlato de la interpretación de la norma tributaria. En el segundo y tercer párrafo (la segunda regla) parecen referirse al mismo fenómeno: la elusión de normas tributarias”<sup>5</sup>.

La referida Norma XVI regula entonces la facultad que tiene la Administración Tributaria para analizar los hechos económicos a fin de determinar el verdadero objetivo que estos desean conseguir. En este sentido también se ha pronunciado el Tribunal Fiscal mediante RTF Nro. 6983-5-2005, señalando que si bien “la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para

---

<sup>5</sup> BRAVO CUCCI, J. *Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título preliminar del Código Tributario*. Pág. 76.

descubrir la real operación económica que está o no detrás, deberá probar de forma fehaciente su existencia”.

En este punto resulta relevante señalar que mediante el artículo 8° de la Ley Nro. 30320, publicada el 12/07/2014, se ha suspendido la facultad de la Administración Tributaria para aplicar la referida Norma XVI, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo, hasta que el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo “establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de esta Norma”, es decir, hasta que la misma sea propiamente reglamentada.

En este sentido, las únicas partes de la Norma XVI que actualmente se encuentran vigentes son las siguientes:

*“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Sunat tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

*(...)*

*En caso de actos simulados calificados por la Sunat según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”*

No obstante lo indicado, tal como se verá en los siguientes capítulos del presente trabajo, el propio artículo 44° de la Ley del IGV, su Reglamento, así como la misma jurisprudencia del Tribunal Fiscal, han establecido pautas suficientes referidas al tratamiento que deberán tener aquellas simulaciones que deriven en operaciones no reales, por lo que la indicada suspensión parcial de la norma no afecta propiamente su aplicación.



## CAPÍTULO II SOBRE LA OBLIGACIÓN DEL SUPUESTO VENDEDOR DEL PAGO DEL IMPUESTO.

### 2.1. Análisis normativo.

El primer párrafo del artículo 44° de la LIGV establece la obligación del supuesto vendedor en el marco de una operación no real de pagar el impuesto consignado en el comprobante de pago emitido pese a que, como su propio nombre lo dice, la operación no fue real, es decir, nunca se realizó en el plano material. Como se verá en líneas siguientes esta obligación merece un análisis especial, pues no está claro si existe en realidad un “hecho imponible” que traiga como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria, como en este caso es el pago del impuesto.

Al respecto, cabe traer a colación la posición de Delgado Ratto, quien ha indicado que el párrafo en mención de esta norma: “busca evitar conductas contrarias a derecho mediante la aplicación de una sanción económica al emisor del comprobante de pago que no corresponda a una operación real, consistente en la obligación de pagar el impuesto que se hubiese consignado en dicho comprobante. Por ello, consideramos que la verdadera finalidad del artículo 44 de la Ley es la imposición de una sanción al transferente”<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> DELGADO RATTO, C. *Crédito fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales*. Pág. 279.

En este mismo sentido se ha pronunciado también el Tribunal Fiscal, mediante jurisprudencia de observancia obligatoria recaída en la RTF Nro. 3294-2-2002, señalando que el artículo 44º: “regula el caso en que habiéndose emitido el comprobante de pago éste no corresponda a una operación real, sancionándose al transferente con el pago del impuesto y desconociéndose al adquirente el derecho al crédito fiscal”.

Como se puede apreciar, ambas posiciones coinciden en entender que la obligación del pago del impuesto tiene un carácter evidentemente sancionatorio, no haciéndose mención a la existencia de algún hecho imponible o al nacimiento de alguna obligación tributaria.

Corresponde en este punto entonces realizar un análisis normativo integral de este supuesto, empezando por el mismo Código Tributario y en concreto su artículo 2º, el cual dispone textualmente que: “la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha operación”. En este sentido, el artículo 44º de la LIGV no contraviene el citado dispositivo legal, pues el mismo prevé expresamente el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, la obligación del pago del impuesto por el supuesto transferente o vendedor.

Sin embargo, dado que el artículo 44º en cuestión pertenece a la LIGV y hace referencias al débito y al crédito fiscal propios de la misma, resulta necesario verificar si el supuesto que recoge en su primer párrafo se encuentra regulado como un supuesto gravado por esta Ley, es decir, si se ha efectivamente realizado el hecho imponible prefijado por la misma.

Al respecto, el artículo 1º de la LIGV precisa que el Impuesto General a las Ventas grava “la venta de bienes muebles en el país, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realizan los constructores de los mismos y la importación de bienes”. Como se puede apreciar, una operación calificada como “no real” por su propia naturaleza no encajaría en ninguno de los supuestos previamente descritos, por lo que no se verificaría la hipótesis de incidencia, ni por consiguiente se realizaría el hecho imponible que obliga al pago del impuesto.

En este sentido, Casanova – Regis Albi al respecto señala que: “si una operación en los términos del Impuesto General a las Ventas implica la realización en los hechos de un acto de consumo el mismo que es identificado cuando en la realidad se dan cualesquiera de las operaciones descritas en el artículo 1° de la Ley, las mismas que tienen un evidente contenido económico revelador de capacidad contributiva, entonces una operación no real por oposición a la real, es inexistente, y si es inexistente no puede ser calificada como operación entendida como la realización del hecho imponible revelador de capacidad contributiva, no pudiendo dar, en consecuencia, nacimiento a la obligación tributaria”<sup>7</sup>.

Cabe precisar que el Tribunal Fiscal al ser cuestionado por la obligatoriedad del pago del IGV por parte del emisor de un comprobante de pago que ha sido calificado como no real por la Administración Tributaria se ha limitado aplicar el artículo 44° sin mayor análisis sobre la naturaleza del mismo, como se puede observar en la RTF Nro. 530-2-2007, en la cual señaló que: “resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, encontrándose la recurrente obligada al pago del impuesto” y en la RTF Nro. 1761-3-2012, en la que a su vez señaló que: “si las operaciones registradas y declaradas son consideradas irreales, ello implica que las consecuencias jurídicas del artículo 44° de la LIGV se apliquen, por tanto el contribuyente se encontrará obligado al pago del IGV consignado en las facturas emitidas por ella misma”.

## 2.2. Evaluación de su constitucionalidad.

Habiéndose verificado entonces que la obligación establecida por el artículo 44° de la LIGV no nace como consecuencia de la realización del hecho imponible recogido por ley, corresponde analizar la constitucionalidad de esta disposición al amparo del artículo 74° de nuestra vigente Constitución Política de 1993.

Como bien señala Arancibia Cueva: “si bien es cierto que la Constitución Política del Estado impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, a través de la imposición de tributos, también

---

<sup>7</sup> CASANOVA – REGIS ALBI, R. *Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Parte I)*. Pág. 20.

limita el poder tributario del Estado”<sup>8</sup>. En dicho mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante STC Nro. 00606-2008-AA/TC, señalando que “la potestad tributaria del Estado debe ejercerse conforme a la Constitución (principio de constitucionalidad) y no solo conforme a ley (principio de legalidad)”.

Así, el citado artículo 74° de la Constitución contiene cinco principios jurídico tributarios expresamente reconocidos: el principio de legalidad, de reserva de ley, de igualdad, de respeto de los derechos fundamentales y de no confiscatoriedad. Además, varios autores, como Bravo Cucci, señalan que existen otros principios implícitos en nuestro ordenamiento, como por ejemplo el principio de seguridad jurídica, de capacidad contributiva y del beneficio y costo del servicio, aunque este último se encuentra vinculado con las contribuciones y las tasas<sup>9</sup>.

### **2.2.1. Principio de legalidad y de reserva de ley.**

El principio de legalidad en materia tributaria establece que el Estado no puede cobrar un impuesto que no haya sido previamente creado por una ley que señale claramente sus características.

El principio de reserva de ley, en cambio, establece que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos, así como sus elementos esenciales, solo podrán actuarse por ley.

Como se puede apreciar, entre ambos principios existe una clara relación de género - especie, hecho que ha quedado reflejado en la propia redacción de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, dispositivo legal que los regula bajo un único supuesto y en un solo artículo.

En dicho sentido también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante STC Nro. 0042-2004-AI/TC, señalando que: “mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley es un

---

<sup>8</sup> ARANCIBIA CUEVA, M. *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria*. Pág. 9.

<sup>9</sup> BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Pág. 119.

mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa”.

En relación con las “operaciones no reales” materia del presente trabajo, la obligación del pago del impuesto por el supuesto transferente o vendedor no supondría alguna vulneración al principio de legalidad ni al principio de reserva de ley como han sido descritos, pues es el propio texto de la LIGV el que así la establece.

### **2.2.2. Principio de igualdad.**

El principio de igualdad, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional en la STC Nro. 5970-2006-PA/TC, tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La igualdad ante la ley “supone que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma”, mientras que la igualdad en la ley “implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales”.

En materia tributaria, como bien señala el profesor Danos, este principio “obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos”<sup>10</sup>.

Al igual que en el supuesto previo, la obligación del transferente o vendedor al pago del impuesto en una “operación no real” tampoco implicaría alguna vulneración al principio de igualdad, pues no existe ningún trato discriminatorio en la norma ya que todos los supuestos transferentes o vendedores deberán pagar el impuesto de la factura falsa, sin que está presente ningún supuesto de excepción.

---

<sup>10</sup> DANOS ORDOÑEZ, J. citado por BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Pág. 115.

### **2.2.3. Principio de respeto a los derechos fundamentales.**

El principio de respeto a los derechos fundamentales establece que la potestad tributaria del Estado será legítima siempre que se ejerza respetando los derechos fundamentales de las personas. Así, el Tribunal Constitucional, mediante STC Nro. 1042-2002-AA/TC, ha precisado que: “se entiende por tales a los derechos inherentes al ser humano que se encuentran recogidos en la Constitución”.

En este supuesto tampoco existe ninguna vulneración a algún derecho fundamental recogido por la Constitución tanto en su artículo 2º como en el resto, pues la sanción establecida al transferente o vendedor con el pago del impuesto se da como consecuencia de su participación en una “operación no real”.

### **2.2.4. Principio de no confiscatoriedad.**

El principio de no confiscatoriedad, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional, “informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas” (STC Nro. 001-2004-AI/TC). En dicho sentido, como bien señala el profesor Arancibia Cueva, “un tributo no puede exceder la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, de lo contrario se configura la confiscatoriedad de este”<sup>11</sup>.

Como se puede apreciar de lo recientemente expuesto, el principio de confiscatoriedad se encuentra íntimamente vinculado con el principio de capacidad contributiva, pues ambos sirven como garantías frente al poder tributario del Estado.

En relación a las “operaciones no reales”, la obligación que impone el artículo 44º al transferente o vendedor del pago del IGV, como se ha señalado anteriormente, no se encuentra amparada en la realización del hecho imponible recogido por ley, sino que más bien tiene un carácter claramente sancionatorio.

---

<sup>11</sup> ARANCIBIA CUEVA, M. *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria*. Pág. 14.

Al respecto cabe señalar que, tal como ha indicado Casanova - Regis Albi, “es el hecho imponible, verificado en la realidad por la actuación de los sujetos, el que revela cual es el acto que manifiesta la capacidad contributiva gravada por el legislador en uso de su potestad tributaria, no otra cosa, en consecuencia en ausencia de hecho imponible no podemos hablar de capacidad contributiva”<sup>12</sup>.

En efecto, el legislador al momento de regular de manera taxativa en el artículo 1° de la LIGV todos los supuestos que se encuentran gravados con dicho impuesto, lo hizo porque estos corresponden a plenas manifestaciones de la capacidad contributiva de aquel que los realiza. Sin embargo, al obligar en el primer párrafo del artículo 44° al falso transferente o vendedor al pago de un “impuesto” pese a que en la realidad no ha existido ningún hecho que manifieste su capacidad contributiva, pues toda la operación fue simulada, está transgrediendo directamente este principio constitucional y obteniendo, por lo consiguiente, un ingreso de naturaleza confiscatoria.

### **2.3. Análisis de la sanción establecida.**

Sobre este punto se debe indicar que, si bien se esta de acuerdo con que se sancione económicamente al emisor de un comprobante de pago que pretenda sustentar una operación no real, se considera que el legislador se equivoca al disponer la obligación del pago de un supuesto “impuesto”, pues en la realidad no se ha materializado algún hecho imponible que demuestre una capacidad contributiva que legitime el cobro del impuesto en cuestión.

Cabe señalar, además, que si bien el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones tributarias, entre otras, al hecho de:

*“(...) declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria (...).”*

---

<sup>12</sup> CASANOVA – REGIS ALBI, R. *Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Parte II)*. Pág. 19.

De conformidad con las Tablas I, II y III del Libro IV del Código Tributario la sanción por las mismas será del “50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución”.

Como se puede apreciar, entonces, las referidas sanciones solo resultarían aplicables al supuesto comprador en el marco de una operación no real, pues es este quién “declara cifras o datos falsos” al incluir en sus declaraciones adquisiciones amparadas en comprobantes de pago falsos, y es quién genera un tributo omitido o un saldo y/o crédito indebido sobre el cual se cuantifica esta sanción, al obtener un crédito fiscal que en realidad no le corresponde.

Al supuesto vendedor, en cambio, en caso sí esté declarando los comprobantes de pago falsos como ventas reales (lo cual no suele ser lo más común), no se le podría cuantificar esta sanción, pues el mismo no estaría omitiendo ningún tributo u obteniendo algún saldo o crédito indebidamente, ya que solo estaría emitiendo un comprobante de pago por una operación que en la realidad nunca ocurrió, hecho que propiamente no le trae ningún beneficio tributario cuantificable.

Si lo que se pretende es establecer una sanción económica con la finalidad de desincentivar la realización de este tipo de conductas, se sugiere agregar como nueva infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias reguladas en el artículo 178° del Código Tributario, una que haga referencia de manera específica a la emisión de comprobantes de pago dentro del marco de una operación no real, la misma que podría quedar redactada de la siguiente manera:

*“Emitir comprobantes de pago y/o notas de débito que correspondan a una operación no real a que hace referencia el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de manera que se permita que un tercero goce de aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a su favor y/o que generen la obtención indebida de Notas de crédito Negociables u otros valores similares en su favor.”*

De esta forma el supuesto vendedor o transferente no quedaría impune de una sanción económica, pero además se estaría respetando el principio de tipicidad en materia sancionatoria dispuesto por el artículo 164° del Código Tributario, según el cual será una infracción tributaria: “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.



### **CAPÍTULO III**

## **OPERACIONES NO REALES ABSOLUTAS SEGÚN EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.**

#### **3.1. Análisis normativo.**

El inciso a) del artículo 44° de la LIGV regula el primer supuesto de operaciones no reales según el cual si bien se ha emitido un comprobante de pago o una nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiéndose determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción, es decir, nunca se configuró el hecho imponible que trae consigo el nacimiento de la obligación tributaria del pago del IGV.

El último párrafo del referido artículo señala que el adquirente del comprobante de pago o nota de débito no podrá desvirtuar la imputación de operaciones no reales que hace esta norma con la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor que figura en el documento, ni con la retención efectuada o la percepción soportada por dicha operación en caso de que esta corresponda, según sea el caso.

Así también, el numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV precisa que las operaciones no reales se configurarán con o sin el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago falso, pues este aspecto no resulta relevante al momento de trasladar

el crédito fiscal. En relación a esto último, el Tribunal Fiscal, al momento de analizar un supuesto en el que el emisor no había consentido la operación, señaló que: “pese a la responsabilidad penal por los delitos de estafa y contra la fe pública en los extrabajadores involucrados en la emisión de facturas falsas, al haberse demostrado que los comprobantes correspondían a operaciones inexistentes el contribuyente se encuentra obligado a pagar el IGV, en aplicación del artículo 44° de la LIGV”.

Cabe precisar que en relación a este supuesto de operaciones no reales, el propio artículo 44° ha establecido expresamente que el receptor del comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal u otro derecho o beneficio derivado del IGV, como puede ser la devolución del saldo a favor materia de beneficio en el caso de los exportadores, no existiendo la posibilidad de subsanar esta situación (a diferencia del supuesto regulado en su inciso b), como se verá en el siguiente capítulo).

### **3.2. Sobre la simulación absoluta.**

La simulación es comúnmente definida en la doctrina como aquella “declaración de voluntad irreal, emitida conscientemente, que tiene por finalidad aparentar un negocio jurídicamente inexistente, o que, si existe, es diferente de aquel que se realizó, con el propósito de engañar a terceros.”<sup>13</sup>. Así, la mayoría de autores concuerdan en que esta tiene básicamente dos tipos: la simulación absoluta y la simulación relativa.

Nuestro Código Civil en su artículo 190°, con relación a la simulación absoluta, ha estipulado textualmente lo siguiente:

*“Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.”*

Sobre este supuesto, Delgado Ratto ha señalado que “en la simulación absoluta el negocio simulado es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro tipo de negocio jurídico. De este modo, en un supuesto de simulación absoluta las partes intervinientes en el acto no han tenido una verdadera intención que el negocio celebrado

---

<sup>13</sup> PANEZ SOLORZANO, J. *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Pág. 182.

surta efectos en la práctica. La voluntad de celebrar el acto jurídico, sin embargo, si debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la simulación real”<sup>14</sup>.

Como se puede apreciar, el supuesto regulado en el inciso a) del artículo 44° de la LIGV es propiamente una simulación absoluta, pues se está simulando celebrar un acto o negocio jurídico con la única finalidad de tener derecho a utilizar un crédito fiscal que en realidad no le corresponde, y de esta manera aminorar la carga fiscal de ley.

En este mismo sentido se ha pronunciado el profesor García Cavero, señalando que: “una operación no real es absoluta cuando nunca se realizó, pese a lo cual se encuentra acreditada en un comprobante de pago”<sup>15</sup>.

### **3.3. Resoluciones del Tribunal Fiscal relevantes.**

#### **3.3.1. RTF Nro. 6607-3-2002.**

*“No cabe duda que siendo el tema de las operaciones no reales uno sumamente delicado y de implicancias graves, en la medida que ello involucra una simulación absoluta del acto jurídico, corresponde probar al ente administrativo que no se ha efectuado la operación (...)”.*

Mediante esta Resolución el Tribunal evidenció la clara vinculación que tienen las operaciones no reales con la simulación absoluta, correspondiendo hacer la precisión que esta modalidad absoluta se presenta cuando se demuestra que el bien o servicio que figura en la factura nunca existió.

---

<sup>14</sup> DELGADO RATTO, C. *Crédito fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales*. Pág. 281.

<sup>15</sup> GARCIA CAVERO, P. *El delito de defraudación tributaria cometido a través de operaciones no reales*. Pág. 3.

### **3.3.2. RTF Nro. 6983-5-2006.**

*“Que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se finge o simula una celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula (...)”.*

Mediante esta Resolución el Tribunal esbozó una definición propia de la simulación absoluta bastante similar a la recogida en nuestro Código Civil y por la doctrina mayoritaria, como se ha visto, evidenciando una vez más la evidente vinculación que tienen la simulación y las facturas falsas, y por ende las operaciones no reales reguladas en el artículo 44° de la LIGV.

### **3.3.3. RTF Nro. 8899-2-2007.**

*“Para demostrar que no se está ante una operación no real que sustente el crédito fiscal, debe acreditarse la efectiva recepción y utilización de los bienes descritos en la factura observada, el traslado de los mismos, exhibir las guías de remisión y sustentar el ingreso y salida de los bienes de los almacenes con algún documento, así como el pago respectivo mediante cheque de dicha operación (...)”.*

Mediante esta Resolución, el Tribunal señaló que para desvirtuar una imputación de operaciones no reales absolutas se deberá acreditar fehacientemente la existencia de los bienes en cuestión, así como su utilización, traslado, ingreso y salida de los lugares donde se almacenaban, con todos los medios probatorios posibles que permitan demostrar que no se trata de una simulación.

## **CAPÍTULO IV OPERACIONES NO REALES RELATIVAS SEGÚN EL INCISO B) DEL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.**

### **4.1. Análisis normativo.**

El inciso b) del artículo 44° de la LIGV regula el segundo supuesto de operaciones no reales según el cual el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. Como se puede observar en este supuesto, no se cuestiona la existencia del bien, el cual se presume que existe, sino la identidad del supuesto transferente o vendedor.

Si bien en principio el receptor del comprobante de pago o nota de débito en una operación no real no tiene derecho al crédito fiscal u otro beneficio derivado del IGV, como se ha señalado, el propio inciso b) del artículo 44° prevé determinados mecanismos excepcionales de subsanación del crédito fiscal, referidos a la forma de cancelación de la operación involucrada a través de alguno de los medios de pago detallados taxativamente en el Reglamento de la LIGV, siempre que no se pruebe la mala fe del adquirente, como se verá más adelante.

En efecto, el numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV precisa que las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44° son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o la nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la

cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación. Así, señala que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con utilizar los medios de pago y los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento, los bienes o servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago y este reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto obviamente el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Los medios de pago señalados en el numeral 2.3.2 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV son: (i) la transferencia de fondos, (ii) los cheques con la cláusula “no negociable”, “no a la orden”, u otra equivalente; y, (iii) las órdenes de pago; cada uno de los cuales tiene requisitos que deberán ser cumplidos en estricto y de forma concurrente a efectos de poder convalidar el crédito fiscal proveniente de esta operación no real.

Con relación a la transferencia de fondos, el Reglamento establece que deberá efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago; el monto total consignado en el comprobante de pago deberá ser cancelado en una sola transferencia; la transferencia deberá efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante; y la cuenta corriente del adquirente deberá encontrarse registrada en su contabilidad.

Con relación a los cheques, el Reglamento dispone que deberá ser emitido a nombre del emisor del comprobante de pago, deberá verificarse que fue el emisor del comprobante de pago quien recibió el dinero, el total de monto consignado en el comprobante de pago deberá ser cancelado en un solo cheque, el cheque deberá corresponder a una cuenta corriente a nombre del adquirente y registrada en su contabilidad; y, el cheque deberá ser girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

Finalmente, respecto de las órdenes de pago, el Reglamento establece que esta deberá efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago, el total del monto consignado en el comprobante de pago deberá ser cancelado con

una sola orden de pago, el adquirente deberá exhibir copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco en el que conste la operación, el pago deberá efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago, y la cuenta corriente del adquirente deberá encontrarse registrada en su contabilidad.

En atención a este tema, cabe señalar que en nuestra doctrina existen ciertos autores que han manifestado su disconformidad con la existencia de estos mecanismos de convalidación del crédito fiscal, señalando por ejemplo que “se estaría permitiendo, por el sólo uso de medios de pago, deducir el crédito fiscal de la adquisición de bienes y servicios que en tanto inexistentes nunca entraron a formar parte de valor añadido alguno dentro de la cadena de producción y distribución, distorsionando una vez más el cálculo correcto del impuesto”<sup>16</sup>.

Sobre el particular cabría precisar que no se comparte dicha posición, pues los bienes o servicios a los que se hace referencia en el supuesto regulado en el inciso b) del artículo 44° de la LIGV efectivamente existen y por lo tanto sí entraron a formar parte del valor añadido propio de la cadena de producción y distribución del que fueron parte, por lo que vendría a ser “no real”, en estas operaciones, sería el supuesto transferente o vendedor que figura en el comprobante de pago.

En efecto, se entiende que el principal motivo por el cual existen dichos mecanismos de convalidación del crédito fiscal no es otro que la buena fe que se presume tiene el adquirente del bien o servicio, quién desconoce que el transferente o vendedor que figura en el comprobante de pago no es el verdadero titular de aquellos, hasta el punto que al momento de cancelar la operación realiza la transferencia bancaria o emite el cheque no negociable o la orden de pago directamente a su nombre.

Como argumento que refuerza lo recientemente señalado, el propio numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV ha dispuesto que, aun habiéndose cumplido con utilizar los medios de pago y demás requisitos establecidos, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento al momento de

---

<sup>16</sup> CASANOVA – REGIS ALBI, R. *Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Parte II)*. Pág. 16.

realizar la operación que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no efectuó verdaderamente la operación, esto es, si se prueba la mala fe del mismo. La probanza de esta circunstancia, tal como lo ha indicado el Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades, corresponde a la Administración Tributaria, en el desarrollo de un procedimiento de fiscalización o de un proceso contencioso tributario.

#### 4.2. Sobre la simulación relativa.

Sobre la simulación relativa, Ayres Barreto ha señalado que “se caracteriza la especie relativa (disimulación) cuando existen dos negocios jurídicos superpuestos: el simulado aparece para terceros, pero su función, en verdad, es ocultar otro negocio, disimulado, aquel que las partes realmente desean”<sup>17</sup>.

Nuestro Código Civil en su artículo 191º, con relación a la simulación relativa, ha estipulado textualmente lo siguiente:

*“Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero.”*

En este mismo sentido en el artículo 192º, con relación a la simulación parcial ha estipulado que:

*“La norma del artículo 191 es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona.”*

Como se puede apreciar de las normas citadas, la simulación parcial por interpósita persona es una modalidad de simulación relativa y en efecto, es la que mejor concuerda con el supuesto regulado en el inciso b) del artículo 44º de la LIGV. Así, la simulación relativa mediante interposición ficticia, en palabras del profesor Morales Hervias, “se da cuando en un negocio jurídico simulado aparece como parte un sujeto (interpuesto) que es una persona distinta de la verdadera parte (interponente). El interpuesto aparece como parte en el negocio pero no realiza ninguna actividad, no adquiere en la realidad ningún derecho,

---

<sup>17</sup> AYRES BARRETO citado por PANEZ SOLORZANO, J. *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Pág. 183.

sirve solo de intermediario entre los interesados (interponente y contraparte).”<sup>18</sup>.

Por lo expuesto, no se coincide con Delgado Ratto cuando señala que el artículo 44° de la LIGV “sólo debería ser aplicado a los casos de simulación absoluta, esto es, cuando no exista acto o negocio jurídico alguno, y por ende, hecho económico sobre el cual aplicar dicho impuesto”<sup>19</sup>, pues se considera que el supuesto regulado en el inciso b) del referido artículo 44° es propiamente una simulación relativa parcial, al simularse la participación de una de las partes (vendedor o comprador) en la operación no real.

Coincide con la posición del presente trabajo el profesor Garcia Cavero, quien ha señalado que “una operación no real es relativa cuando el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular que se ha realizado dicha operación”<sup>20</sup>.

#### **4.3. Sobre el Informe Nro. 079-2010-SUNAT/2B0000.**

Como ya se ha indicado, uno de los mecanismos de convalidación del crédito fiscal regulado en el numeral 2.3.2 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV es el pago de la operación mediante cheques con la cláusula “no negociable”, “no a la orden”, u otro equivalente.

Así, entre otros requisitos, el Reglamento de la LIGV señala expresamente que para sustentar el crédito fiscal, el total del monto consignado en el comprobante de pago deberá ser cancelado “en un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder”.

Sin embargo SUNAT, al ser consultado sobre los alcances del requisito del inciso c) del acápite ii) del numeral 2.3.2 de su artículo 6° del Reglamento, mediante Informe Nro. 079-2010-SUNAT/2B0000 señaló:

---

<sup>18</sup> GUTIERREZ CAMACHO, W. *Código civil comentado*. Pág. 611-612.

<sup>19</sup> DELGADO RATTO, C. *Crédito fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales*. Pág. 282.

<sup>20</sup> GARCIA CAVERO, P. *El delito de defraudación tributaria cometido a través de operaciones no reales*. Pág. 5.

*“En relación con el requisito que el monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido de corresponder, cabe indicar que, sin perjuicio de los otros requisitos, este se cumple si el cheque es emitido por un monto mayor, correspondiente a otras facturas.*

*En efecto, de acuerdo con el inciso c) del numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, el cheque debe contener el monto total que corresponda a la operación no real. Sin embargo, dicha norma no prohíbe que el referido medio de pago pueda contener un monto mayor que corresponda a otras facturas u operaciones.*

*En este orden de ideas, se puede señalar que si un contribuyente realiza el pago de más de una factura con un solo cheque “no negociable”, cumple con el requisito establecido en el literal c) del acápite ii) del numeral 2.3.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.”*

Sobre el particular, se considera que SUNAT se ha extralimitado al interpretar que el referido Reglamento permite que mediante un solo cheque se puedan pagar varias facturas u operaciones y aun así se esté cumpliendo con el requisito del inciso c) del acápite ii) del numeral 2.3.2 de su artículo 6°. Como se podrá advertir de los requisitos propios de las transferencias de fondos y las órdenes de pago, estos son bastante específicos al disponer que la factura deberá ser pagada “con una sola transferencia” y “con una sola orden de pago”, pues se entiende que el legislador dispuso estas formalidades por tratarse de casos excepcionales de convalidación del crédito fiscal de operaciones que, en principio, no son reales.

No obstante lo señalado, vale precisar que aún con la interpretación extensiva de los requisitos del Reglamento en relación a los cheques con cláusula no negociable que ha efectuado la SUNAT en el citado Informe, el propio Reglamento de la LIGV dispone textualmente que ninguna convalidación será posible si la Administración Tributaria llegase a probar que el adquirente o usuario tuvo conocimiento que el emisor que figura en el comprobante de pago no efectuó verdaderamente la operación.

#### **4.4. Resoluciones del Tribunal Fiscal relevantes.**

##### **4.4.1. RTF Nro. 6983-5-2006.**

*“Que en efecto, en la simulación (...) relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado”.*

Mediante esta Resolución el Tribunal esbozó una definición propia de la simulación relativa bastante similar también a la recogida en nuestro Código Civil y por la doctrina mayoritaria, siendo necesario hacer la precisión que, como se ha visto, la modalidad de simulación relativa parcial por interpósita persona es la que mayor similitud guarda con el supuesto regulado en el inciso b) del artículo 44° de la LIGV.

##### **4.4.2. RTF Nro. 4355-3-2008.**

*“No es suficiente el comprobante de pago para acreditar la existencia de una operación, ya que, además, se tiene que certificar la coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio y la persona que emite el comprobante de pago”.*

Mediante esta Resolución el Tribunal Fiscal señaló que, no obstante se logre acreditar la existencia del bien o la prestación del servicio, esto no significa que dicha operación sea necesariamente una operación real, pues en el supuesto en que la persona que efectuó la operación no sea quien figura en el comprobante de pago, se estará ante el supuesto de operaciones no reales relativas del inciso b) del artículo 44° de la LIGV.

##### **4.4.3. RTF Nro. 1134-1-2010.**

*“La probable existencia de los bienes adquiridos por la recurrente es un hecho que no resulta relevante para efectos de desvirtuar las operaciones reales detectadas, dado que aun cuando los bienes y/o servicios objeto de las operaciones observadas efectivamente existieran, bastaría con que no hubiera relación entre el emisor de la factura de compra y quién efectuó realmente esa operación, o que ninguno de los*

*que aparecen en la factura como comprador o vendedor, hubiera participado en la operación, para que estas calificaran como no reales”.*

Mediante esta Resolución el Tribunal Fiscal evidenció una vez más que existen dos tipos bastante diferenciados de operaciones no reales, señalando que no basta con que se acredite la existencia de los bienes y/o servicios objetos de la operación que se ha observado, pues bastará que se demuestre que quién figura como emisor o que ambas partes que figuran en la factura no existan, para que se encuentre configurado el supuesto de operaciones no reales del artículo 44° de la LIGV.

## **CAPÍTULO V**

### **LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS OPERACIONES NO REALES.**

#### **5.1. Los medios probatorios y las operaciones no reales.**

Sobre los medios probatorios el profesor Morales Mejía acertadamente ha señalado que: “son instrumentos de intermediación requeridos en el procedimiento para dejar constancia material de los datos de hechos. En tal sentido, constituyen un concepto esencialmente jurídico. Los medios son los instrumentos procesales que son susceptibles de proporcionar un dato demostrativo de la existencia de uno o más hechos, que nos sirven para reconstruir los acontecimientos y mediante los cuales se manifiestan las fuentes de prueba sobre el conocimiento o registro de los hechos”<sup>21</sup>. Estos medios probatorios cobrarán especial relevancia en el marco de las operaciones no reales, pues son el principal mecanismo de acreditación de la existencia de una operación observada por la Administración Tributaria, como se verá en las líneas siguientes.

Con relación a este punto el Tribunal Fiscal mediante RTF Nro. 1134-1-2010 precisó que “para demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, ello con la finalidad de determinar: (i) Si existe

---

<sup>21</sup> MORALES MEJIA, J. *Fiscalización tributaria: sustento de operaciones*. Pág. 27.

relación entre el emisor de la factura de compra y quién efectuó realmente esta operación, (ii) Si alguna de las personas que aparecen en la factura como comprador o vendedor, efectivamente participó en la operación, o (iii) Si existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado en el comprobante respectivo, ya que de no verificarse todas esas circunstancias, la operación será considerada irreal, aun cuando el contribuyente hubiera tenido, razonablemente, la necesidad de haber adquirido bienes y/o servicios para desarrollar sus operaciones comerciales”.

En nuestra legislación, el artículo 125° del Código Tributario, en relación a los medios probatorios, establece que:

*“Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. (...)”*

Como se puede apreciar de este texto, nuestro legislador ha optado por un sistema *numerus clausus*, no permitiendo que se pueda aportar en un procedimiento contencioso tributario pruebas distintas a las mencionadas. No obstante lo indicado, cabe hacer la precisión que lo establecido no incluye al procedimiento de fiscalización, etapa en la que el contribuyente podrá presentar toda la documentación que considere pertinente y tenga al alcance, a efectos de acreditar la realidad de sus operaciones, tal como se verá más adelante.

Así el profesor Bardales Castro, en relación con la actividad probatoria y el derecho al uso del crédito fiscal, ha indicado que: “en los reparos referidos al cumplimiento de requisitos sustanciales y los referidos a acreditar la realidad de la operación encontramos la mayor y más delicada problemática de la actividad probatoria, pues no resultan claramente establecidos los medios probatorios que acreditan fehacientemente el derecho a utilizar el crédito fiscal. En estos casos, la valoración de lo que resulta pruebas idóneas y suficientes resulta ser demasiado subjetiva, lo que, conlleva un grado de indefensión y carga probatoria en perjuicio de los contribuyentes<sup>22</sup>”.

---

<sup>22</sup> BARDALES CASTRO, P. *La prueba en el procedimiento tributario*. Pág. 148.

Al respecto, cabe precisar que se comparte esta posición del profesor Bardales, pues el hecho que no estén siquiera regulados de forma enunciativa en nuestra legislación tributaria los medios probatorios que en principio podrían acreditar la fehaciencia de una supuesta operación no real, deja en un estado de clara indefensión a los contribuyentes que en la mayoría de ocasiones desconocen hasta qué grado de documentación deberán almacenar como elementos probatorios que acrediten la realidad de sus operaciones.

## 5.2. La carga de la prueba.

Desde el punto de vista procesal, la carga de la prueba puede definirse como “la obligación que se impone a un sujeto procesal de ofrecer prueba de lo que afirma, y sin la cual la obligación queda privada de toda eficacia y valor jurídico, de toda atendibilidad (...). La carga de la prueba es, en síntesis, el deber de demostrar toda afirmación hecha por una parte en juicio, en pro de su pretensión”<sup>23</sup>.

En el plano tributario, al igual que con los medios probatorios, nuestra legislación no es clara al momento de establecer si será el contribuyente o la misma Administración Tributaria la parte que tendrá la obligación de acreditar la fehaciencia de una operación, sin embargo, esto sí ha sido esclarecido en su oportunidad por el Tribunal Fiscal, entidad que ha señalado que la carga de la prueba estará compartida entre ambas partes. En este sentido el Tribunal, mediante RTF Nro. 11213-2-2008, ha señalado que: “para establecer la fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar la efectivamente realización de tales operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo”.

---

<sup>23</sup> MORALES MEJIA, J. *Fiscalización tributaria: sustento de operaciones*. Pág. 30.

### 5.2.1. Carga de la prueba atribuible a los contribuyentes.

Como se ha señalado, nuestra legislación tributaria no hace ninguna referencia directa a la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización, por lo que resulta necesario recurrir a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nro. 27444, y en concreto a su artículo 162.2 que establece lo siguiente:

*“162.2 Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones”.*

En el mismo sentido de este artículo se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades, como por ejemplo en la RTF Nro. 2791-5-2010, en la que señalo que “considerando que la administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales” y en la RTF Nro. 4355-3-2008 en la que indicó que “del análisis conjunto de las pruebas obrantes en autos se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar de forma fehaciente las adquisiciones”.

Si bien los requerimientos de información que emite la Administración Tributaria ante una imputación de supuestas operaciones no reales son específicos para cada fiscalización particular, existen una serie de documentos que la misma suele solicitar de forma recurrente, como lo son por ejemplo las cotizaciones, proformas o presupuestos que acrediten las condiciones por las que se pactaban los precios, la correspondencia comercial que acredite las negociaciones, las órdenes de compra que demuestren el requerimiento y necesidad de los bienes u órdenes de trabajo que demuestren el requerimiento de servicios, los contratos firmados entre las partes y sus respectivas adendas de existir, las guías del transportista que acrediten el traslado de

bienes, los partes de ingresos o boletas de recepción a almacén que sustenten el ingreso de los bienes, el control de inventarios o *kardex* en el que conste el movimiento de los productos, toda aquella documentación que acredite el pago de los bienes o servicios contratados (recibos, vouchers de caja, chequeras, estados de cuenta, entre otros), los comprobantes de detracciones y retenciones de corresponder, entre otros más concretos para cada caso en específico.

En este sentido, se debe señalar que el Tribunal Fiscal comparte la posición de la Administración Tributaria según la cual el contribuyente deberá conservar y presentar una pluralidad de medios probatorios que permitan en su conjunto acreditar la realidad de la operación, posición que se puede apreciar en la RTF Nro. 3103-4-2010 en la que señalo que “las copias de los contratos de locación de servicios por sí solos no acreditan la prestación del servicio” o en la RTF Nro. 14895-10-2014 en la que precisó que “sobre los cheques con cláusula no negociable (...) si bien éstos podrían sustentar la cancelación de las facturas reparadas, pues en la mayoría de los casos coinciden con los importes de dichas facturas, no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas”.

Además, el Tribunal es bastante específico en los requisitos que deberán tener los medios probatorios que se utilicen para pretender acreditar una operación, como por ejemplo en la RTF Nro. 355-3-2008 en la que señalo que “los recibos de egresos de caja, al ser documentos internos no están obligados a sujetarse a formalidades preestablecidas, sin embargo, para ser considerados elementos de prueba que acrediten la fehaciencia de las operaciones, deben consignar información mínima que permita colegir o identificar el pago, las operaciones correspondientes, la fecha y el concepto por el que se está pagando” y en la RTF Nro. 877-2-2005 en la que indicó que “si bien la recurrente ha adjuntado copias de los partes de diario de entrada de los materiales comprados, estos documentos no son pre numerados, no señalan el lugar de recepción de los materiales, ni identifican a la persona que los recibió, ni se encuentran rubricados, por lo que por sí solos no respaldan las adquisiciones observadas”.

### **5.2.2. Carga de la prueba atribuible a la Administración Tributaria.**

Sobre la carga de la prueba atribuible a la Administración Tributaria, al igual que en apartado anterior, resulta necesario recurrir a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nro. 27444, y en concreto a su artículo 163.1, que al respecto establece lo siguiente:

*“163.1 Cuando a administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba (...)”.*

En este mismo sentido, el artículo 196° del Código Procesal Civil, en relación a la carga de la prueba, dispone lo siguiente:

*“Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.*

En este sentido, si bien el contribuyente deberá contar con la mayor cantidad de medios probatorios a los que se ha hecho referencia líneas arriba, en caso sea la Administración Tributaria la que a pesar de ello mantenga su posición de señalar que la operación observada es en efecto una operación no real, será esta la que deberá probar dicha contradicción. Así lo ha entendido también el propio Tribunal Fiscal en la RTF Nro. 2069-2-2009 en la que dispuso que “para demostrar que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que la Administración efectúe la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias” y en la RTF Nro. 7098-10-2014 en la que precisó que “es posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión”.

El principal mecanismo que utiliza la Administración Tributaria para sustentar un reparo por operaciones no reales son los llamados cruces de información, los mismos que han sido definidos por el Tribunal Fiscal, mediante RTF No. 13985-9-2013,

de la siguiente manera: “el cruce de información es la evaluación cruzada que debe efectuar la Administración Tributaria respecto de la información y documentación obtenida de terceros y del contribuyente, debiendo, para tal efecto, cumplir con requerir debidamente al tercero y al contribuyente, tanto en la forma como en cuanto a la documentación e información idónea relacionada con el cumplimiento o determinación de la obligación tributaria que lo motiva. Siendo que cuando el cruce de información sirve de base para la formulación de reparos, este deberá proporcionar los elementos que sustentan las acotaciones”.

Sin embargo, estos cruces no deberán ser el único medio que utilice la Administración Tributaria, pues el mismo Tribunal Fiscal ha señalado mediante RTF Nro. 06161-2-2003 que este mismo “ha dejado establecido en diversas resoluciones que a fin de determinar la realidad de las operaciones la Administración deberá efectuar un análisis de la contabilidad, el cruce de información con los proveedores, la verificación de los documentos que sustentan el transporte, entrega y/o almacenamiento de mercadería, entre otros”.

Por todo lo expuesto se puede señalar que, para sustentar un reparo por operaciones no reales de conformidad con el artículo 44° de la LIGV, la Administración Tributaria además del cruce de información y toma de manifestación que necesariamente deberá realizar a los proveedores observados, deberá contar con medios probatorios adicionales que pueda obtener en ejercicio de las facultades que le confiere el Código Tributario, aunados a aquellos hechos imputables al usuario o comprador que pueda detectar.



## CONCLUSIONES GENERALES

- Las operaciones no reales, de conformidad con el artículo 44° de la LIGV, regulan dos supuestos distintos, aunque relacionados entre sí, el primero cuando el objeto materia de venta es inexistente (operaciones no reales absolutas) y el segundo cuando el vendedor y/o comprador no han participado de la operación en cuestión (operaciones no reales relativas).
- El primer párrafo del artículo 44° de la LIGV, que obliga al falso transferente o vendedor, en el marco de una operación no real, al pago de un “impuesto” pese a que no ha existido ningún hecho que manifieste su capacidad contributiva, transgrede el principio de no confiscatoriedad del artículo 74° de nuestra Constitución Política.
- Se debería agregar como nueva infracción en el artículo 178° del Código Tributario una que haga referencia de manera específica a la emisión de comprobantes de pago dentro del marco de una operación no real, de tal manera que se sancione económicamente al falso emisor de los mismos, pero se respete principio de tipicidad en materia sancionatoria.
- En el Informe N° 079-2010-SUNAT/2B0000 SUNAT se ha extralimitado al concluir que a través de un solo cheque se puedan pagar varias facturas u operaciones y aun así se estaría cumpliendo con el requisito específico del artículo 6° del Reglamento de la LIGV, pues al igual que en el caso de las transferencias de fondos y las órdenes de pago, se tratan de casos excepcionales de

convalidación del crédito fiscal de operaciones que, en principio, no son reales.

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

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros.

AELE, Impuesto General a las Ventas. Edición 2015. Lima, AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales SAC, 2015. 780 p.

ALVA MATTEUCCI, M. Análisis para la aplicación del crédito fiscal del IGV. Lima: Pacífico Editores, 2011. 342 p.

ALVA MATTEUCCI, M. Análisis práctico del impuesto general a las ventas. Lima: Instituto Pacífico, 2011. 410 p.

ALVA MATTEUCCI, M. Diccionario de jurisprudencia tributaria: definiciones, precisiones y conceptos desarrollados sobre la base de las resoluciones del Tribunal Fiscal, de la Sunat y del Tribunal Constitucional. Lima: Instituto Pacífico SAC, 2014. 607 p.

ALVA MATTEUCCI, M. Manual práctico del impuesto general a las ventas. Lima: Actualidad empresarial, 2013. 451 p.

ALVARADO GOICOCHEA, E. Crédito fiscal: principales problemas en su aplicación. Lima: Los Andes, 2006. 358 p.

ARANCIBIA CUEVA, M. Manual del código tributario y de la ley penal tributaria. Lima: Instituto Pacífico, 2012. 754 p.

BARDALES CASTRO, P. La prueba en el procedimiento tributario. Lima: Gaceta Jurídica, 2011. 200 p.

- BASALLO RAMOS, C. Código tributario para contadores: análisis, base legal y doctrinaria, jurisprudencias, casos prácticos, flujogramas. Lima: Gaceta Jurídica, 2012. 750 p.
- BRAVO CUCCI, J. Fundamentos de Derecho Tributario. Lima: Jurista Editores, 2010. 414 p.
- CACHAY CASTAÑEDA, J. Reglas para utilizar el crédito fiscal. Lima: Gaceta Jurídica, 2013. 47 p.
- CARVALHO, C. El análisis económico del derecho tributario. Lima: Grijley, 2011. 108 p.
- CASTRO GALVEZ, L. Manual práctico de fiscalización tributaria. Lima: Instituto Pacífico, 2004. 515 p.
- GIRIBALDI PAJUELO, G. Principales reparos en el IGV. Lima: Gaceta Jurídica, 2011. 247 p.
- GUTIERREZ CAMACHO, Walter. Código civil comentado. Lima, Gaceta Jurídica S.A., 2007. 750 p.
- MORALES MEJIA, J. Fiscalización tributaria: sustento de operaciones. Lima: Ediciones Caballero Bustamante, 2010. 402 p.
- ORTEGA SALAVARRIA, R. Nacimiento de la obligación tributaria del IGV. Lima: ECB Ediciones. Thomas Reuters, 2014. 72 p.
- ORTEGA SALAVARRIA, R. Riesgos tributarios: guía para afrontarlos. Lima: Caballero Bustamante, 2011. 443 p.
- PANEZ SOLORZANO, J. Derecho tributario: tópicos contemporáneos. Lima: Grijley 2011. 650 p.
- ROBLES MORENO, C. Código tributario: doctrina y comentarios V.1. Lima: Instituto Pacífico, 2014. 724 p.
- SEVILLA ROMERO, P. Impuesto sobre el valor añadido: guía básica. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos, 2010. 233 p.

SIMON ACOSTA, E. Cuestiones actuales de derecho tributario. Lima: Palestra, 2011. 213 p.

YACOLCA ESTARES, D. Introducción al derecho financiero y al derecho tributario. Lima: Jurista editores, 2010. 345 p.

**Artículos de revistas.**

ALVA MATTEUCCI, M. Entre la verdad y el ocultamiento: ¿cuándo se presenta la figura de las operaciones no reales en materia tributaria? En: Actualidad empresarial (N° 287). II – I6 p.

BRAVO CUCCI, J. Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario Nro. 53. 67 – 80 p. [www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_Rev53\\_JBC.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev53_JBC.pdf). [Visto el 12 de mayo de 2015].

CASANOVA – REGIS ALBI, R. “Operaciones no reales” y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Parte I). En: I+D TAX & LEGAL: Novedades Jurídicas y Fiscales (N° 6). 14 – 21 p. <http://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/revista-ID/Documents/Revista-ID-TL-No-6.pdf>. [Visto el 26 de noviembre de 2014].

CASANOVA – REGIS ALBI, R. “Operaciones no reales” y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (Parte 2). En: I+D TAX & LEGAL: Novedades Jurídicas y Fiscales (N° 7). 12 – 21 p. <http://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/revista-ID/Documents/Revista-ID-TL-No-7.pdf>. [Visto el 26 de noviembre de 2014].

DELGADO RATTO, C. Crédito fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales. En: VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. 271 – 291 p. [http://www.ipdt.org/editor/docs/10\\_Rev41\\_CDR.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/10_Rev41_CDR.pdf). [Visto el 26 de noviembre de 2014].

ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE. Operaciones no reales: su configuración dentro del procedimiento de fiscalización. En: Tratado empresarial en materia tributaria, 2007. 126 – 133 p. <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/profe/operaciones.pdf>. [Visto el 26 de noviembre de 2014].

GARCIA CAVERO, P. El delito de defraudación tributaria cometido a través de operaciones no reales. En: Gaceta penal & procesal penal: Información especializada para abogados y jueves (N° 19). 145 – 159 p.