

## ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2002-08

**TEMA** : DETERMINAR SI LA DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11º DEL REGLAMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIAZBLES, CUYA INCORPORACIÓN FUE DISPUESTA POR EL ARTÍCULO 1º DEL DECRETO SUPREMO N° 014-99-EF, EXCEDE LOS ALCANCES DE LOS ARTICULOS 18º, 19º, 34º Y 35º DEL NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IGV E ISC, DECRETO LEGISLATIVO N° 821.

**FECHA** : Jueves, 20 de junio de 2002  
**HORA** : 4:30 p.m.  
**LUGAR** : Calle Diez Canseco N° 258 - Miraflores

**ASISTENTES** : Ana María Cogorno P. Mariella Casalino M. Juana Pinto de Aliaga  
Marina Zelaya V. Renée Espinoza B. Silvia León P.  
Rosa Barrantes T. José Manuel Arispe V. Ada Flores T.  
Oswaldo Lozano B. Gabriela Márquez P. Zoraida Olano S.  
María Eugenia Caller F.

**NO ASISTENTES** : Lourdes Chau Q. (vacaciones)  
Alicia Zegarra M. (descanso médico)

### I. Antecedentes:

- Informe inicial y Actas de Reunión de Comisión de Análisis de fechas 18 de abril y 3 de mayo de 2002.
- Correo electrónico de fecha 9 de mayo de 2002, mediante el cual se remite a los vocales el informe aprobado por la Comisión de Análisis a fin que formulen observaciones o manifiesten su conformidad.
- Correos electrónicos de fechas 13 al 16 de mayo de 2002, mediante los cuales las Salas 3, 4 y 5, envían sus observaciones.
- Correo electrónico de fecha 22 de mayo de 2002, mediante el cual se remite a la Comisión de Análisis las observaciones formuladas por las Salas 3, 4 y 5, con el desarrollo elaborado por la Oficina Técnica.
- Acta de Reunión de Comisión de Análisis de fecha 23 de mayo de 2002.
- Memorándum No. 255-2002-EF/41.01 de fecha 24 de mayo de 2002, mediante el cual se remite a los vocales las observaciones incorporadas al informe y se les solicita que formulen observaciones o manifiesten su conformidad.
- Correo electrónico de fecha 29 de mayo de 2002, mediante el cual la Sala 3 formula observaciones al informe.
- Correo electrónico de fecha 3 de junio de 2002, mediante el cual se remite a la Comisión de Análisis las observaciones efectuadas por la Sala 3.
- Acta de Reunión de Comisión de Análisis de fecha 4 junio de 2002.
- Correo electrónico de fecha 5 de junio de 2002, mediante el cual se envía a los vocales el informe final y un archivo que muestra en forma comparativa los cambios introducidos al informe.
- Correos electrónicos de fecha 11 de junio de 2002, mediante los cuales los vocales manifiestan su conformidad con las propuestas del informe final.



- Memorándum No. 300-2002-EF/41.01 de fecha 14 de junio de 2002, mediante el cual la Presidencia convoca a Sesión de Sala Plena para el día 18 de junio de 2002.
- Memorándum No. 303-2002-EF/41.01 de fecha 18 de junio de 2002, mediante el cual la Presidencia da inicio a la Sesión de Sala Plena.
- Votación efectuada por los vocales el día 18 de junio de 2002.
- Correo electrónico de fecha 18 de junio de 2002, mediante el cual la Presidencia remite los resultados de la votación.
- Memorándum No. 310-2002-EF/41.01 de fecha 19 de junio de 2002, mediante el cual la Presidencia convoca a los vocales para la suscripción del Acta de Sala Plena.

## II. Agenda:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, los acuerdos adoptados y sus fundamentos, tal como se detallan en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo las decisiones adoptadas por mayoría las siguientes:

*"Para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y proceder a su devolución, no constituye un requisito previsto en los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la exigencia que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción y comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidos"*

*"Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones correspondan a operaciones reales y que cumplan con todos los requisitos establecidos en los artículos 18º y 19º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado."*

*"Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF."*



**DETERMINAR SI LA DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11º DEL REGLAMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIAZABLES, CUYA INCORPORACIÓN FUÉ DISPUESTA POR EL ARTÍCULO 1º DEL DECRETO SUPREMO No. 014-99-EF, EXCEDE LOS ALCANCES DE LOS ARTICULOS 18º, 19º, 34º Y 35º DEL NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IGV E ISC, DECRETO LEGISLATIVO No. 821.**

TEMA 1: CADENA DE COMERCIALIZACIÓN		TEMA 2: SOLICITANTE / EXPORTADOR – Se presentan dos supuestos.			
		2.A Operaciones reales (cumple con los requisitos exigidos por la Ley del IGV, no se aplica el artículo 44º de la Ley del IGV).		2.B Operaciones no reales. Se aplica el artículo 44º de la Ley del IGV:  Se presentan dos propuestas:	
<p>Para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y proceder a su devolución, no constituye un requisito previsto en los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la exigencia que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción y comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado.”</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.2.2 del informe.</p>		<p>“Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones correspondan a operaciones reales y que cumplan con todos los requisitos establecidos en los artículos 18º y 19º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado.”</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.2.3 del informe.</p>		<p>A. “Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF.”</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.1 del informe.</p>	
SI	NO	SI	NO		
Caller	X		X	X	
Cogorno	X		X	X	
Casalino	X		X	X	
Pinto	X		X	X	
Zelaya	X		X	X	
Espinoza	X		X	X	
León	X		X	X	
Barrantes	X		X	X	
Arispe	X		X	X	
Flores	X		X		X
Lozano	X		X		X
Márquez	X		X		X
Chau	(ausente)		(ausente)	(ausente)	(ausente)
Olaño	X		X		X
Zegarra	(ausente)		(ausente)	(ausente)	(ausente)
Total	13		13	9	4

28/08/2008 08:58 hrs. SJC/S & JES

**III. Disposiciones Finales:**

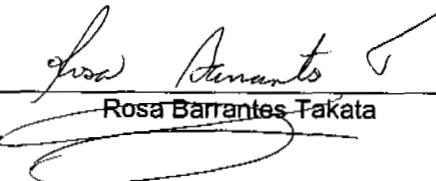
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta, la documentación adjunta que se detalla en el punto I de la presente (Antecedentes).

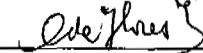
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

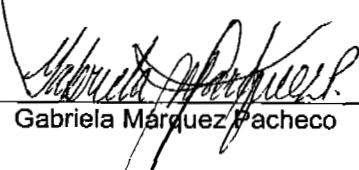
  
Ana María Gogorno Prestinoni

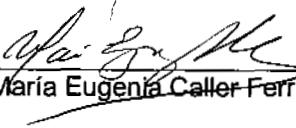
  
Mariella Casalino Mannarelli

  
Renée Espinoza Bassino

  
Rosa Barrantes Takata

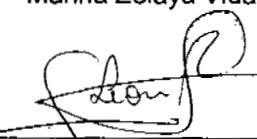
  
Ada Flores Talavera

  
Gabriela Marquez Pacheco

  
Maria Eugenia Caller Ferreyros

  
Juana Pinto de Aliaga

  
Marina Zelaya Vidal

  
Silvia Leon Pinedo

  
José Manuel Arispe Villagarcía

  
Oswaldo Lozano Byrne

  
Zoraida Olano Silva



## INFORME FINAL

TEMA: DETERMINAR SI LA DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11º DEL REGLAMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIAZBLES, CUYA INCORPORACIÓN FUE DISPUESTA POR EL ARTÍCULO 1º DEL DECRETO SUPREMO No. 014-99-EF, EXCEDE LOS ALCANCES DE LOS ARTICULOS 18º, 19º, 34º Y 35º DEL NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IGV E ISC, DECRETO LEGISLATIVO No. 821.

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

#### 1.1 BREVE EXPLICACIÓN DE LOS ALCANCES DEL D.S. 014-99-EF

El Decreto Supremo No. 014-99-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 2 de febrero de 1999, contiene cuatro artículos y una disposición transitoria que regulan lo siguiente:

(i) **ARTÍCULO 1º DEL D.S. No. 014-99-EF:**

En el artículo 1º se dispone la incorporación de un último párrafo al artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF (en adelante Reglamento de NCN), cuyo texto es como sigue:

"Si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en seis meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución. De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado".

Nótese, que el **artículo 11º** antes referido, en su **primer párrafo** fija en 5 días hábiles el plazo en que la SUNAT deberá resolver las solicitudes de devolución y, en su **segundo párrafo**, dispone que la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial y extender en 15 días hábiles adicionales el plazo para resolver, cuando el solicitante realice esporádicamente operaciones de exportación, tenga deudas exigibles o hubiere presentado información inconsistente, entre otros casos.

En tal sentido, el **último párrafo** al artículo 11º, que equivale a un tercer párrafo y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, regula dos supuestos, referidos tanto al solicitante como a cualquier eslabón o empresa de la cadena de comercialización, esto es, que exista indicios de evasión o se haya abierto instrucción, y en tales casos dispone lo siguiente:



1. La extensión en seis (6) meses del plazo para resolver las solicitudes de devolución.
2. La denegatoria de la devolución solicitada hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado.

(ii) **ARTÍCULO 2º DEL D.S. No. 014-99-EF:**

En el artículo 2º se dispone la incorporación de un último párrafo al artículo 13º del Reglamento de NCN, cuyo texto es como sigue:

“La SUNAT podrá requerir al solicitante la extensión hasta por doce (12) meses del plazo de vigencia de las garantías a que se refiere el presente artículo, siempre que se presente alguno de los supuestos previstos en el último párrafo del artículo 11º.”

**Lo novedoso de este dispositivo**, es que de presentarse los supuestos previstos en el artículo 11º del Reglamento de NCN – indicios de evasión o abierto instrucción al solicitante o cualquier eslabón o empresa de la cadena de comercialización-, la SUNAT podría requerir se **extienda a 12 meses el plazo de vigencia de las garantías**. Inicialmente el plazo es de 30 días calendario contado a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución, tal como se dispone en los artículos 12º y 13º del Reglamento de NCN.

Recuérdese, que la garantía del monto cuya devolución se solicita es la que permite que la SUNAT entregue las Notas de Crédito Negociables dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentada la solicitud de devolución, tal como lo dispone el artículo 12º del Reglamento de NCN:

(iii) **ARTÍCULO 3º DEL D.S. No. 014-99-EF:**

En el artículo 3º se dispone la incorporación de un segundo párrafo al artículo 15º del Reglamento de NCN, cuyo texto es como sigue:

“Asimismo, podrá ejecutar dichas garantías cuando:

- el solicitante no cumpla con extender el plazo de las mismas conforme a lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 13º;
- se compruebe alguno de los hechos referidos en el último párrafo del Artículo 11º”.

La ejecución de las garantías estaba contemplada inicialmente en el primer párrafo del artículo 15º de Reglamento de NCN, siendo el único supuesto que el monto de las Notas de Crédito Negociables entregadas o el cheque –con que se rediman las NCN-, supere el monto determinado en la resolución que resuelva la solicitud de devolución. Es decir, el monto de las Notas supere el monto del saldo cuya devolución se declare procedente.

La inclusión del segundo párrafo al artículo 15º antes referido y que ha sido dispuesta por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, extiende los supuestos de ejecución de garantía a dos casos adicionales: (i) a la comprobación de indicios de evasión o la apertura de instrucción, al solicitante o cualquier eslabón o empresa de la cadena de comercialización o, (ii) cuando se presente el primer caso, y el solicitante no cumpla con extender a 12 meses el plazo de la garantía.



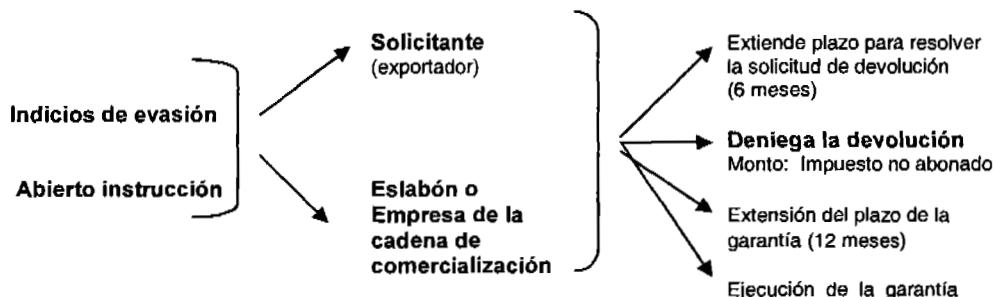
(iv) **ARTÍCULO 4º - UNICA DISPOSICIÓN TRANSITORIA DEL D.S. No. 014-99-EF:**

El artículo 4º regula la vigencia del Decreto, disponiendo que entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación. Este aspecto, no merece mayor comentario.

La Única Disposición Transitoria del Decreto, señala que "Lo dispuesto en el presente Decreto Supremo será de aplicación a todas las solicitudes de devolución en trámite, incluso a aquellas respecto de las cuales la SUNAT practique una fiscalización posterior, siempre que el plazo de las garantías aún no haya vencido."

La aplicación de esta Disposición dependerá de la posición que se adopte respecto del alcance de los demás artículos que contiene el Decreto Supremo No. 014-99-EF.

En resumen, los aspectos regulados por el Decreto Supremo No. 014-99-EF se presentan como sigue:



## 1.2 TEMA QUE SE SOMETE A SALA PLENA

De los diversos aspectos que regula el Decreto Supremo No. 014-99-EF tal como se ha descrito en el punto anterior, se somete a consideración de la Sala Plena "Determinar si la denegatoria de la devolución del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, cuya incorporación fue dispuesta por el artículo 1º del Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de la Ley del IGV".

Ello se sustenta en lo siguiente:

- (i) El último párrafo del artículo 11º antes citado regula dos supuestos que sustentan la denegatoria de la devolución del saldo a favor del exportador. El primero referido a situaciones de hecho atribuibles al solicitante (exportador), y el segundo a situaciones de hecho atribuibles a cualquier eslabón o empresa de la cadena de comercialización del bien materia de exportación.



Ello se puede observar de la transcripción del artículo 11°, tal como sigue:

1er. supuesto:

"Si se detectase índicos de **evasión tributaria** por parte del **solicitante**, .... o si se hubiera **abierto instrucción por delito tributario al solicitante** ..... De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT **denegará la devolución solicitada**, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado".

2do. supuesto:

"Si se detectase indicios de **evasión tributaria** ..... en cualquier **eslabón de la cadena de comercialización** del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera **abierto instrucción por delito tributario** ..... a cualquiera de las **empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización**, ..... De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT **denegará la devolución solicitada**, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado".

- (ii) La denegatoria de la devolución que se regula en el Decreto Supremo No. 014-99-EF, es un aspecto que se **vincula directamente con el derecho a la devolución** del saldo a favor del exportador que se encuentra regulado en el artículo 34° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo No. 821 (en adelante la Ley del IGV).

Tal vinculación determina la necesidad de evaluar si los supuestos de hecho previstos en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, que habilitan a la SUNAT a denegar la devolución, exceden los alcances de la Ley del IGV.

- (iii) La evaluación que se efectúe respecto de la legalidad o, de ser el caso, la inaplicabilidad del último párrafo del artículo 11° antes referido, determinará a su vez la validez de la ejecución de la garantía que se sustenta en la sola comprobación de los hechos previstos en dicho párrafo.

Ello también incidirá en la aplicación de la Única Disposición Transitoria, respecto de los expedientes que hubieran estado en trámite durante la aplicación del Decreto Supremo No. 014-99-EF, y que estén pendientes de solución ante el Tribunal Fiscal.

Nótese, que en el presente informe no se analizan los alcances del Decreto Supremo No. 014-99-EF en cuanto dispone la extensión en 12 meses del plazo para resolver y del plazo de vigencia de las garantías, así como su ejecución en caso no se cumpla con extender las garantías a 12 meses, aspectos que conforme a la modificación dispuesta por el Decreto Supremo No. 014-99-EF antes referido, se ha incorporado en los artículos 11°, 13° y 15° del Reglamento de NCN.



Sobre éste último aspecto, es de resaltar lo siguiente:

- El artículo 39º del Código Tributario que regula la devolución de tributos administrados por la SUNAT, dispone que *la devolución mediante cheques, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo* refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.
- La norma reglamentaria de la Ley del IGV aprobada por Decreto Supremo No. 136-96-EF (en adelante el Reglamento de la Ley del IGV), en su artículo 9, numeral 3, dispone que "*La devolución del saldo a favor por exportación se realizará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables*".

## 2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Con la finalidad de facilitar el análisis del tema que se presenta, se adjunta la transcripción de los dispositivos de la Ley del IGV y su norma reglamentaria, tal como se detalla a continuación:

- Anexo I: Saldo a favor del Exportador.
- Anexo II: Crédito Fiscal
- Anexo III: Ajustes al Impuesto Bruto y Crédito Fiscal
- Anexo IV: Operación no real (Art. 44º de la Ley de IGV )
- Anexo V: Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por D.S. No. 126-94-EF, con las modificaciones dispuestas por Decreto Supremo No. 014-99-EF.

## 3. DESARROLLO DEL TEMA PROPUESTO

Para efecto de elaborar y sustentar la propuesta, estimamos pertinente efectuar previamente el siguiente análisis:

### 3.1 Saldo a favor del exportador – Regulación jurídica

- 3.1.1 Derecho al Saldo a favor
- 3.1.2 Devolución del Saldo a favor

### 3.2 Denegatoria de la devolución prevista en el D.S. No. 014-99-EF

- 3.2.1 Precisión de términos: indicios de evasión / abrir instrucción
- 3.2.2 Denegatoria de la devolución del saldo a favor por comprobarse indicios de evasión o abrirse instrucción a cualquier eslabón o empresa de la cadena de comercialización.
- 3.2.3 Denegatoria de la devolución del saldo a favor por comprobarse indicios de evasión o abrirse instrucción al solicitante (exportador)



### **3.1 SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR – REGULACIÓN JURÍDICA**

La imposición en el país de destino, en el caso de transacciones internacionales, se materializa mediante el reembolso del impuesto que grava la producción en el momento de la exportación y el no gravamen a los bienes y/o servicios exportados, conjuntamente con una imposición niveladora en el momento de la importación.

Cosciani, Cesare<sup>1</sup> señala al respecto que “La exención impositiva de los productos exportados y el reembolso del pagado anteriormente, permite el restablecimiento de una sana competencia, colocando los productos exportados en un pie de igualdad con los productos obtenidos en el mercado de destino; permitiendo mantener los mercados exteriores, que de otra manera se perderían por la presencia de productos procedentes de otros países con menor carga impositiva en los costos de producción, o en los cuales tales impuestos se perciban después de terminada la etapa industrial, es decir, con posterioridad al momento en que el producto queda listo para la exportación.”.

Agrega dicho autor, que “así como se justifica el reembolso de los impuestos indirectos para los productos exportados, de la misma manera, invirtiendo el razonamiento, se explica el derecho compensatorio a la importación de productos extranjeros: vale decir, aplicación de un derecho a las importaciones, igual a los impuestos que los productos hubieran pagado en el mercado interno si el empresario los hubiera obtenido en éste. Sólo mediante el pago de un derecho compensatorio, los productos extranjeros que se vendan en el mercado nacional sin haber satisfecho el impuesto en el país de origen o que pagaron un impuesto menor, estarán colocados en igualdad de condiciones con los productos nacionales gravados con tales impuestos”.

Los mecanismos antes descritos, se utilizan para evitar distorsiones en las transacciones internacionales, cuando los Estados tienen tasas diferentes o no tienen el mismo impuesto.

En nuestro país, en la legislación del Impuesto General a las Ventas se recoge el principio de imposición en el país de destino, pues tal como desarrollaremos en detalle, la exportación de bienes y de algunos servicios expresamente señalados en la ley constituyen operaciones inafectas al IGV, gozando el exportador de un régimen de recuperación del impuesto que le ha sido trasladado en sus adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación, lo que se denomina “saldo a favor”.

#### **3.1.1 DERECHO AL SALDO A FAVOR – LEY DEL IGV**

El artículo 33º de la Ley del IGV, en su primer párrafo, dispone que “la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están sujetos al Impuesto General a las Ventas”.

De otro lado, el artículo 34º de dicha Ley reconoce el derecho a un saldo a favor del exportador al disponer lo siguiente:



<sup>1</sup> COSCIANI, César. “El Impuesto al Valor Agregado”. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1969, pags. 182-183.

**"El monto del Impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el Reglamento. A fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII".**

El Reglamento de la Ley del IGV, en su artículo 9º numeral 2, primer párrafo, señala que "se consideran bienes, servicios y contratos de construcción, que dan derecho al saldo a favor del exportador, aquellos que cumplan con los requisitos establecidos en los Capítulos VI y VII del Decreto y en este Reglamento"

De la lectura de los dispositivos antes citados, se desprenden dos premisas:

- (i) El saldo a favor corresponde al monto del Impuesto consignado en los comprobantes de pago que sustenten las adquisiciones.
- (ii) El saldo a favor será determinado conforme a las disposiciones que regulan el crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de la Ley del IGV.

Si revisamos los Capítulos VI y VII de la Ley del IGV, podemos apreciar que las normas que se encuentran contenidas en los mismos y que serían aplicables para la determinación del saldo a favor, conjuntamente con sus respectivas normas reglamentarias, son las siguientes:

#### • Capítulo VI: DEL CRÉDITO FISCAL

##### - Ley del IGV -Artículo 18º: Requisitos sustanciales

Este artículo, en su primer párrafo, señala que "El crédito fiscal está constituida por el **Impuesto General a las ventas consignado separadamente en el comprobante de pago**, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados".

La diferencia entre este párrafo y el artículo 34º de la Ley del IGV antes citado, radica en la precisión que se efectúa respecto del crédito fiscal correspondiente a la importación de bienes o su equivalente en servicios, que es la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en el sentido que sólo dará derecho a crédito fiscal el "impuesto pagado"; lo que no está contenido en la norma que regula el saldo a favor.

Podría interpretarse que tal diferencia carece de relevancia, toda vez que el propio artículo 34º nos remite al Capítulo VI de la Ley del IGV, en el cual se ubica el artículo 18º. De tenerse una interpretación distinta, es de resaltar que éste aspecto no se está sometiendo a Sala Plena.



Efectuada tal salvedad, es de resaltar que el artículo 18º materia de comentario, en su segundo párrafo, dispone que sólo otorgan derecho a crédito fiscal, las adquisiciones que estén permitidas como gasto o costo, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto. La norma reglamentaria respectiva, se encuentra en el artículo 6, numeral 1 del Reglamento de la Ley del IGV.

#### **Ley del IGV -Artículo 19º: Requisitos formales**

Este dispositivo establece los requisitos formales que se deben observar para ejercer el derecho al crédito fiscal, tales como, que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago, que éste se haya emitido de conformidad con las disposiciones sobre la materia, entre otros. Asimismo, dispone que **no dará derecho a crédito fiscal**, el impuesto consignado en **comprobantes de pago fidedignos o falsos**, ni aquellos otorgados por personas que no resulten ser contribuyentes del impuesto o cuya inclusión en algún régimen no los habilite para ello.

La norma reglamentaria se encuentra en el artículo 6º, numerales 2 , 7 y 9, del Reglamento de la Ley del IGV.

Nótese, que en el punto 2.2., inciso a), del numeral 2 antes citado, se señala que un **comprobante de pago es falso, cuando se utiliza para acreditar o respaldar una operación inexistente**. Este supuesto, también se encuentra regulado en el artículo 44º de la Ley del IGV, dispositivo según el cual, quien recibe un comprobante de pago que no corresponda a una obligación real, no tendrá derecho al crédito fiscal.

#### **Ley del IGV -Artículo 20º: Impuesto que grava retiro no genera crédito fiscal**

Este dispositivo señala que el Impuesto que grava el retiro de bienes, en ningún caso podrá ser deducido como crédito fiscal, ni podrá ser considerado como costo o gasto por el adquirente.

#### **Ley del IGV -Artículo 21º: Servicios prestados por no domiciliados y servicios de suministro de energía eléctrica, agua, telefónicos, télex y telegráficos.**

Según este dispositivo, en el caso de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal sólo podrá aplicarse cuando el Impuesto correspondiente haya sido pagado. Tratándose de los otros servicios antes señalados, cuando venza el plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago, lo que ocurra primero.

La norma reglamentaria se encuentra en el artículo 6º, numerales 3, 4, 5 y 11, del Reglamento de la Ley del IGV.

- **Ley del IGV -Artículo 22º: Reintegro del crédito fiscal**

En este dispositivo se regula el reintegro del crédito fiscal, en caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, así como en el caso de desaparición, destrucción o pérdida de bienes.

- **Ley del IGV -Artículo 23º: Operaciones gravadas y no gravadas**

Esta norma remite al Reglamento de la Ley del IGV, para efecto de la determinación del crédito fiscal cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas.

La norma reglamentaria se encuentra en el artículo 6º, numeral 6, del Reglamento de la Ley del IGV.

- **Ley del IGV -Artículo 24: Fideicomiso de titulización, reorganización y liquidación de empresas.**

Este dispositivo regula el crédito fiscal, en los tres casos antes referidos. La norma reglamentaria se encuentra en el artículo 6º, numerales 12 y 14, del Reglamento de la Ley del IGV.

- **Ley del IGV -Artículo 25º: Crédito fiscal mayor al impuesto bruto**

Este dispositivo señala que el saldo a favor está constituida por el crédito fiscal que, en un mes determinado, sea mayor que el monto del impuesto bruto y, dispone la aplicación de dicho saldo como crédito fiscal en los meses siguientes.

- **Capítulo VII: DE LOS AJUSTES AL IMPUESTO BRUTO Y AL CREDITO FISCAL**

- **Ley del IGV -Artículo 26º: Deducciones del Impuesto Bruto**

En este dispositivo se detallan los casos en que procede la deducción del impuesto bruto (descuentos, anulación de ventas o servicios, error en el monto del impuesto). La norma reglamentaria se encuentra en el artículo 7º, numerales 1 y 3, del Reglamento de la Ley del IGV.

- **Ley del IGV -Artículo 27º: Deducciones del crédito fiscal**

En este dispositivo se detallan los casos en que procede la deducción del crédito fiscal (descuentos, devolución de bienes o retribución del servicio no realizado, exceso del impuesto bruto). La norma reglamentaria se encuentra en el artículo 7º, numerales 1, 2 y 4, del Reglamento de la Ley del IGV.



### **Ley del IGV -Artículo 28º: Ajustes por retiro de bienes**

Finalmente, en el caso de bonificaciones u otra forma de retiro de bienes, esta norma remite al reglamento para efecto de los ajustes al crédito fiscal.

#### **3.1.2 DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR**

La Ley del IGV, en su artículo 35º regula la aplicación del saldo a favor del exportador, dispositivo según el cual se deberá observar lo siguiente:

- (i) El saldo a favor se deducirá del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto,
- (ii) De no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.
- (iii) Si no tuviera impuesto que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o éste fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente.

Seguidamente, dicho dispositivo establece que “**En caso no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución**, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente”.

La norma reglamentaria pertinente es el artículo 9 numeral 3, segundo párrafo, del Reglamento de la Ley del IGV, el cual dispone que “La devolución del saldo a favor por exportación se realizará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables”.

Esta última norma reglamentaria es la que se cita en el considerando del Decreto Supremo No. 014-99-EF, dispositivo que, entre otras modificaciones, incorpora un último párrafo al artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, a fin de regular dos supuestos que sustentan la denegatoria de la devolución del saldo a favor.

#### **3.2 DENGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11º DEL REGALMENTO DE NOTAS DE CREDITO NEGOCIAZBLES, CUYA INCORPORACIÓN FUE DISPUESTA POR EL DECRETO SUPREMO No. 014-99-EF.**

Tal como se explica en el punto 1.2 del presente, el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, ha previsto que se deniegue la devolución del saldo a favor del exportador en caso se comprueben los siguientes hechos:

- (i) **Indicios de evasión tributaria**, por parte del solicitante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o
- (ii) **Abierto instrucción por delito tributario** al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización.



Para efecto de facilitar el desarrollo del tema, procederemos a precisar los conceptos de "indicios de evasión tributaria" y "abrir instrucción por delito tributario", y luego analizaremos si se encuentra arreglado a ley que mediante un Decreto Supremo se disponga la denegatoria de la devolución cuando la evasión tributaria o la apertura de instrucción por delito sea atribuible, en primer lugar, a cualquier eslabón o empresa de la cadena de comercialización, y en segundo lugar, al solicitante.

### 3.2.1 PRECISIÓN DE TÉRMINOS: INDICIOS DE EVASIÓN / ABRIR INSTRUCCIÓN POR DELITO TRIBUTARIO

#### INDICIOS DE EVASIÓN

Los "indicios" en cuanto a medio de prueba, tal como se señala en la Enciclopedia Jurídica Omeba, abarcan un ámbito extremadamente amplio y mal definido, pues *"consiste en recoger e interpretar todos los hechos y circunstancias que puedan conducir al descubrimiento de la verdad, cuando esta se desconoce, o a demostrarla, por parte de quien la conoce, a quien la ignora"*.<sup>2</sup>

Respecto del término "evasión", Daniel Urquiza Magia señala que etimológicamente la palabra evadir proviene del latín "evadere", que significa "sustraerse, irse o marcharse de algo donde no está incluido". Así en Derecho Tributario "evadir" significa sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda". Agrega dicho autor, que existen diferentes definiciones sobre la evasión tributaria, y ellas concuerdan en que son acciones ilegales tendentes a procurar ingresos menores al fisco, lo cual daña a toda la colectividad impidiendo al Estado la realización de diversas prestaciones.<sup>3</sup>

Lo expuesto, se corrobora si tenemos en cuenta las siguientes definiciones:

- Para Alejandro Dumay, la "evasión tributaria es la acción dirigida a eludir el pago de impuestos. Se le puede definir como el fenómeno en virtud del cual se elude el pago de los tributos sin satisfacer el impuesto y sustrayendo al fisco la entrada correspondiente".<sup>4</sup>
- Según Villegas, evasión es "toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales".<sup>5</sup>
- Lino Castillo indica que evasión es "cuando establecida la relación jurídico-tributaria a cargo de una persona determinada, éste trata de sustraerse al cumplimiento de su obligación de pagar el tributo o de reducir ilegalmente dicho cargo".<sup>6</sup>

<sup>2</sup> ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Driskill S.A.. Buenos Aires. 1996. Tomo XI. pág. 341.

<sup>3</sup> URQUIZO MAGGIA, DANIEL. "La Evasión Tributaria". Concytec. Lima. 1990. Pág. 67.pág. 67.

<sup>4</sup> DUMAY, ALEJANDRO. "El Delito Tributario". Editorial Samver. Concepción.Chile.1982. pág. 8.

<sup>5</sup> VILLEGRAS, HECTOR. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1972. pág. 382.

<sup>6</sup> LINO CASTILLO. "Evasión Fiscal Legítima". En Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario . Lima. Julio de 1970. pág. 5.

- Según Armando Giorgetti, la evasión se define como "Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago de un tributo previsto por la ley fiscal".<sup>7</sup>

Finalmente, es de resaltar que no toda evasión implica un fraude fiscal. Al respecto, Giuliani Fonrouge al definir la evasión como "todo acto u omisión que, violando las disposiciones legales produce la eliminación o disminución de la carga fiscal", precisa que por ello no debe confundirse la defraudación fiscal con la evasión fiscal ya que la segunda tiene alcances más amplios".<sup>8</sup>

De otro lado, Villegas señala que la **evasión es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho** que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, **con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva**. Así no deben confundirse los conceptos de "evasión fiscal" y "fraude fiscal", indicando el referido autor, que la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos.<sup>9</sup>

#### **ABRIR INSTRUCCIÓN POR DELITO TRIBUTARIO**

De acuerdo a los artículos 75º, 77º y 78º del Código de Procedimientos Penales, modificados por la Ley N° 24388, y, por el Decreto Legislativo N° 52, Ley Orgánica del Ministerio Público, la instrucción puede iniciarse de oficio (a iniciativa del juez penal) o por denuncia del Ministerio Público, cuando la acción penal es pública (tratándose de delitos perseguitables de oficio); o del agraviado o sus parientes, cuando la acción penal es privada (delitos perseguitables sólo por denuncia de parte).

Según el artículo 77º del Código de Procedimientos Penales, una vez que el juez penal recibe la denuncia, sólo **abrirá instrucción** si considera que el hecho denunciado constituye delito, que la acción penal no haya prescrito y que se ha individualizado a su presunto autor; debiendo pronunciarse sobre si abre instrucción o no dentro del plazo de 15 días de recibida la denuncia. Si el juez penal considera que no procede la acción, expedirá un auto de "**NO HA LUGAR**"; y, si estima que falta algún requisito de procedibilidad expresamente señalado por Ley, devolverá la denuncia. Ambas resoluciones son apelables.

Como es de verse, la denuncia la puede formular el fiscal, pero la instrucción sólo la abre el juez. Durante el tiempo que medie entre la interposición de la denuncia y hasta que el juez abra instrucción, el imputado se denominará "**el denunciado**". Sólo a partir del auto de apertura de instrucción, "**el denunciado**" pasará a denominarse "**el acusado**". En este orden de ideas, cabe observar que ni la Ley Penal Tributaria ni la Ley de los Delitos Aduaneros contemplan excepción alguna en cuanto a la apertura de instrucción, por lo que son de aplicación las normas antes citadas.



<sup>7</sup> GIORGETTI, ARMANDO. "La Evasión Tributaria". Editorial Depalma. Buenos Aires. 1967. pág. 107.

<sup>8</sup> GUILIANI FONROUGE, CARLOS. "Derecho Financiero". Ediciones Depalma. Buenos Aires. Tomo II. pág. 592.

<sup>9</sup> VILLEGAS, HÉCTOR . Ob.cit. pág. 389.

**3.2.2 DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR POR COMPROBARSE INDICIOS DE EVASIÓN O ABRIRSE INSTRUCCIÓN A CUALQUIER ESLABÓN O EMPRESA DE LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN.**

En lo que respecta a la cadena de comercialización del bien materia de exportación, en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN que es materia de análisis, se dispone lo siguiente:

"Si se detectase indicios de **evasión tributaria** ..... en cualquier **eslabón de la cadena de comercialización** del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera **abierto instrucción por delito tributario** ..... a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida **cadena de comercialización**, ..... De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT **denegará la devolución solicitada**, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado".

Para efecto de determinar si la denegatoria de la devolución dispuesta por el párrafo antes citado excede los alcances de la Ley del IGV, cabe efectuar el siguiente análisis:

1. Por disposición expresa del artículo 34º de la Ley del IGV, el monto del Impuesto consignado en las adquisiciones que efectúe el exportador, es el que dará derecho al saldo a favor.

Dicha norma no condiciona el derecho al saldo a favor, a que sujetos distintos al exportador y que hubieren intervenido en la cadena de comercialización, no incurran en indicios de evasión o que no se les abra instrucción por delito tributario.

2. La remisión que el artículo 34º de la Ley del IGV efectúa respecto de las disposiciones del crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII, es para efecto de establecer dicho saldo.

Las disposiciones del crédito fiscal contenidas en los Capítulos antes referidos, tampoco condicionan el derecho al crédito fiscal a la conducta de sujetos distintos al adquirente, en el sentido que se pierda el derecho al crédito si cualesquiera de los sujetos que intervienen en el ciclo de producción y distribución de bienes, incurren en indicios de evasión tributaria o se le abre instrucción por delito tributario.

En efecto, el artículo 18º exige el cumplimiento de requisitos sustantivos de cargo del propio adquirente, en cuanto dispone que las adquisiciones sólo otorgarán derecho al crédito fiscal, si son permitidas como gasto o costo de la empresa y si se destinan a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

El artículo 19º de la Ley del IGV, por su parte, si bien exige el cumplimiento de requisitos formales que, entre otros, están referidos a los comprobantes de pago que emite el transferente, éstos son comprobables por parte del adquirente, con excepción de que se trate de un comprobante que hubiere sido otorgado por personas que no resulten ser contribuyentes del Impuesto o cuya inclusión en algún régimen no los habilite para ello, supuestos en que no se tiene derecho al crédito fiscal, tal como expresamente lo señala el citado artículo 19º de la Ley del IGV.



3. De las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidas, debe notarse que el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, incorporado por el artículo 1º del Decreto Supremo No. 014-99-EF, al desconocer la devolución del saldo a favor del exportador en caso de indicios de **evasión tributaria** en cualquier **eslabón de la cadena de comercialización** del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera **abierto instrucción por delito tributario** a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida **cadena de comercialización**, está regulando casos no contemplados en dicha Ley para desconocer el crédito fiscal y por ende el saldo a favor del exportador, **en tanto se sustenta en la conducta de sujetos distintos al exportador**.

En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º antes citado, excede los alcances de los artículos 18º, 19º y 34º de la Ley del IGV.

4. Respecto a lo antes señalado, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos en el sentido que la validez del crédito fiscal no se condiciona a situaciones de hecho atribuibles al emisor del comprobante de pago, tales como:

- **RTF No. 86-5-98 (10.02.98)**

"De los artículos 18º y 19º citados (*la Ley del IGV aprobada por Decreto Legislativo No. 775*) no se infiere que la recurrente debía, en su calidad de adquirente, verificar la conformidad de los registros de las facturas de Cadex S.A. y Joyas Molicentro S.A., ni que el uso del crédito fiscal estuviese supeditado a que dichos proveedores cumplieran con exhibir tal documentación ante la Administración, por lo que mal puede ésta, basándose en este único hecho, desconocer crédito fiscal por el incumplimiento de aquellos proveedores".

- **RTF No. 252-4-97 (20.02.97)**

"La existencia de un mismo representante legal para dos empresas, hecho que ha sido considerado por la Administración como prueba de vinculación económica entre las mismas y causal para desconocer el crédito fiscal, carece de sustento legal .... no existía regulación legal específica que estableciera criterios para calificar la **vinculación económica entre sujetos, ni ésta constituía causal para desconocer el crédito fiscal**. (...) La legislación del IGV vigente en ese entonces (*Decreto Ley No. 25748*), tampoco estableció el requisito de tener **licencia de funcionamiento para efectos de considerar como válida la emisión de un comprobante de pago**, ni para que el adquirente pueda hacer uso del crédito fiscal correspondiente, por tanto, ésta tampoco constituye causal para reparar el crédito fiscal".

- **RTF No. 359-2-96 (06.11.96)**

"Respecto de la inexistencia del proveedor, determinada en la instancia de reclamación mediante los requerimientos de cruce de información respectivo, cabe señalar que los dispositivos legales antes citados **no condicionan el derecho al crédito fiscal al hecho que el emisor de la factura haya cumplido con sus obligaciones tributarias**, es decir, que el débito que originó el referido crédito haya sido empozado al fisco y, más aún, no existe ningún dispositivo que obligue a la recurrente a verificar si



su proveedor ha cumplido con registrar la factura que se le hubiere emitido y, en su caso, con el pago del impuesto respectivo, criterio establecido mediante Resolución 129-2-96".

• **RTF No. 649-2-00 (16.08.00)**

"Respecto al reparo al crédito fiscal ..., cabe señalar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, ni su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, así como tampoco el Reglamento de Comprobantes de Pago vigente en ese momento, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 035-95/SUNAT, restringen el uso del crédito fiscal a que el vendedor sea ubicado al efectuarse la verificación y cruce de información, por lo que **el hecho que el proveedor no sea habido no es atribuible al comprador y no da lugar a la pérdida del derecho al crédito fiscal**, criterio que ha sido recogido de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 2071-4-96, 32-4-97 y 256-3-99".

• **RTF No. 1154-3-00 (17.11.00)**

"Actuaciones como las que una determinada factura haya sido dada de baja o que la empresa que la emitió iniciara sus actividades en un período distinto al que se consigna en dicho comprobante, escapan al conocimiento del comprador o usuario que solicita la emisión de un comprobante de pago, habida cuenta que éste compra y actúa de buena fe. (...) La responsabilidad de verificar que los comprobantes de pago cumplan con los requisitos exigidos por ley o que estos comprobantes adolezcan de alguna causal que los inhabilite, corresponde a quien los manda imprimir y emite posteriormente; esta afirmación tiene su correlato en el hecho que no existe ley ni norma alguna que obligue al comprador a verificar que la factura cumpla todos los requisitos de ley, por tanto, carece de sustento desconocer el crédito fiscal a favor del recurrente".

• **RTF No. 957-1-99 (26.11.99)**

"No se puede imputar al adquirente una responsabilidad que no se encuentra establecida en la norma aplicable, más aún si se tiene en cuenta que no tenía forma de comprobar si el crédito fiscal transferido era verdadero o procedente al no tener acceso a los libros y registros contables del cedente, criterio que ha sido establecido por este Tribunal a través de las Resoluciones N°s 045-1-96, 1378-5-96 y 669-5-97, por lo que procede revocar la apelada en ese sentido".

En conclusión, para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y por ende su posterior devolución, no constituye un requisito previsto en la Ley del IGV, específicamente en el artículo 34º que regula el derecho al saldo a favor y en los artículos 18º y 19º que establecen los requisitos para tener derecho al crédito fiscal y que resultan de aplicación al exportador, la exigencia de que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos de la Ley del IGV antes referidos.



### **3.2.3 DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR POR COMPROBARSE INDICIOS DE EVASIÓN O ABRIRSE INSTRUCCIÓN AL SOLICITANTE (EXPORTADOR)**

El exportador es a quien la Ley del IGV, en sus artículos 34° y 35°, le reconoce el derecho al saldo a favor del exportador y a solicitar la devolución del mismo. Por ello, cuando el Reglamento de NCN utiliza el término solicitante, debemos entender que se refiere al exportador.

Efectuada tal precisión, cabe citar nuevamente la parte pertinente del último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN, que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, que dispone lo siguiente:

**"Si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, .... o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante ..... De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado".**

Para efecto de determinar si la denegatoria de la devolución dispuesta por el párrafo antes citado reglamenta o excede los alcances de la Ley del IGV, cabe efectuar el siguiente análisis:

1. La Ley del IGV, en su artículo 34° que regula el derecho al saldo a favor y en sus artículos 18° y 19° que establecen los requisitos para tener derecho al crédito fiscal y que resultan de aplicación al exportador, **se limita a exigir el cumplimiento de requisitos sustanciales y formales respecto de las adquisiciones que realiza el exportador.**

En efecto, el artículo 18° exige el cumplimiento de requisitos sustanciales referidos a las adquisiciones del exportador, y el artículo 19° el cumplimiento de requisitos formales referidos al comprobante de pago que respalda la adquisición del exportador, lo que incluye la exigencia de que dicho comprobante no sea falso – lo que significa, entre otros supuestos, que corresponda a una operación real, conforme lo dispone el numeral 2.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV. Este último, concuerda con lo previsto en el artículo 44° de la Ley del IGV, dispositivo que niega el derecho al crédito fiscal en el caso de comprobantes de pago que no correspondan a una operación real.

2. La norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN y que es materia del presente análisis, permite a la SUNAT denegar la devolución del saldo a favor, siempre que: (i) compruebe indicios de evasión o se le abra instrucción por delito tributario al solicitante (exportador) y (ii) hasta por el monto cuyo abono al fisco no haya sido debidamente acreditado.

El primer requisito está referido al solicitante, mientras que el segundo corresponde al cumplimiento del pago del IGV de cargo de sujetos distintos al exportador, tal como pasaremos a explicar.

- 2.1 Comprobación de indicios de evasión o que se le abra instrucción por delito tributario al solicitante (exportador).



Los exportadores que cumplan con todos los requisitos exigidos en los artículos 18º y 19º de la Ley del IGV, tal como lo dispone el artículo 34º de la misma, tienen derecho al saldo a favor y, ello implica que, sus adquisiciones corresponden a operaciones reales, tal como se explicó en el punto 1. del presente acápite.

En tales casos, el delito tributario o la conducta evasiva que la SUNAT le tendría que atribuir al exportador para denegar la devolución de su saldo a favor al amparo de lo establecido en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, tendría que estar referido a conductas contrarias a derecho que sean distintas al incumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 18º y 19º antes referidos.

Siendo ello así, la denegatoria del saldo a favor de tales exportadores al amparo de lo establecido en el último párrafo del artículo 11º materia de análisis, excedería los alcances de la Ley del IGV.

De otro lado, cabe señalar que si el delito o el indicio de evasión que se atribuye al exportador estuviera referido a sus adquisiciones, podríamos estar frente al caso de operaciones no reales en que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 44º de la Ley del IGV, aspecto este último que desarrollaremos más adelante, en el punto 3. del presente acápite.

## **2.2 Abono al fisco del monto del saldo a favor cuya devolución se solicita**

La exportación no es una operación afecta con el IGV, tal como lo dispone expresamente el artículo 33º de la Ley del IGV. La obligación de abonar el Impuesto al fisco corresponde al proveedor del exportador, así como a todos aquellos que han intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación, por cuanto han realizado los supuestos de hecho previstos en la Ley del IGV como operaciones gravadas y, por tanto, son los sujetos del Impuesto –incidido jurídico del tributo- que tienen a su cargo la obligación de abonar al fisco el monto del tributo generado.<sup>10</sup>

Los exportadores son incididos económicamente con el impuesto al haber soportado su traslado en sus adquisiciones. Por ello y a fin de evitar efectos acumulativos del impuesto y conforme al principio de imposición en el país de destino la legislación del impuesto prevé su recuperación, reconociéndole al exportador el derecho a solicitar su devolución.



<sup>10</sup> El IGV en nuestra legislación adopta la técnica del valor agregado. Como bien señala Humberto Diez, el IVA es un gravamen indirecto al consumo que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa deducir como crédito el impuesto que grava la fase anterior, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de producción y de comercialización del bien o del servicio. El gravamen incide una sola vez en el precio final de los bienes y servicios al alcanzar el valor agregado de cada fase del ciclo económico, ya que la suma de valores añadidos por cada etapa corresponde al precio total del bien o servicio abonado por el consumidor. (DIEZ, Humberto P. "Impuesto al Valor Agregado". ERREPAR, pág. 563. Citado por LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "El Aspecto Espacial en las Hipótesis de Afectación del Impuesto General a las Ventas". Primer Congreso Institucional. El Sistema Tributario Peruano. Propuesta para el 2000. Rev. No. 26. IPDT.IFA.IPIDET.)

Consecuentemente, cuando el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN se refiere a la denegatoria de la devolución por el “**monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado**”, éste sólo puede corresponder al importe del Impuesto de cargo de cualesquiera de los sujetos del impuesto que hubieren intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación –distintos al exportador– y que no hubiera sido abonado al fisco por la conducta evasiva o el delito tributario por el cual se le abre instrucción.

Imaginemos el siguiente ejemplo, en que el exportador cumple con todos los requisitos previstos en los artículos 18º y 19º de la Ley del IGV:

Fabricante	Mayorista	Minorista (exportador)
Vende 100	200	Exporta 300
IB 18	36 CF (18)	Adquisición
P.V. 118	236	IGV de S/. 36
IGV: 18      IGV: 18		PIDE DEVOLUCIÓN S/. 36

Si en este caso, el fabricante o el mayorista no hubieran cumplido con abonar el IGV a su cargo, y la SUNAT denegara la devolución del saldo a favor en aplicación del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, ello sin lugar a dudas excedería los alcances de la Ley del IGV, toda vez que en ella no se ha previsto dispositivo alguno que condicione el reconocimiento del derecho al saldo a favor del exportador, al cumplimiento de obligaciones tributarias de cargo de sujetos distintos al exportador, como es el pago del IGV.<sup>11</sup>

Consecuentemente nos encontraríamos frente a la misma situación prevista en los puntos 3, 4 y 5 del acápite 3.2.2 del presente informe, esto es, que el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN regula también en este caso supuestos no contemplados en la Ley del IGV para desconocer el crédito fiscal que se sustentan en la conducta de sujetos distintos al exportador; siendo por tanto también de aplicación en este punto lo previsto, entre otras, en la RTF No. 359-2-96, en la que se precisa que los dispositivos legales que regulan el IGV **no condicionan el derecho al crédito fiscal al hecho que el emisor de la factura haya cumplido con sus obligaciones tributarias.**



<sup>11</sup> Nótese, que los dos únicos supuestos legales en que se exige el pago del Impuesto para tener derecho al crédito fiscal son los siguientes: 1) “cuando la adquisición corresponda a una importación de bienes o servicios (utilización en el país de servicios prestado por no domiciliados). En este caso, el importador tiene la condición de sujeto del Impuesto y a su vez aplica como crédito fiscal el impuesto pagado por la importación. 2) En el caso de las retenciones del IGV que debe hacer el comprador a su vendedor, tratándose de adquisiciones por las cuales corresponda expedir liquidaciones de compra .

3. Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley del IGV, siendo pertinente efectuar una análisis distinto al desarrollado en el punto 2.

El artículo 44° de la Ley del IGV, dispone 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 de pago no tendrá derecho al crédito fiscal*".

En otras palabras, dicho dispositivo 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**.

En el entendido que el supuesto del artículo 44° (operación no real) califica como una conducta contraria a derecho que podría dar lugar a que se le atribuya al exportador indicios de evasión o que se le abra instrucción por delito tributario, dicho exportador, en principio, también estaría incursa en los alcances del último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN.

Al respecto, presentamos dos posibles interpretaciones. La primera referida a la sola aplicación del artículo 44° de la Ley del IGV, con exclusión de la norma reglamentaria y, la segunda, a la aplicación del citado artículo 44° conjuntamente con el ultimo párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN.

**3.1 El artículo 44° de la Ley del IGV, se aplica con exclusión del último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN.**

El artículo 44° exige el pago del Impuesto, aún cuando la operación no sea real y, expresamente, le **deniega el derecho al crédito fiscal a quien reciba el comprobante de pago**. En tal sentido, si al exportador le resulta de aplicación el citado artículo 44°, **no se requiere norma reglamentaria alguna para desconocer el impuesto consignado en el comprobante de pago emitido que respalda una operación no real y, por ende, denegar la devolución del saldo a favor**.

En el supuesto que se considere pertinente recurrir a la norma reglamentaria contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN, es de resaltar que éste último dispositivo contiene una regulación distinta a la contenida en el citado artículo 44°. Ello se sustenta, en lo siguiente:

- El artículo 44° de la Ley del IGV exige el pago del Impuesto respecto de una operación no real, y no obstante ello, **niega el derecho al crédito fiscal aún cuando el íntegro del Impuesto haya sido cancelado**, en tanto dicha disposición constituye una sanción por un aprovechamiento de la técnica del valor agregado en perjuicio del fisco.



- El artículo 11º del Reglamento de NCN dispone que se **deniegue la devolución** solicitada, hasta por el **monto del Impuesto no pagado**, por lo que basándose en una interpretación en contrario, procedería que se reconozca el derecho a la devolución por la parte del Impuesto cuyo abono al Fisco si haya sido debidamente acreditado, es decir, no estamos frente a una sanción sino a condicionar el derecho del exportador al ingreso del impuesto al fisco.

Esta última interpretación, en el caso de operaciones no reales, implicaría desconocer la prohibición expresa del artículo 44º de reconocer el derecho al crédito fiscal.

De lo expuesto, puede concluirse que en el caso de operaciones no reales, la sola aplicación del artículo 44º sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, pues excede la Ley del IGV.

### **3.2 El artículo 44º de la Ley del IGV y el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, se aplican en el caso de operaciones no reales.**

De acuerdo a la Ley del IGV las adquisiciones que dan derecho a crédito fiscal y por ende al saldo a favor del exportador son aquellas que cumplen los requisitos previstos en la misma y siempre que se refieran a operaciones reales, pues de lo contrario no estarían gravadas con el impuesto. En tal sentido, si un contribuyente que exporta sus productos solicita la devolución del impuesto que gravó sus adquisiciones, ello sólo procederá en tanto corresponda a operaciones gravadas con IGV, esto es, a operaciones reales.

En el caso de operaciones no reales, al no existir un impuesto que efectivamente se ha trasladado no podría reconocerse derecho a crédito fiscal o saldo a favor respecto de aquellas. Ello se encuentra recogido en el artículo 19º de la Ley del IGV, dispositivo según el cual no dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago falsos, definiéndose en la norma reglamentaria respectiva –artículo 6º, numeral 2, 2.2- como comprobante de pago falso, aquel documento que reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago, es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Similar criterio se encuentra recogido en el artículo 44º de la Ley del IGV al disponer que quien recibe un comprobante de pago que no corresponda a una operación real no tendrá derecho al crédito fiscal. Adicionalmente a ello, dicho artículo 44º sanciona al emisor de un comprobante de pago que no corresponda a una operación real, exigiéndole el pago del impuesto.

La exigencia del pago del impuesto al emisor no convierte en real la operación ni subsana los requisitos previstos en la ley a efecto de poder gozar del crédito o saldo a favor, toda vez que se trata de una sanción que opera independientemente a la determinación del impuesto.

El artículo 11º del Reglamento de NCN establece lo siguiente: "Si se detectase indicios de evasión por parte del solicitante, ..., o si se



hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante ... De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado.

En ambos casos, es decir, en una operación no real donde exista indicios de evasión tributaria y/o se haya abierto instrucción por delito tributario, no existe derecho a saldo a favor, por lo que tampoco procedería su devolución, tal como lo prevé el artículo 44º de la Ley del IGV. En ese sentido, el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN no excede dicha Ley.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que cuando ocurre una operación no real no existe ni traslado del impuesto ni acreditación del impuesto al Fisco, situación a la que se estaría refiriendo el último párrafo del artículo 11º. Por lo tanto, en el caso de operaciones no reales no opera la acreditación a que se refiere éste último párrafo.

Para visualizar mejor la aplicación de los citados artículos 11º y 44º, en el caso de operaciones no reales, cabría considerar la siguiente secuencia:

- a. Verificación de los indicios de evasión o apertura de instrucción del delito tributario.
- b. Denegatoria de la devolución del saldo a favor correspondiente a la operación no real, que sería el monto evadido o vinculado al delito tributario por el cual no hay ni habría acreditación ante el Fisco.
- c. Aplicación de la sanción al emisor.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, no podría entenderse que el precitado artículo 11º cuando alude al "monto cuyo abono al fisco ..... haya sido acreditado" se refiere a los casos en que el emisor del comprobante sancionado por una operación no real pague el importe del tributo en virtud de lo establecido en el artículo 44º de la Ley del IGV.

En todo caso, el pago del impuesto que reciba el Fisco por una operación no real, corresponderá a una sanción al emisor del comprobante de pago que se sustenta en el artículo 44º de la Ley del IGV, sin perjuicio de la denegatoria de la devolución del saldo a favor.

X  
En conclusión, tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, procede denegar la devolución del saldo a favor en aplicación de los artículos 19º y 44º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, y del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, en el extremo referido a los supuestos de indicios de evasión o apertura de instrucción por delito tributario. Ello sin perjuicio de la exigencia del pago del impuesto que dispone el artículo 44º antes citado.



#### 4. PROPUESTAS

##### TEMA 1 (CADENA DE COMERCIALIZACIÓN)

Para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y proceder a su devolución, no constituye un requisito previsto en los artículos 18º, 19º, 34º y

35° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la exigencia de que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción y comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidos.

Fundamento: Ver punto 3.2.2

## TEMA 2 (SOLICITANTE / EXPORTADOR) – Se presentan dos supuestos.

### 2.A Operaciones reales (cumple con los requisitos exigidos por la Ley del IGV, no se aplica el artículo 44° de la Ley del IGV).

"Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones correspondan a operaciones reales y que cumplan con todos los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18, 19, 34 y 35 del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado."

Fundamento: Ver punto 3.2.3

### 2.B Operaciones no reales (se aplica el artículo 44° de la Ley del IGV):

Se presentan dos propuestas:

A. Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF.

B. Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, procede denegar la devolución del saldo a favor en aplicación de los artículos 19° y 44° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, y del último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, en el extremo referido a los supuestos de indicios de evasión o apertura de instrucción por delito tributario. Ello sin perjuicio de la exigencia del pago del impuesto que dispone el artículo 44° antes citado.

X Fundamento: Ver punto 3.2.3.



636

TEMA: DETERMINAR SI LA DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11° DEL REGLAMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIAZBLES, CUYA INCORPORACIÓN FUE DISPUESTA POR EL ARTÍCULO 1° DEL DECRETO SUPREMO No. 014-99-EF, EXCEDE LOS ALCANCES DE LOS ARTICULOS 18°, 19°, 34° Y 35° DEL NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IGV E ISC, DECRETO LEGISLATIVO No. 821.

	TEMA 1: CADENA DE COMERCIALIZACIÓN		TEMA 2: SOLICITANTE / EXPORTADOR – Se presentan dos supuestos.	
	2.A Operaciones reales (cumple con los requisitos exigidos por la Ley del IGV, no se aplica el artículo 44° de la Ley del IGV).	2.B Operaciones no reales. Se aplica el artículo 44° de la Ley del IGV: Se presentan dos propuestas:		
	<p>Para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y proceder a su devolución, no constituye un requisito previsto en los artículos 18°, 19°, 34° y 35° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la exigencia de que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción y comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18, 19, 34 y 35 del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado.</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.2.2.</p>	<p>"Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones correspondan a operaciones reales y que cumplan con todos los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18, 19, 34 y 35 del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado."</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.2.3</p>	<p>A."Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo No. 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo No. 014-99-EF. "</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.1</p>	<p>B. "Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, procede denegar la devolución del saldo a favor en aplicación de los artículos 19° y 44° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, y del último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, en el extremo referido a los supuestos de indicios de evasión o apertura de instrucción por delito tributario. Ello sin perjuicio de la exigencia del pago del impuesto que dispone el artículo 44° antes citado."</p> <p>Fundamento: Ver punto 3.2</p>
	SI	NO	SI	NO
Dra. Caller				
Dra. Cogorno				
Dra. Casalino				
Dra. Pinto				
Dra. Zelaya				
Dra. Espinoza				
Dra. León	!			
Dra. Barrantes	!			
Dr. Arispe				
Dra. Flores				
Dr. Lozano				
Dra. Márquez				
Dra. Chau				
Dra. Olano				
Dra. Zegarra				
Total				



Las observaciones al punto de 3.2 del Informe, referido a la propuesta según la cual se aplica el artículo 44° de la Ley del IGV y el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN, efectuadas por las Salas 5 y 3 se presentan como sigue:

Texto propuesto por la Sala 5	Texto que sustituye – con las observaciones finales
<p>3.2 El artículo 44° de la Ley del IGV, se aplica <del>conjuntamente</del> con el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN.</p> <p>De acuerdo a la Ley del IGV las adquisiciones que dan derecho a crédito fiscal y por ende al saldo a favor del exportador son las que cumplen los requisitos previstos en la misma y siempre que se refieran a operaciones reales, pues de lo contrario no estarían gravadas con el impuesto. En tal sentido, si un contribuyente que exporta sus productos solicita la devolución del impuesto que gravó sus adquisiciones, ello sólo procederá en tanto corresponda a operaciones gravadas con IGV, esto es, a operaciones reales.</p> <p>En el caso de operaciones no reales, al no existir un impuesto que efectivamente se ha trasladado no podría reconocerse derecho a crédito fiscal o saldo a favor respecto de aquellas. Ello se encuentra recogido en el artículo 19° de la Ley del IGV, dispositivo según el cual no dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago falsos, definiéndose en la norma reglamentaria respectiva –artículo 6°, numeral 2, 2.2- como comprobante de pago falso, aquel documento que reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago, es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.</p> <p>Similar criterio se encuentra recogido en el artículo 44° de la Ley del IGV al disponer que quien recibe un comprobante de pago que no corresponda a una operación real no tendrá derecho al crédito fiscal. Adicionalmente a ello, <u>dicho</u> artículo 44° sanciona <u>al</u> emisor de un comprobante de pago que no corresponda a una operación real, <u>exigiéndole</u> el pago del impuesto.</p> <p><u>La exigencia del</u> pago del impuesto al emisor no convierte en real la operación ni subsana <u>los requisitos previstos en la ley</u> a efecto de poder gozar del crédito o saldo a favor, toda vez que se trata de una sanción que opera independientemente <u>a la determinación del impuesto</u>.</p> <p><i>El artículo 11° del Reglamento de NCN prevé dentro de los</i></p>	<p>3.2 El artículo 44° de la Ley del IGV y el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN, se aplican en el caso de operaciones no reales.</p> <p>De acuerdo a la Ley del IGV las adquisiciones que dan derecho a crédito fiscal y por ende al saldo a favor del exportador son <u>aqueellas</u> que cumplen los requisitos previstos en la misma y siempre que se refieran a operaciones reales, pues de lo contrario no estarían gravadas con el impuesto. En tal sentido, si un contribuyente que exporta sus productos solicita la devolución del impuesto que gravó sus adquisiciones, ello sólo procederá en tanto corresponda a operaciones gravadas con IGV, esto es, a operaciones reales.</p> <p>En el caso de operaciones no reales, al no existir un impuesto que efectivamente se ha trasladado no podría reconocerse derecho a crédito fiscal o saldo a favor respecto de aquellas. Ello se encuentra recogido en el artículo 19° de la Ley del IGV, dispositivo según el cual no dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago falsos, definiéndose en la norma reglamentaria respectiva –artículo 6°, numeral 2, 2.2- como comprobante de pago falso, aquel documento que reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago, es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.</p> <p>Similar criterio se encuentra recogido en el artículo 44° de la Ley del IGV al disponer que quien recibe un comprobante de pago que no corresponda a una operación real no tendrá derecho al crédito fiscal. Adicionalmente a ello, <u>dicho</u> artículo 44° sanciona <u>al</u> emisor de un comprobante de pago que no corresponda a una operación real, <u>exigiéndole</u> el pago del impuesto.</p> <p><u>La exigencia del</u> pago del impuesto al emisor no convierte en real la operación ni subsana <u>los requisitos previstos en la ley</u> a efecto de poder gozar del crédito o saldo a favor, toda vez que se trata de una sanción que opera independientemente <u>a la determinación del impuesto</u>.</p> <p><i>El artículo 11° del Reglamento de NCN establece lo siguiente:</i></p>

supuestos para la denegatoria del saldo a favor del exportador que exista indicios de evasión tributaria por parte de éste (solicitante) o que se le haya abierto instrucción por delito tributario hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado.

En ambos casos, es decir, en una operación no real donde exista indicios de evasión tributaria y/o se haya abierto instrucción por delito tributario, no existe derecho a saldo a favor, por lo que tampoco procedería su devolución, tal como lo prevé la ley del IGV. En ese sentido, el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN no excede dicha ley sin embargo, de conformidad con lo establecido en la

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que cuando ocurre una operación no real no existe ni traslado del impuesto ni acreditación del impuesto al Fisco, situación a la que se estaría refiriendo el último párrafo del artículo 11°.

En tanto que en el caso de las operaciones no reales, no existe ni traslado del impuesto ni acreditación del impuesto al Fisco, la denegatoria del saldo a favor correspondiente a la operación no real, que sería el monto evadido o vinculado al delito tributario por el cual no hay ni habría acreditación ante el Fisco, no opera la acreditación a que se refiere el último párrafo.

Para visualizarse mejor lo regulado por el artículo 11° en el caso de operaciones no reales, debe interpretarse conjuntamente con el artículo 44° de la Ley del IGV y con la siguiente secuencia:

- a. Verificación de la evasión o apertura de instrucción del delito tributario.
- b. Denegatoria de la devolución del saldo a favor hasta el monto evadido o vinculado al delito tributario, donde se supone que no hay ni habría acreditación ante el Fisco, pues es el motivo para que incurra en tales actos.
- c. Aplicación de la sanción al emisor.

"Si se detectase indicios de evasión por parte del solicitante, ..., o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante ... De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado.

En ambos casos, es decir, en una operación no real donde exista indicios de evasión tributaria y/o se haya abierto instrucción por delito tributario, no existe derecho a saldo a favor, por lo que tampoco procedería su devolución, tal como lo prevé el artículo 44° de la Ley del IGV. En ese sentido, el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de NCN no excede dicha Ley.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que cuando ocurre una operación no real no existe ni traslado del impuesto ni acreditación del impuesto al Fisco, situación a la que se estaría refiriendo el último párrafo del artículo 11°. Por lo tanto, en el caso de operaciones no reales no opera la acreditación a que se refiere este último párrafo.

Para visualizar mejor la aplicación de los citados artículos 11° y 44°, en el caso de operaciones no reales, cabría considerar la siguiente secuencia:

- a. Verificación de los indicios de evasión o apertura de instrucción del delito tributario.
- b. Denegatoria de la devolución del saldo a favor correspondiente a la operación no real, que sería el monto evadido o vinculado al delito tributario por el cual no hay ni habría acreditación ante el Fisco.
- c. Aplicación de la sanción al emisor.

**De acuerdo a lo señalado anteriormente**, no podría entenderse que el precitado artículo 11º cuando alude al “monto cuyo abono al fisco ..... haya sido acreditado” se refiere a los casos en que el emisor del comprobante sancionado por una operación no real pague el importe del tributo en virtud de lo establecido en el artículo 44º de la Ley del IGV.

En todo caso, el pago del impuesto que reciba el fisco por una operación no real, corresponderá a una sanción al emisor del comprobante de pago que se sustenta en el artículo 44º de la Ley del IGV, sin perjuicio de la denegatoria de la devolución del saldo a favor [REDACTED]

En conclusión, tratándose de operaciones no reales procede denegar la devolución del saldo a favor en aplicación del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de NCN, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, no obstante la exigencia del pago del impuesto prevista en el artículo 44º de la Ley del IGV.

**De acuerdo a lo señalado anteriormente**, no podría entenderse que el precitado artículo 11º cuando alude al “monto cuyo abono al fisco ..... haya sido acreditado” se refiere a los casos en que el emisor del comprobante sancionado por una operación no real pague el importe del tributo en virtud de lo establecido en el artículo 44º de la Ley del IGV.

En todo caso, el pago del impuesto que reciba el Fisco por una operación no real, corresponderá a una sanción al emisor del comprobante de pago que se sustenta en el artículo 44º de la Ley del IGV, sin perjuicio de la denegatoria de la devolución del saldo a favor.

En conclusión, tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, procede denegar la devolución del saldo a favor en aplicación de los artículos 19º y 44º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo No. 821, y del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, en el extremo referido a los supuestos de indicios de evasión o apertura de instrucción por delito tributario. Ello sin perjuicio de la exigencia del pago del impuesto que dispone el artículo 44º antes citado.

