



"Decenio de la Igualdad de oportunidades para mujeres y hombres"
"Año del Fortalecimiento de la Soberanía Nacional"

Lima, 21 de marzo de 2022

OFICIO N° 061 -2022 -PR

Señora
MARÍA DEL CARMEN ALVA PRIETO
Presidenta del Congreso de la República
Congreso de la República
Presente. -

Tenemos el agrado de dirigirnos a usted señora Presidenta del Congreso de la República, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104° de la Constitución Política del Perú, con la finalidad de comunicarle que, al amparo de las facultades legislativas delegadas al Poder Ejecutivo mediante Ley N° 31380, y con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, se ha promulgado el Decreto Legislativo N° 1532, Decreto Legislativo que regula el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa.

Sin otro particular, hacemos propicia la oportunidad para renovarle los sentimientos de nuestra consideración.

Atentamente,

JOSÉ PEDRO CASTILLO TERRONES
Presidente de la República

ANÍBAL TORRES VÁSQUEZ
Presidente del Consejo de Ministros



CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Lima, **22** de **marzo** del **2022**

En aplicación de lo dispuesto en el Inc. b) del artículo 90° del Reglamento del Congreso de la República; para su estudio pase el expediente del Decreto Legislativo **N°1532** a la Comisión de **CONSTITUCIÓN Y REGLAMENTO**.

HUGO ROVIRA ZAGAL
Oficial Mayor
CONGRESO DE LA REPÚBLICA



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:40:22 COT
Motivo: Doy V° B°

MINISTERIO DEL DOL ORIGINAL

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL


RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO

N° 1532

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley N° 31380, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, fiscal, financiera y de reactivación económica a fin de contribuir al cierre de brechas sociales, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia tributaria por el término de noventa (90) días calendario;

Que, el literal a.7 del inciso a del numeral 1 del artículo 3 de la citada Ley señala que el Poder Ejecutivo está facultado para regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa (SSCO) con el fin de establecer efectos respecto de los comprobantes de pago y documentos complementarios a estos, del pago del Impuesto General a las Ventas (IGV), del crédito fiscal u otros derechos o beneficios derivados del IGV, de la deducción como gasto o costo, y de solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del SPOT; así como regular el procedimiento de atribución de la condición de SSCO, el mecanismo de publicidad de la condición, el procedimiento para resolver las impugnaciones que ello pudiera generar y las impugnaciones por deuda que se determine en virtud de haberse asignado la condición de SSCO, garantizando los derechos de los contribuyentes

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el literal a.7 del inciso a del numeral 1 del artículo 3 de la Ley N° 31380;

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros; y,

Con cargo a dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:47:42 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:08 COT
Motivo: Doy V° B°



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS

Firmado Digitalmente
por MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:40:28 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:47:52 COT
Motivo: Doy V° B°

SE REGULA EL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCIÓN DE LA CONDICIÓN DE SUJETO SIN CAPACIDAD OPERATIVA

Artículo 1. Objeto

El presente Decreto Legislativo tiene por objeto regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa, en el marco de la lucha contra la evasión tributaria.

Artículo 2. Definiciones

2.1 Para efectos del presente Decreto Legislativo, se entiende por:

- a) Código Tributario : Al aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
- b) Comprobantes de pago : A los documentos regulados por la SUNAT que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR, con excepción de las liquidaciones de compra.
- c) Contratos de colaboración empresarial : A los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de las de sus partes contratantes.
- d) Documentos complementarios : A las notas de crédito y débito a que se refiere la normativa que regula los comprobantes de pago.
- e) EIRL : A la empresa individual de responsabilidad limitada.
- f) IGV : Al impuesto general a las ventas.
- g) IR : Al impuesto a la renta.
- h) Ley del Impuesto a la Renta : Al Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.
- i) Medios probatorios : A los que se refiere el artículo 125 del Código Tributario.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:13 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:40:35 COT
Motivo: Doy V° B°

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:48:00 COT
Motivo: Doy V° B°

- j) RUC : Al Registro Único de Contribuyentes a cargo de la SUNAT.
- k) Sociedades : A las personas jurídicas a que se refiere la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, incluyendo aquellas sociedades que se constituyen en aplicación de lo dispuesto en una norma con rango de ley, así como las reguladas por el Decreto Legislativo N° 1409, Decreto legislativo que promueve la formalización y dinamización de micro, pequeña y mediana empresa mediante el régimen societario alternativo denominado sociedad por acciones cerrada simplificada.
- l) SSCO : Al sujeto sin capacidad operativa.
- ll) SUNAT : A la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:18 COT
Motivo: Doy V° B°

2.2 Cuando se mencionen artículos sin indicar la norma a la que corresponden, se entienden referidos al presente decreto legislativo, y cuando se haga referencia a párrafos o literales sin mencionar la norma correspondiente, se entienden referidos al artículo en que se encuentren.

Artículo 3. Sujeto sin capacidad operativa

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

Artículo 4. Procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa

4.1 La SUNAT puede iniciar el procedimiento de atribución de la condición de SSCO cuando a través de una verificación de campo y de sus fuentes de información - incluida aquella que provenga de entidades privadas o públicas o la proveniente de cruces de información- detecte que un determinado sujeto se encuentra comprendido en las siguientes situaciones:



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

Rodolfo Gustavo Ramirez Apolinario
RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS

Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:40:41 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:48:09 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:21 COT
Motivo: Doy V° B°

- a) No cuente con infraestructura o bienes, o estos o aquella no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;
- b) No tenga activos, o estos no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;
- c) No tenga personal, o este no resulte idóneo, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios, y/o
- d) Cualquier otra situación objetiva que evidencie que el sujeto no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o que estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios.

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

4.2 Verificado lo anterior, la SUNAT procede a notificar conjuntamente la carta y el requerimiento correspondiente. Mediante el reglamento del presente decreto legislativo se establecen los datos mínimos que contienen la carta y el requerimiento.

Mediante la carta, la SUNAT presenta a su agente fiscalizador y comunica el inicio del procedimiento, y en el requerimiento, la SUNAT comunica las situaciones detectadas en la verificación de campo, así como en lo verificado a través de sus fuentes de información, a fin de que el sujeto, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que surte efecto la notificación presente los medios probatorios que desvirtúen cada una de las situaciones comunicadas en dicho requerimiento.

El plazo antes indicado se prorroga por única vez y de manera automática por cinco (5) días hábiles adicionales, siempre que el sujeto presente la solicitud de prórroga con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:40:47 COT
Motivo: Doy V° B°

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:51:46 COT
Motivo: Doy V° B°

señalado en el párrafo anterior. De incumplirse el plazo para solicitar la prórroga, la solicitud se considera como no presentada, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentada.

4.3 La SUNAT, en el plazo de treinta (30) días hábiles, contado a partir del día hábil siguiente de producido el vencimiento del plazo para presentar los medios probatorios o de su prórroga, de corresponder esta última, evalúa dichos medios probatorios y, de ser el caso, puede realizar una nueva verificación de campo y/o de sus fuentes de información.

4.4 Realizada la evaluación de los medios probatorios, así como de los resultados de la verificación de campo y de sus fuentes de información, la SUNAT, bajo responsabilidad, notifica el resultado del requerimiento dentro del plazo a que se refiere el párrafo 4.3, en el que determina que:

- a) Se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, culminando este con dicha notificación, o
- b) No se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, emitiendo y notificando dentro de dicho plazo la resolución de atribución de la condición de SSCO.

Artículo 5. Impugnación de la resolución

5.1 La impugnación de la resolución de atribución de la condición de SSCO se rige por lo dispuesto en el Código Tributario, siendo competentes la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver la reclamación y la apelación, respectivamente, considerando los siguientes plazos especiales:

- a) Diez (10) días hábiles para la interposición del recurso de reclamación y de apelación.
- b) Cinco (5) días hábiles para la subsanación de los requisitos de admisibilidad de la reclamación y de la apelación.
- c) Treinta (30) días hábiles para resolver la reclamación y la apelación, bajo responsabilidad.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:25 COT
Motivo: Doy V° B°



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

Firmado Digitalmente por MELGAREJO CASTILLO Juan Carlos FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022 18:40:53 COT
Motivo: Doy V° B°

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



Firmado Digitalmente por CONTRERAS MIRANDA Alex Alonso FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022 23:51:54 COT
Motivo: Doy V° B°

- d) Diez (10) días hábiles para la actuación de los medios probatorios en la reclamación y en la apelación, siempre que estos hubieran sido ofrecidos dentro del plazo a que se refiere el párrafo 4.2 del artículo 4 y no hubieran podido ser actuados por causas no imputables al sujeto.
- e) Diez (10) días hábiles para que la SUNAT eleve el expediente de apelación al Tribunal Fiscal.

5.2 En el caso de que la SUNAT o el Tribunal Fiscal requieran información al sujeto al que se le ha notificado la resolución de atribución de la condición de SSCO o a dicho sujeto y/o a la Administración Tributaria, respectivamente, el plazo máximo a otorgarse para ello es de diez (10) días hábiles. Dicho plazo no se computa dentro del plazo para resolver.



Firmado Digitalmente por CAMACHO SANDOVAL Marco Antonio FAU 20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022 22:35:12 COT
Motivo: Doy V° B°

Artículo 6. Resolución firme

Una vez notificada la resolución de atribución de la condición de SSCO, esta queda firme cuando:

- a) El plazo para impugnar la resolución establecido en el literal a) del párrafo 5.1 del artículo anterior venza sin que el sujeto haya interpuesto el recurso respectivo;
- b) Habiéndose impugnado la resolución, el sujeto presente el desistimiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 130 del Código Tributario y este haya sido aceptado, o
- c) Se haya notificado al sujeto una resolución que pone fin a la vía administrativa.

Artículo 7. Publicación de la condición de SSCO

7.1 La SUNAT publica en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, el último día calendario del mes, la relación de sujetos sin capacidad operativa cuyas resoluciones de atribución de dicha condición hayan quedado firmes en dicho mes de conformidad con el artículo 6.

Si por alguna circunstancia no se efectúa la publicación en el día antes indicado, en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial El Peruano, la citada publicación debe efectuarse en ambos medios el último día calendario del mes siguiente.

7.2 La referida publicación debe contener como mínimo el número de RUC del SSCO y sus apellidos y nombres, denominación o razón social y de sus representantes legales; así como, el número de la resolución antes mencionada, su fecha de emisión y



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:00 COT
Motivo: Doy V° B°

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:52:03 COT
Motivo: Doy V° B°

la fecha en que esta haya quedado firme. La publicación se mantiene en la página web de la SUNAT por el plazo que establezca el Reglamento, contado a partir del día calendario siguiente a su publicación, el cual no podrá ser mayor a cinco (5) años.

Mediante el reglamento del presente decreto legislativo se pueden establecer datos adicionales a publicar, así como el alcance de estos y de los representantes legales a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 8. Efectos de la publicación

La publicación de la relación de los SSCO a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7 produce los siguientes efectos:

- a) A partir del día calendario siguiente a la publicación:
 - i. La baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos del SSCO, conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.
 - ii. El SSCO solo podrá emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas, hasta que venza el plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.
 - iii. Las operaciones que se realicen con el SSCO no permiten ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR.
 - iv. Otros que se establezcan de acuerdo a ley.
- b) El pago a cargo del SSCO del IGV consignado en los comprobantes de pago o en las notas de débito, en donde este figure como emisor, en tanto se hayan emitido hasta el día de la publicación.

Artículo 9. Efectos relacionados con los comprobantes de pago o documentos complementarios emitidos hasta el día de la publicación efectuada por la SUNAT

9.1 Los comprobantes de pago o los documentos complementarios emitidos por



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:46 COT
Motivo: Doy V° B°



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

Firmado Digitalmente por MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:07 COT
Motivo: Doy V° B°

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



Firmado Digitalmente por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:52:13 COT
Motivo: Doy V° B°

el SSCO hasta el día de la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7, no permiten ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV ni sustentar costo o gasto para efectos del IR, salvo que se cumpla con lo previsto en el párrafo 10.1 del artículo 10.

9.2 Lo dispuesto en el párrafo 9.1 no alcanza a aquellos comprobantes de pago o documentos complementarios que se utilicen para sustentar el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o el costo o gasto para efectos del IR en períodos tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial no electrónica por cualquiera de dichos tributos, en tanto aquel se encuentre en trámite con anterioridad a la fecha en que la resolución de atribución adquiere la calidad de firme, sea que el procedimiento de fiscalización respectivo se hubiera iniciado antes o después de la notificación de la carta y del requerimiento a que se refiere el párrafo 4.2 del artículo 4. La determinación de la procedencia del derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o del costo o gasto para efectos del IR de los comprobantes de pago o documentos complementarios se realiza en el procedimiento de fiscalización respectivo en que estos se examinen.



Firmado Digitalmente por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:50 COT
Motivo: Doy V° B°

Artículo 10. Solicitud de revisión

10.1 Dentro de los primeros treinta (30) días hábiles siguientes a la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7, el deudor tributario puede solicitar la revisión de los comprobantes de pago y documentos complementarios que el SSCO le hubiera otorgado hasta el día en que se efectúa dicha publicación, en la forma que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

10.2 Presentada la solicitud, la SUNAT inicia un procedimiento de fiscalización parcial, el cual concluye con la resolución de determinación correspondiente.

En el referido procedimiento de fiscalización, la SUNAT puede evaluar otros aspectos del tributo y periodos involucrados en la solicitud de revisión, a efectos de determinar correctamente las obligaciones tributarias del solicitante.

Artículo 11. De los procedimientos de fiscalización respecto de los deudores tributarios que no hubieren solicitado la revisión de los comprobantes de pago y documentos complementarios y de la impugnación de las resoluciones de determinación y/o de multa

11.1 Cuando la SUNAT inicie un procedimiento de fiscalización con posterioridad a la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7, la determinación de obligaciones tributarias por concepto del IGV e IR en las que se hubieran utilizado comprobantes de pago o documentos complementarios respecto de los cuales no se



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:14 COT
Motivo: Doy V° B°

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ AROLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:29 COT
Motivo: Doy V° B°

cumplió con lo previsto en el párrafo 10.1 del artículo 10, se realiza aplicando lo dispuesto en el Código Tributario, así como lo siguiente:

- a) El (los) reparo(s) que se realice(n) en el procedimiento de fiscalización por la utilización de los comprobantes de pago o documentos complementarios cuya revisión no se solicitó no admite(n) prueba en contrario.
- b) En el caso que el (los) único(s) reparo(s) a realizarse corresponda(n) a la utilización de los comprobantes de pago o documentos complementarios cuya revisión no se solicitó y el procedimiento de fiscalización sea uno parcial electrónico, el plazo de diez (10) días hábiles a que se refiere el literal b) del artículo 62-B del Código Tributario se entiende concedido para la revisión por parte del sujeto fiscalizado de errores de cálculo que pudieran existir en la liquidación efectuada por la SUNAT, incluidos los intereses respectivos.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:54 COT
Motivo: Doy V° B°

11.2 La impugnación de las resoluciones de determinación y/o de multa con las que culminen los procedimientos de fiscalización a que se refiere el párrafo 11.1 se rige por lo dispuesto en el Código Tributario, así como por lo siguiente:

- a) La impugnación de los reparos derivados de comprobantes de pago y documentos complementarios cuya revisión no se solicitó es admitida a trámite únicamente si está referida a aspectos distintos a los que resulten como consecuencia de no haber efectuado la mencionada solicitud.
- b) La reclamación o apelación interpuesta en el plazo de veinte (20) o de quince (15) días hábiles a que se refieren los artículos 137 y 146 del Código Tributario, respectivamente, es admitida a trámite si el reclamante o apelante, además de cumplir con los requisitos establecidos en los citados artículos, acredita el pago de la totalidad de la deuda tributaria asociada a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago o garantiza dicha deuda mediante carta fianza y siempre que además respecto de ellos se cumpla con lo señalado en el literal a).
- c) La reclamación que se presente fuera del plazo establecido en el artículo 137 del Código Tributario o la apelación que se presente fuera del plazo establecido en el artículo 146 del Código Tributario pero dentro de los seis (6) meses a que dicho artículo se refiere, es admitida a trámite si el reclamante o



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:21 COT
Motivo: Doy V° B°

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:52:38 COT
Motivo: Doy V° B°

apelante, además de cumplir con los requisitos establecidos en los citados artículos, acredita el pago de la totalidad de la deuda tributaria asociada a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago, siempre que además respecto de ellos se cumpla con lo señalado en el literal a).

Artículo 12. De la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuyos titulares, partes contratantes o socios sean SSCO

12.1 La SUNAT debe incluir, en una relación a publicar en su página web y en el Diario Oficial El Peruano; a las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuya inscripción al RUC se realiza a partir del día calendario siguiente a la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7 y respecto de las cuales detecte que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:37:58 COT
Motivo: Doy V° B°

- a) Las EIRL cuyo titular sea un SSCO.
- b) Las EIRL cuyo titular sea el mismo que el de la EIRL sin capacidad operativa.

Sin perjuicio de lo señalado en los literales c) o d) según corresponda, lo previsto en el párrafo anterior también se aplica a las sociedades que tengan como socio al titular de una EIRL sin capacidad operativa, siempre que dicho titular posea directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dicha sociedad; así como a los contratos de colaboración empresarial, cuando el titular de una EIRL sin capacidad operativa tenga una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos.

- c) Las sociedades que se constituyan por uno o más sujetos sin capacidad operativa, en las que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades.
- d) Los contratos de colaboración empresarial en los que una o más de sus partes contratantes sean sujetos sin capacidad operativa, siempre que estos, individualmente o en conjunto, tengan una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos,
- e) Las sociedades o contratos de colaboración empresarial en los que su(s) socio(s), accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes que,



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:28 COT
Motivo: Doy V° B°

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL


RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:46 COT
Motivo: Doy V° B°

individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades o tengan una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos, y a su vez sea(n) o hubiera(n) sido socio(s), accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes, individualmente o en conjunto, de una sociedad o de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en por lo menos dichos porcentajes, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento del presente decreto legislativo.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:38:01 COT
Motivo: Doy V° B°

Lo previsto en el párrafo anterior también se aplica a las EIRL que se constituyan por el socio, accionista o participacionista de una sociedad sin capacidad operativa o parte contratante de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en la que posea o hubiera poseído directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital o tenga o hubiera tenido una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados del contrato, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento del presente decreto legislativo.

La referencia a sujetos que hubieran sido socios, accionistas, participacionistas o parte contratante y que hubieran poseído directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital o hubieran tenido una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados del contrato, comprende a aquellos que ostentaron tal calidad en algún momento del plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7 y que aún no ha culminado a la fecha de constitución de la sociedad o EIRL o a la fecha de celebración del contrato de colaboración empresarial.

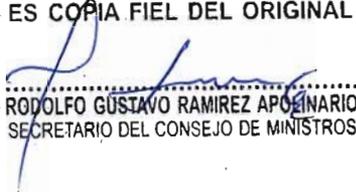
12.2 La publicación se realiza el último día calendario del mes de la detección. Si por alguna circunstancia no se efectúa la publicación en el día antes indicado, en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial El Peruano, la citada publicación debe efectuarse en ambos medios el último día calendario del mes siguiente al de la detección.

12.3 La publicación debe contener como mínimo el número de RUC de la EIRL, sociedad o contrato de colaboración empresarial, su denominación o razón social, sus representantes legales, el supuesto específico que amerita su inclusión en la publicación, la identificación del SSCO que genera que se incurra en el supuesto correspondiente, así como el período por el que corresponda mantener el efecto del



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:35 COT
Motivo: Doy V° B°


RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



artículo 13.

Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:01 COT
Motivo: Doy V° B°

Mediante el reglamento del presente decreto legislativo se pueden establecer datos adicionales a publicar, así como el alcance de estos y de los representantes legales a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 13. De los efectos de la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuyos titulares, partes contratantes o socios sean SSCO

13.1 A partir del día calendario siguiente al de la publicación a que se refiere el artículo 12:

- a) Se produce la baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades incluidas en la publicación, conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia;
- b) Las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades incluidas en ella solo podrán emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:38:06 COT
Motivo: Doy V° B°

13.2 La restricción regulada en el presente artículo se mantiene hasta el vencimiento del plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7 aplicable al SSCO que originó que la EIRL, contrato de colaboración empresarial o sociedad se encuentre en alguno de los supuestos del párrafo 12.1 del artículo 12.

13.3 Las EIRL, contrato de colaboración empresarial o sociedades que consideren que respecto de ellas no se presentan ninguno de los supuestos contemplados en el párrafo 12.1 del artículo 12 pueden solicitar, en la forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia, su exclusión de la publicación y el levantamiento de la restricción a que se refiere el indicado párrafo.

La tramitación y la impugnación de la solicitud se rige por lo dispuesto en el segundo párrafo y último párrafo de los artículos 162 y 163 del Código Tributario, respectivamente.

Artículo 14. De la aplicación del Código Tributario, sus normas reglamentarias y complementarias

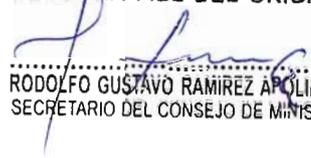
Las disposiciones del Código Tributario y de sus normas reglamentarias y



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:41 COT
Motivo: Doy V° B°

INFORME

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL


RODOLFO GUSTAVO RAMÍREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:10 COT
Motivo: Doy V° B°

complementarias son de aplicación a lo regulado en el presente decreto legislativo en todo aquello que no se le oponga.

Artículo 15. Publicación extraordinaria

En el supuesto que, como resultado de la impugnación en el Poder Judicial de la resolución de atribución de la condición de SSCO, esta fuera dejada sin efecto por una sentencia firme, la SUNAT debe publicar dicho resultado en su página web y en el Diario Oficial El Peruano consignando los datos de la resolución, el número de RUC del sujeto y sus apellidos y nombres, denominación o razón social, proceder a retirarlo de la relación de SSCO publicada en su página web, así como modificar la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades asociadas a él, además de las otras acciones que correspondan realizar como consecuencia de dicha sentencia.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:38:09 COT
Motivo: Doy V° B°

Artículo 16. Refrendo

El presente decreto legislativo es refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

PRIMERA. Vigencia

El presente decreto legislativo entra en vigencia el 1 de enero de 2023 y será aplicable a los comprobantes de pago y documentos complementarios que se emitan a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

SEGUNDA. Normas reglamentarias y complementarias

En un plazo no mayor de ciento veinte (120) días calendario contado a partir de la vigencia del presente decreto legislativo se aprueban, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, las normas reglamentarias y complementarias necesarias para la correcta aplicación de lo dispuesto en el presente decreto legislativo.

En un plazo no mayor de noventa (90) días calendario contado a partir de la publicación en el Diario Oficial El Peruano del decreto supremo a que se refiere el párrafo precedente, la SUNAT aprueba las normas que sean necesarias para la implementación de lo dispuesto en el presente decreto legislativo y en dicho dispositivo.

TERCERA. Criterios para la aplicación del presente decreto legislativo

Para el diseño de los planes de gestión de riesgos y de estrategias de fiscalización



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS

Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:47 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:19 COT
Motivo: Doy V° B°

para la aplicación de lo previsto en el presente decreto legislativo, la SUNAT puede tomar en cuenta, entre otros criterios, sectores económicos con mayor incumplimiento e informalidad tributaria, el tamaño o envergadura de los sujetos, nivel de ingresos, monto de transacción.

La SUNAT desarrolla acciones internas de capacitación y adopta medidas de gestión para asegurar la adecuada aplicación del criterio de idoneidad; así como el respeto a las garantías procedimentales establecidas en la normativa vigente, incluidas aquellas dispuestas en el presente decreto legislativo.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS MODIFICATORIAS

PRIMERA. Modificación de la Ley del Impuesto a la Renta

Modificase el tercer párrafo del artículo 20, el inciso j) del artículo 44 y el acápite i) del cuarto párrafo del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a los textos siguientes:

"Artículo 20.- (...)

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

- (i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
- (ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.
- (iii) Tengan la condición de sujeto sin capacidad operativa, según publicación realizada por la SUNAT.

(...)"

"Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

(...)

- j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:38:13 COT
Motivo: Doy V° B°



Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:41:52 COT
Motivo: Doy V° B°

ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL
RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS



DECRETO LEGISLATIVO



Firmado Digitalmente por
CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:28 COT
Motivo: Doy V° B°

características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

- (i) Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
- (ii) La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.
- (iii) Tenga la condición de sujeto sin capacidad operativa, según la publicación realizada por la SUNAT.



Firmado Digitalmente por
CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:38:17 COT
Motivo: Doy V° B°

No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

(...)"

"Artículo 46.- (...)

i) Estén sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la SUNAT, según corresponda.

No será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

1. Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
2. La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.
3. Tenga la condición de sujeto sin capacidad operativa, según la publicación



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

RODOLFO GUSTAVO RAMIREZ APOLINARIO
SECRETARIO DEL CONSEJO DE MINISTROS

Firmado Digitalmente por
MELGAREJO CASTILLO
Juan Carlos FAU
20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
18:39:36 COT
Motivo: Doy V° B°



realizada por la SUNAT.

(...)"

Firmado Digitalmente
por CONTRERAS
MIRANDA Alex Alonso
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/03/2022
23:53:36 COT
Motivo: Doy V° B°

SEGUNDA. Modificación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias

Incorpórase el literal a.5) al primer párrafo del inciso a) del numeral 9.2 y el inciso e) al primer párrafo del numeral 9.3 del artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, en los siguientes términos:

"Artículo 9. Destino de los montos depositados

(...)

9.2 (...)

a) (...)

a.5) Haber sido declarado por la SUNAT como sujeto sin capacidad operativa mediante resolución firme, salvo que haya vencido el plazo en que se debe mantener la publicación correspondiente en su página web.

(...)

9.3 (...)

e) Haber sido declarado por la SUNAT como sujeto sin capacidad operativa mediante resolución firme, salvo que haya vencido el plazo en que se debe mantener la publicación correspondiente en su página web.

(...)"

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla, dando cuenta al Congreso de la República.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los dieciocho días del mes de marzo del año dos mil veintidós.

.....
JOSÉ PEDRO CASTILLO TERRONES
Presidente de la República

.....
ANÍBAL TORRES VÁSQUEZ
Presidente del Consejo de Ministros

.....
OSCAR GRAHAM YAMAHUCHI
Ministro de Economía y Finanzas



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:38:22 COT
Motivo: Doy V° B°

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

DECRETO LEGISLATIVO QUE REGULA EL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCIÓN DE LA CONDICIÓN DE SUJETO SIN CAPACIDAD OPERATIVA

I. FUNDAMENTOS

Mediante la Ley N° 31380¹, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, fiscal, financiera y de reactivación económica a fin de contribuir al cierre de brechas sociales, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otras, en materia fiscal y tributaria, por el término de noventa (90) días calendario.

Así, mediante el literal a.7 del inciso a. del numeral 1 del artículo 3 de la citada ley se señala que el Poder Ejecutivo está facultado para regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa (SSCO) con el fin de establecer efectos respecto de los comprobantes de pago y documentos complementarios a estos, del pago del Impuesto General a las Ventas, del crédito fiscal u otros derechos o beneficios derivados del IGV, de la deducción como gasto o costo, y de solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del SPOT; así como regular el procedimiento de atribución de la condición de SSCO, el mecanismo de publicidad de la condición, el procedimiento para resolver las impugnaciones que ello pudiera generar y las impugnaciones por deuda que se determine en virtud de haberse asignado la condición de SSCO, garantizando los derechos de los contribuyentes.

En ejercicio de dicha facultad se propone el presente decreto legislativo, conforme a lo que se detalla a continuación.

1.1. Situación Actual

a) De la recaudación nacional

En el Perú, según el Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025², la recaudación de impuestos representa el 75% de los ingresos fiscales. Asimismo, precisa que el impuesto general a las ventas (IGV) representa más del 40% de dichos ingresos fiscales mientras que el impuesto a la renta (IR) y las contribuciones sociales son el 30% y 10% de aquellos, respectivamente³.

b) Del IGV, sus principales características y en especial de las operaciones no reales

Según las características que fluyen de la normativa vigente⁴ el IGV en el Perú es un impuesto indirecto del tipo plurifásico no acumulativo que ha sido

¹ Publicada el 27.12.2021.

² Aprobado en sesión de Consejo de Ministros del 25.08.2021 y publicado el 27.8.2021. En adelante, MMM 2022-2025.

³ Pág.138 del MMM 2022-2025.

⁴ Que comprende la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15.04.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV), y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).



MEF

Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
22:36:57 COT
Motivo: Doy V° B°

estructurado en base a la técnica del valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera, bajo el sistema de impuesto contra impuesto⁵, en virtud de lo cual el IGV grava solo el valor agregado generado en las diferentes etapas de producción, distribución y comercialización hasta llegar al consumidor final (quien soporta finalmente la carga del impuesto), en el que los contribuyentes determinan su obligación tributaria deduciendo del débito fiscal⁶ el crédito fiscal⁷ correspondiente, gravándose así únicamente el valor agregado.

La principal ventaja que otorga el diseño antes descrito es que al determinarse la obligación tributaria deduciendo del débito el crédito fiscal se garantiza la neutralidad económica, ya que tal como lo indica LUQUE BUSTAMANTE, «No es sino a través del crédito fiscal que el impuesto puede llegar a alcanzar sus objetivos técnicos de neutralidad y recaudación a plenitud, pues gracias a él, los precios no se ven incrementados artificialmente y el fisco obtiene el tributo en la medida justa al percibir una suma equivalente a la que habría resultado de aplicar la tasa del mismo al valor de venta establecido al consumidor final, quien, de este modo, resulta siendo finalmente el sujeto económicamente incidido con el impuesto»⁸.

Agrega el citado autor que la estructura del IGV «ofrece además como ventaja el de servir como excelente instrumento de recaudación, considerando que la necesaria descarga del impuesto que afecta las adquisiciones conmina a los contribuyentes a involucrarse directamente en las labores de control del impuesto»⁹.

Asimismo, la oposición de intereses entre comprador y vendedor coadyuva a combatir la evasión en el IGV, ya que tal como lo afirmara ZOLEZZI MÖLLER, «si el comprador de los bienes no puede él mismo evadir el pago del impuesto cuando vende el producto, carece de incentivo para comprar de su proveedor sin factura que acredite el pago del impuesto, pues si lo hace no tendrá crédito fiscal y deberá pagar un mayor impuesto por sus propias ventas»¹⁰.

Ahora bien, el artículo 18 de la Ley del IGV señala que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalda 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. Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo regula los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, disponiendo que solo lo otorgan las



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:05:24 COT
Motivo: Doy V° B°

⁵ Dicha estructura se diferencia de los impuestos monofásicos o plurifásicos acumulativos sobre el valor total, así como de aquellos que utilizan el método de adición o de sustracción sobre base efectiva real, o de los que determinan el impuesto a pagar bajo el sistema de base contra base. Adicionalmente, cabe acotar que los impuestos plurifásicos pueden ser omnifásicos (cuando el impuesto grava a todo el ciclo de producción y comercialización) u oligofásicos (cuando el ámbito de aplicación del impuesto se limita únicamente a algunas de las fases de producción y comercialización), siendo el IGV un impuesto del tipo omnifásico.

⁶ En sentido lato, es el IGV que grava las operaciones de venta.

⁷ En sentido lato, es el IGV que grava las operaciones de compra.

⁸ LUQUE BUSTAMANTE, Javier; «El Impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal»; en: VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario; pág. 175. Disponible en: www.ipdt.org.

⁹ LUQUE BUSTAMANTE, Javier; ob. cit.; pág. 174.

¹⁰ ZOLEZZI MÖLLER, Armando; «El Impuesto a las Ventas - su Evolución en el Perú»; pág. 26. Disponible en: www.ipdt.org.

adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los siguientes requisitos: a) que sean permitidos como costo o gasto de la empresa, de acuerdo con la legislación del IR¹¹, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar IGV.

Por su parte, el artículo 19 de la Ley del IGV y la Ley N° 29215¹² establecen los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal¹³ siendo estos, en lo referido a comprobantes de pago y notas de débito: i) que el IGV esté consignado por separado en el comprobante de pago o nota de débito que corresponda¹⁴, ii) que el comprobante de pago o nota de débito contenga la información establecida por el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV¹⁵, la información prevista en el artículo 1 de la Ley N° 29215¹⁶ y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión, y iii) que el comprobante de pago o la nota de débito sea anotado en el Registro de Compras en las hojas que corresponden a los períodos establecidos por el artículo 2 de la Ley N° 29215¹⁷.

Al respecto, debe destacarse que la regulación antes descrita parte del presupuesto de que, para que se tenga derecho al crédito fiscal, la operación gravada por la que este se pretende deducir debe haber existido en la realidad. Dicho presupuesto ha venido siendo recogido en diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal¹⁸, por ejemplo, en la RTF N° 00120-5-2002¹⁹.



MEF

Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:05:30 COT
Motivo: Doy V° B°

- ¹¹ Que comprende la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo último TUO fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR), y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21.09.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- ¹² Publicada el 23.04.2008 y norma modificatoria.
- ¹³ Ambas normas deben leerse en conjunto, conforme a lo establecido por la Resolución N° 01580-5-2009 del Tribunal Fiscal que constituye precedente de observancia obligatoria. A continuación, se señalan los requisitos formales que se deben reunir respecto de los comprobantes de pago y notas de débito teniendo en cuenta los criterios de observancia obligatoria contenidos en la mencionada resolución.
- ¹⁴ Los mencionados comprobantes de pago y documentos son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes sustentan el crédito fiscal.
- ¹⁵ Que indica que en el comprobante de pago debe consignarse el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.
- ¹⁶ Que señala que los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deben consignar como información mínima: i) la identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); ii) la identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); iii) la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y iv) el monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación). Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.
- ¹⁷ El artículo 2 de la Ley N° 29215 indica que los comprobantes de pago y notas de débito deberán haber sido anotados en las hojas del Registro de Compras que correspondan al mes de su emisión o al de los doce (12) meses siguientes, debiéndose ejercer el crédito fiscal en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante hubiese sido anotado. Añade el citado artículo que no se pierde el derecho al crédito fiscal si la aludida anotación se efectúa antes de que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación del mencionado registro.
- ¹⁸ En adelante, RTF.
- ¹⁹ Disponible en: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm.

y fluye de la normativa que regula el IGV, como es el caso del artículo 44 de la Ley del IGV²⁰, el cual señala lo siguiente:

«Artículo 44. Comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales

El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en estos, 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 este 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».

Asimismo, el numeral 15 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV indica lo siguiente:

«15. Operaciones no reales



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:05:34 COT
Motivo: Doy V° B°

²⁰ Modificado por el Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3.02.2004. Es de destacar que el mismo presupuesto flujó del texto del artículo 44 de la Ley del IGV antes de su modificación. En efecto, la RTF N° 00120-5-2002, de fecha 11.01.2002 señalaba respecto del artículo 44 original de la Ley del IGV que «(...) de la norma citada se desprende que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no solo se debe contar con comprobantes de pago por adquisiciones que en teoría cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que además, es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales».

15.1. El responsable de la emisión del comprobante de pago o nota de débito que no corresponda a una operación real, se encontrará obligado al pago del impuesto consignado en estos, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 44 del Decreto.

15.2. El adquirente no podrá desvirtuar la imputación de operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del Artículo 44 del Decreto, con los hechos señalados en los numerales 1) y 2) del referido artículo.

15.3. Las operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del Artículo 44 del Decreto se configuran con o sin el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago.

15.4. Respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del Artículo 44 del Decreto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o 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.
- b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:
 - i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6.
 - ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
 - iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

- c) El pago del Impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado».

Como se observa, la Ley del IGV recoge dos situaciones en las que se considera que la operación es no real: a) aquella en la que, si bien se emite



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:05:37 COT
Motivo: Doy V° B°

un comprobante de pago o nota de débito, la operación que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó dicha operación, y b) aquella en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no realizó verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular esta última (aunque -en estricto- en esta segunda situación lo que se cuestiona no es la realidad de la operación en sí misma, sino al sujeto que figura como emisor de los citados documentos).

Asimismo, en relación con la operación no real, el Tribunal Fiscal ha desarrollado en la RTF N° 01759-5-2003²¹ las situaciones que, de presentarse, evidencian que una operación es inexistente, consistiendo estas en que: a) una de las partes (vendedor o 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 la transacción es inexistente o distinto, y d) la combinación de a) y c) o b) y c).

Ahora bien, cabe destacar que en varios de los casos de aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV se observa que la inexistencia de la operación ha sido acreditada por la falta de capacidad operativa del proveedor para realizar la transacción que figura consignada en los comprobantes de pago que este emite. Ello se aprecia en pronunciamientos del Tribunal Fiscal, tales como los que se detallan a continuación²²:



✓ RTF N° 00587-4-2004, de fecha 30.01.2004:

«Que adicionalmente, la Administración verificó que el citado proveedor no tiene capacidad económica ni operativa para realizar ningún tipo de servicios como mecánica, electricidad u otros oficios, agregándose que el mismo está inscrito en los registros de la Administración como tramitador de documentos, por lo que aquella considera que carece de capacidad y conocimientos técnicos para realizar las actividades que se irroga, tales como servicios de mecánica, electricidad u otras artes u oficios;

Que incluso, la Administración refiere que el proveedor en mención ha sido denunciado por otros contribuyentes, quienes lo han señalado como autor en la emisión de comprobantes de pago por operaciones inexistentes, no fehacientes y falsas;

(...)

Que en ese sentido, dado que en el caso del referido proveedor existen elementos que permiten presumir que las operaciones a que se refieren las Facturas N°s 001-001118 y 001-001131 son falsas, pues constituyen

Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:05:43 COT
Motivo: Doy V° B°

²¹ De fecha 28.03.2003 y que al establecer un precedente de observancia obligatoria respecto de las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la Ley N° 27335 se ocupa, a fin de cubrir los temas suscitados en el expediente, del concepto de operación inexistente que a dicha fecha formaba parte de los supuestos en que se consideraba que existía un comprobante de pago falso. En la evolución normativa de la Ley del IGV y de su reglamento es el artículo 44 de dicha ley el que se refiere a las operaciones inexistentes. Disponible en: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm.

²² Disponibles en: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm.

indicios acerca de la posible existencia de operaciones falsas, y estando a que pese a haber sido expresamente requerida por la Administración, la recurrente no ha presentado ninguna prueba que permita verificar la realidad de las operaciones a que hacen referencia las aludidas Facturas, habiendo incluso reconocido los reparos durante la etapa de fiscalización, procede confirmar la apelada en este extremo».

✓ **RTF N° 02463-3-2017, de fecha 21.03.2017:**

«Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la identidad entre las personas que efectuaron las ventas y los emisores de los comprobantes de pago materia de reparo, debiendo resaltarse que la Administración llevó a cabo investigaciones adicionales tales como cruces de información con los supuestos proveedores y verificaciones, de cuyos resultados se concluye que aquellos no tenían la capacidad operativa ni económica para vender mercaderías en los volúmenes y/o cantidades declarados por la recurrente; por consiguiente, las operaciones de compra bajo examen fueron realizadas por sujetos distintos a los que emitieron dichos comprobantes de pago, de lo que se tiene que el reparo por operaciones no reales determinado por la Administración, encaja en el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas».

✓ **RTF N° 02565-1-2018, de fecha 4.04.2018:**

«Que además se aprecia que la Administración realizó cruces de información con los proveedores (...), de cuyo resultado se tiene que (...) no declararon operaciones realizadas con el recurrente; si bien presentaron declaración jurada anual del ejercicio 2015, no consignan información en las casillas de existencias y activos fijos, lo que evidencia que los mencionados proveedores no contaban con capacidad operativa para realizar las operaciones de venta que la Administración ha observado y asimismo se verifica que no presentan planilla electrónica, por lo que no se puede establecer si cuentan con trabajadores dependientes e independientes.

Que de la valoración conjunta de los medios probatorios actuados en el presente procedimiento, no está acreditada la realidad de las operaciones (...), por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo».

✓ **RTF N° 07308-2-2019, de fecha 14.08.2019:**

«Que además, la Administración efectuó cruces de información con los supuestos proveedores (...) así como con las empresas transportistas y/o propietarios de los vehículos que se consignaban en las Guías de Remisión - Remitente, no obstante, los primeros no sustentaron haber efectuado ventas a la recurrente, debido a que no acreditaron con documentación alguna la realización de las operaciones observadas y no



tenían capacidad económica ni operativa para llevarlas a cabo y que los segundos manifestaron que no prestaron los servicios de transporte a los supuestos proveedores (...).

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones a que se refieren las indicadas facturas, pese a que fue requerida expresamente por la Administración y dado que debía mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acreditaran que los comprobantes que sustentaban su derecho correspondían a operaciones reales, lo que no se ha verificado en el presente caso, el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo».

Sobre el particular cabe resaltar que, cuando para efecto de la aplicación de la figura de las operaciones no reales a determinadas transacciones la inexistencia de estas es acreditada por la falta de capacidad operativa del proveedor para realizarlas, dicha situación refleja en realidad un comportamiento que afecta la credibilidad de las otras operaciones en que dicho sujeto ha intervenido y para cuya realización son necesarios precisamente los medios con los que dicho sujeto no cuenta²³.

c) Del IR y sus principales características

Conforme a lo establecido por el artículo 1 de la LIR, el IR es un impuesto que grava:

- Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- Las ganancias de capital.
- Otros ingresos que provengan de terceros establecidos por la LIR.
- Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la LIR.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la mencionada ley, se tiene que las rentas de fuente peruana se califican en rentas de primera²⁴, segunda²⁵, tercera²⁶, cuarta²⁷ y quinta²⁸ categoría.

En cuanto a las rentas de tercera categoría, conforme con lo previsto en el artículo 28 de la LIR, estas son las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya

²³ Sin embargo, con ello no se evita que dicho sujeto siga emitiendo indiscriminadamente más comprobantes de pago, lo que podría originar que se continúe sustentando indebidamente créditos fiscales en el IGV y/o costos o gastos en el IR.

²⁴ Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.

²⁵ Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.

²⁶ Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la LIR.

²⁷ Rentas del trabajo independiente.

²⁸ Rentas del trabajo en relación de dependencia y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la LIR.



negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. Además, señala como tales, entre otras, las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros; las que obtengan los notarios y cualquier renta no incluida en las demás categorías.

De otro lado, el artículo 20 de la LIR establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Así, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago²⁹, salvo, entre otros:

- Cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago³⁰ no sea obligatoria su emisión.
- Cuando de conformidad con el artículo 37 de la LIR se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.

Por su parte, el primer párrafo del citado artículo 37 prevé que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

A su vez, el inciso j) del artículo 44 de la LIR establece que no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Agrega dicho inciso que tampoco es deducible el gasto sustentado en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de su emisión:

- Tengan la condición de no habidos, según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
- La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el RUC.

Adicionalmente, el artículo 46³¹ de la LIR señala que de las rentas de cuarta y quinta categoría podrá deducirse anualmente un monto de hasta tres (3) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) por los conceptos señalados en dicho

²⁹ Este artículo también señala que no será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

- Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
- La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el RUC.

³⁰ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, publicada el 24.01.1999 y normas modificatorias.

³¹ Modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1258, publicado el 8.12.2016, vigente a partir del 1.01.2017.



MEF

artículo o los que se incluyan mediante decreto supremo³², siendo deducibles, entre otros, los gastos de arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles situados en el país³³; los gastos por los servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría³⁴, y los gastos de restaurantes, bares, cantinas y hospedajes³⁵.

De igual forma, el mencionado artículo indica que los gastos antes aludidos deben cumplir con determinados requisitos para su deducción³⁶, siendo uno de ellos el estar sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la SUNAT, según corresponda³⁷.

En consecuencia, cuanto más costos y gastos deduzcan los contribuyentes, la base de cálculo del IR disminuirá, haciendo que la carga tributaria de este sea menos gravosa.

Al respecto, tal como ocurre con el IGV y aun cuando la LIR no contiene un artículo similar al artículo 44 de la Ley del IGV, es igualmente un presupuesto de la deducción del costo o gasto que este, además de constar en un comprobante de pago que cumpla con los requisitos formales, corresponda a una operación que se ha producido en la realidad.

Es así que la RTF N° 00986-2-2009, de fecha 4.02.2009³⁸, señala lo siguiente: «(...) se ha dejado establecido que para tener derecho a la utilización del crédito fiscal o la deducción del costo o gasto no basta con acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respaldan las operaciones realizadas y cumplan los requisitos sustanciales y formales previstos en la ley, ni demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad (...)».

Dicho criterio jurisprudencial ha sido recogido de forma reiterada en las RTF N° 01218-5-2002, de fecha 6.03.2002; N° 00886-5-2005, de fecha



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:03:43 COT
Motivo: Doy V° B°

³² El MEF, mediante decreto supremo, puede incluir otros gastos y, en su caso, excluir cualesquiera de los gastos señalados en el referido artículo, considerando como criterios la evasión y formalización de la economía.

³³ Que no estén destinados exclusivamente al desarrollo de actividades que generen rentas de tercera categoría, según lo regulado en el inciso a) del artículo 46 de la LIR.

³⁴ Excepto los referidos a las funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo las funciones de regidor municipal o consejero regional por las cuales se perciban dietas.

³⁵ Según lo regulado en el inciso d) del artículo 26-A del Reglamento de la LIR, son deducibles como gasto el 15% de los importes pagados por concepto de los servicios comprendidos en la división 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU (Revisión 3) y las divisiones 55 y 56 de la Sección I de la CIIU (Revisión 4) que estén sustentados en comprobantes de pago cuyo emisor, al momento de la emisión de aquellos, tiene registrada en el RUC como actividad económica principal y, de ser el caso, secundaria(s) solo los CIIU comprendidos en las divisiones antes referidas.

³⁶ Empero, no será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de emisión:

- Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

- La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el RUC.

³⁷ Mediante la Resolución de Superintendencia N° 123-2017/SUNAT, publicada el 15.05.2017 y normas modificatorias, se regulan los comprobantes de pago que permiten deducir gastos personales en el IR por arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles y por servicios generadores de rentas de cuarta categoría.

³⁸ Disponible en: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm.

11.02.2005; N° 09144-2-2007, de fecha 27.09.2007; N° 04355-3-2008, de fecha 4.04.2008; N° 11213-2-2008, de fecha 18.09.2008; N° 12659-2-2008, de fecha 30.10.2008; N° 02791-5-2010, de fecha 17.03.2010; N° 01573-1-2013, de fecha 25.01.2013; N° 05053-1-2013, de fecha 21.03.2013; N° 07308-2-2019, de fecha 14.08.2019³⁹; entre otras⁴⁰.

En ese sentido, cabe mencionar que la SUNAT ha venido realizando los reparos correspondientes en el IR, mediante los procedimientos de fiscalización actualmente regulados, bajo los límites de determinación de operación por operación, combatiendo las acciones de informalidad y evasión que han provenido de la deducción indebida de costos o gastos basada en operaciones cuya realidad no pudo ser demostrada, emitiendo el Tribunal Fiscal diversos pronunciamientos al respecto, tales como los que se señalan a continuación⁴¹:

✓ **RTF N° 06011-3-2010, de fecha 9.06.2010:**

«(...) si bien en el domicilio fiscal del presunto proveedor funciona una licorería, pero dicha persona natural no labora ni desarrolla actividades en la misma tal como ha corroborado la Administración, y que no existe documentación fehaciente que acredite la adquisición de los bienes materia del reparo (licores) y su posterior comercialización en la actividad que constituye giro de su negocio (...) el presente reparo debe ser confirmado al encontrarse arreglado a ley (...) que adicionalmente el hecho que los pagos hubieran podido ser realizados mediante medios de pago no desvirtúa la procedencia de los reparos ni el sustento de los mismos (...)».

✓ **RTF N° 09902-8-2014, de fecha 20.08.2014:**

«(...) la recurrente (...) no cumplió con acreditar, pese al requerimiento efectuado expresamente a tal efecto, con la documentación sustentatoria respectiva que tales adquisiciones efectivamente se efectuaran en los volúmenes y características señalados en las facturas, no habiéndose acreditado su entrega de parte de los proveedores así como su almacenaje para futuro uso, siendo que incluso no proporcionó o exhibió los bienes adquiridos, los que, según los términos contratados, no eran bienes fungibles sino bienes con características personalizadas, de lo que se concluye que el reparo de la Administración, en los términos antes citados, se encuentra arreglado a ley (...)».

✓ **RTF N° 13504-3-2014, de fecha 11.11.2014:**

«(...) Adicionalmente, cabe señalar que las citadas empresas no explicaron el procedimiento seguido para la ejecución del servicio, cómo se fijaron los precios, en qué lugar se prestó el servicio o quiénes supervisaban el servicio (...). En tal sentido, no está acreditado que las empresas (...)



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:12 COT
Motivo: Doy V° B°

³⁹ Que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada el 24.08.2019.

⁴⁰ Disponibles en: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm.

⁴¹ *Idem ibid.*

hubieran tenido la capacidad operativa para prestar los servicios que se consignan en las facturas observadas».

De otro lado, es de mencionar que otro efecto de realizar operaciones inexistentes es que genera la presunción por pago de dividendos presuntos, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A⁴² de la LIR concordante con el artículo 13-B⁴³ del Reglamento de la LIR.

Por consiguiente, en virtud de la normativa, doctrina y criterios jurisprudenciales antes expuestos, uno de los requisitos para poder deducir válidamente los costos o gastos, que permitan determinar correctamente la base de cálculo en el IR, es que los comprobantes de pago en los que figuran las operaciones efectuadas no solo cumplan -en apariencia- con ciertos requisitos sustanciales y formales, sino que fundamentalmente dichas operaciones deben cumplir una condición de esencia, esta es, que se hayan producido en la realidad.

1.2. Problemática

A partir del año 2015 se ha venido incrementando anualmente el índice de incumplimiento en el IGV, manteniéndose por encima del 30% en los últimos cuatro (4) años reportados por la SUNAT. Si bien, conforme se aprecia del cuadro siguiente, las estimaciones anuales de dicho índice se redujeron paulatina y constantemente de 48,1% en el año 2003 a 28,7% en el año 2014; no obstante, a partir del año siguiente no se han logrado revertir los aún elevados porcentajes de incumplimiento:



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:15 COT
Motivo: Doy V° B°

⁴² «Artículo 24-A.- Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

(...)

- g) Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el Artículo 55 de esta Ley».

⁴³ «Artículo 13-B.- A efectos del inciso g) del Artículo 24-A de la Ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones:

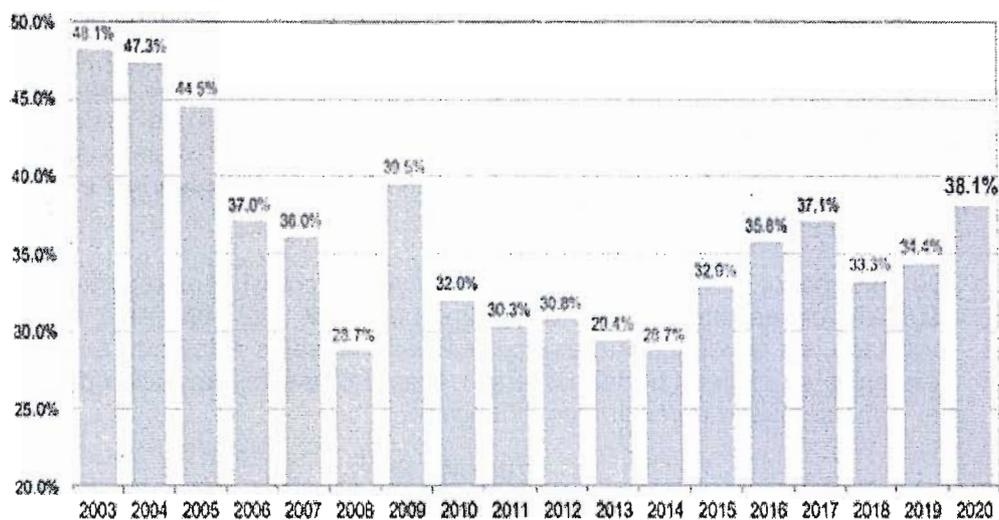
- El emisor no se encuentra inscrito en el (...) RUC.
- El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente.
- Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso.
- Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

(...)

La tasa adicional a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 55 de la Ley, procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable».

CUADRO N° 1

ESTIMACIÓN DEL ÍNDICE(*) DE INCUMPLIMIENTO EN EL IGV: 2003 - 2020
(expresado en porcentajes y los montos en millones de soles)



	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
En Mioslo	10.442	11.250	11.098	9.703	10.321	9.465	14.454	12.821	12.785	14.263	14.955	15.619	18.838	22.236	23.987	22.806	24.725	25.400



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:19 COT
Motivo: Doy V° B°

(*) El Índice presentado considera como numerador al incumplimiento estimado y como denominador a la base potencial teórica del IGV luego de descontar el efecto de los gastos tributarios vigentes en cada periodo.
Fuente: SUNAT

Asimismo, si nos referimos específicamente a los últimos seis (6) periodos reportados, se tienen los siguientes datos:

CUADRO N° 2

VARIABLES EN LA ESTIMACIÓN DEL ÍNDICE DE INCUMPLIMIENTO EN EL IGV
(expresado en porcentajes y los montos en millones de soles)

CONCEPTO		2015	2016	2017	2018	2019	2020
A.	PBI total	604 416	647 668	687 989	731 514	762 476	706 020
B.	Impuesto determinado potencial neto(*)	57 270	62 179	64 692	68 589	71 962	66 700
C.	IGV pagado	38 432	39 943	40 705	45 783	47 237	41 300
D.	Incumplimiento estimado (B-C)	18 838	22 236	23 987	22 806	24 725	25 400
E.	Tasa de incumplimiento [(D/B) x 100]	32,9%	35,8%	37,1%	33,3%	34,4%	38,1%

F.	Tasa de incumplimiento en relación con el PBI [(D/A) x 100]	3,1%	3,4%	3,5%	3,1%	3,2%	3,6%
----	---	------	------	------	------	------	------

⁽⁷⁾ Este se calcula sobre la base potencial teórica del IGV, respecto de la cual, después de aplicada la tasa de 18%, se obtiene el impuesto determinado potencial y luego se descuentan los efectos de los gastos tributarios vigentes en cada ejercicio.

Fuente: SUNAT.

Ahora bien, se ha observado que las modalidades de evasión tributaria han evolucionado significativamente, de modo tal que han encontrado la forma de eludir los procedimientos e instrumentos de control con los que cuenta la Administración Tributaria⁴⁴. Una de estas modalidades es justamente la obtención de comprobantes de pago de interpósitas personas o sociedades constituidas de fachada, con la única finalidad de reducir o suprimir el monto de la obligación tributaria del IGV y del IR.

De este modo, se ha realizado, en los últimos cinco (5) años reportados por la SUNAT, un estimado de lo que corresponde al incumplimiento en el IGV originado, en concreto, por las operaciones no reales a las que se ha hecho referencia en el literal b) del numeral 1.1 de la presente exposición de motivos, tal como se puede apreciar a continuación:

CUADRO N° 3

IGV: ÍNDICE DE INCUMPLIMIENTO VS. OPERACIONES NO REALES (expresado en porcentajes y los montos en millones de soles)

CONCEPTO	2016	2017	2018	2019	2020
A. Incumplimiento estimado	22 236	23 987	22 806	24 725	25 400
B. Estimado de operaciones no reales (*)	4 420	3 761	4 247	4 533	4 349
C. Tasa de operaciones no reales en relación con el incumplimiento [(B/A) x 100]	19,88%	15,68%	18,62%	18,33%	17,12%

^(*) Este se determina en función a las compras nacionales potencialmente reparables por operaciones no reales.
Fuente: SUNAT.

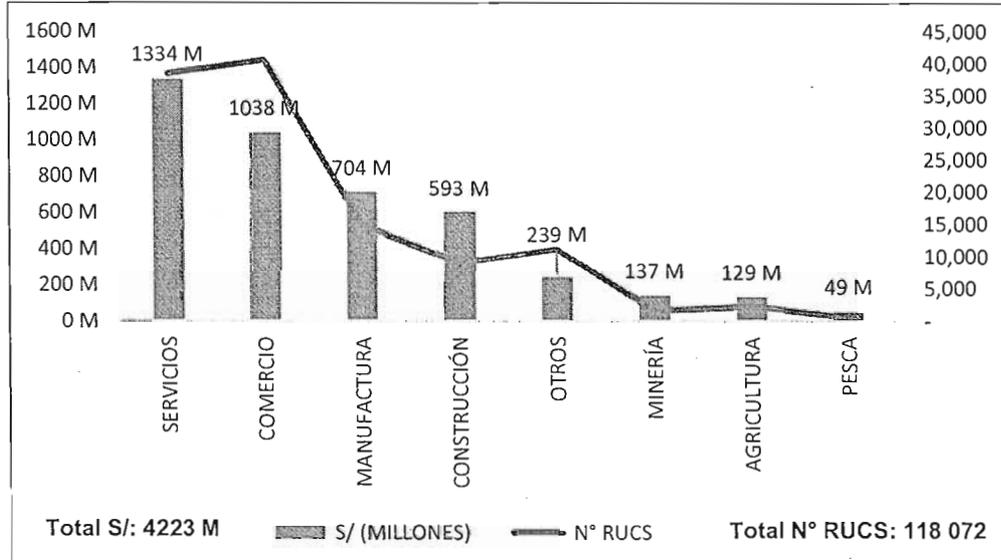
Se tiene, en consecuencia, que aproximadamente un 18% de los índices de incumplimiento en el IGV son explicados por las operaciones no reales, representando un importante foco de evasión fiscal que el Estado peruano debe combatir con nuevas medidas tributarias que permitan mejorar la recaudación nacional. Respecto del promedio de operaciones no reales de los años 2017 - 2020, que asciende a S/ 4 223 millones, se ha estimado que 118 072 contribuyentes estarían incurriendo en esta modalidad, en los siguientes sectores económicos, destacando el sector servicios con S/ 1 334 millones:

⁴⁴ Aparentan ser contribuyentes que cumplen sus obligaciones tributarias, para no llamar la atención ni incurrir en los indicadores de riesgo que los podrían llevar a una verificación o fiscalización. Así, se inscriben en el RUC, emiten comprobantes de pago, presentan declaraciones juradas, realizan los pagos de tributos por montos pequeños y llevan registros contables.



CUADRO N° 4

IGV: OPERACIONES NO REALES POR SECTOR ECONÓMICO^(*)
PROMEDIO 2017 - 2020



^(*) Los sectores económicos corresponden a lo declarado en el año 2017.
Fuente: SUNAT.

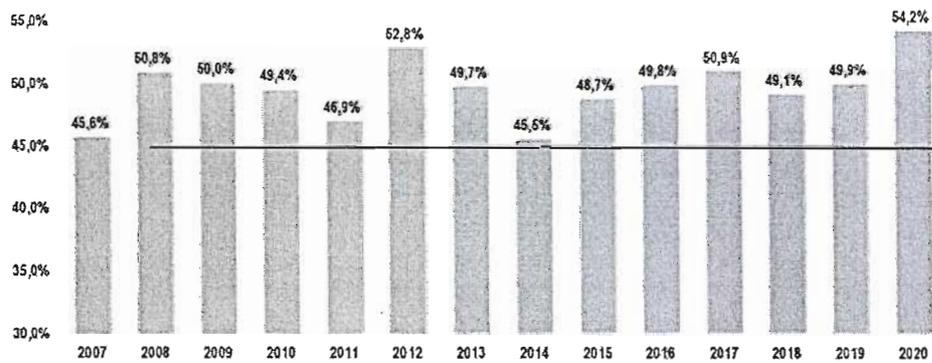


Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:28 COT
Motivo: Doy V° B°

En relación con el IR, de acuerdo con el cuadro siguiente, desde el año 2007 hasta el 2020, el índice de incumplimiento se ha mantenido por encima de un 45%⁴⁵, lo que tampoco se ha logrado revertir hasta la fecha:

CUADRO N° 5

IR^(*): ESTIMACIÓN DEL ÍNDICE^(**) DE INCUMPLIMIENTO 2007 - 2020
(expresado en porcentajes y los montos en millones de soles)



Año	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
En Monto	17,100	20,801	19,120	23,832	27,013	30,457	30,250	25,421	25,435	27,092	31,572	31,327	34,454	33,154

^(*) IR que corresponde a las rentas de tercera categoría.

^(**) El índice presentado considera como numerador al incumplimiento estimado y como denominador al impuesto determinado potencial neto.

Fuente: SUNAT.

⁴⁵ Salvo en los años 2007 y 2014.

De igual forma, si nos referimos concretamente a los últimos seis (6) periodos reportados por la SUNAT, se tienen los siguientes datos:

CUADRO N°6

**VARIABLES EN LA ESTIMACIÓN DEL ÍNDICE DE INCUMPLIMIENTO EN EL IR
(expresado en porcentajes y los montos en millones de soles)**

CONCEPTO		2015	2016	2017	2018	2019	2020
A.	PBI total	604 416	647 668	687 989	731 514	762 476	706 020
B.	Impuesto determinado potencial neto (*)	52 266	54 368	62 010	63 826	69 070	61 190
C.	IR pagado	26 831	27 276	30 438	32 499	34 616	28 036
D.	Incumplimiento estimado (B-C)	25 435	27 092	31 572	31 327	34 454	33 154
E.	Tasa de incumplimiento [(D/B) x 100]	48,7%	49,8%	50,9%	49,1%	49,9%	54,2%
F.	Tasa de incumplimiento en relación con el PBI [(D/A) x 100]	4,2%	4,2%	4,6%	4,3%	4,5%	4,7%

(*) Este se calcula sobre la base imponible teórica potencial del IR de tercera categoría, respecto de la cual, después de aplicada la tasa del impuesto correspondiente (28% para los ejercicios 2015 y 2016, así como 29,5% para los ejercicios posteriores), se obtiene la recaudación teórica potencial y luego se ajusta dicha variable con los créditos sin derecho a devolución.

Fuente: SUNAT.



De lo señalado en los párrafos precedentes se aprecian las grandes brechas originadas por los elevados índices de evasión fiscal en el IGV y en el IR⁴⁶, las que entre sus causas tienen a la problemática de las operaciones no reales.

Ello considerando que tal como la SUNAT ha reportado, en los años 2016 y 2017, efectuó 461 órdenes de fiscalización (OF) por operaciones no reales en el IGV, en las que encontró comprometidos a 1 823 proveedores que habían trasladado indebidamente a sus clientes S/ 89 millones⁴⁷ de crédito fiscal, tal como se puede observar a continuación:

CUADRO N° 7

OPERACIONES NO REALES EN EL IGV: 2016 Y 2017

TIPO DE OPERACIÓN NO REAL (LEY DEL IGV)	PROVEEDORES		CF ^(*) REPARADO	
	N°	%	S/ ^(**)	%
Inc. a) del 3° párrafo del Art. 44	1122	61,5%	53	59,6%
Inc. b) del 3° párrafo del Art. 44	701	38,5%	36	40,4%
TOTAL	1 823	100%	89	100%

(*) Crédito fiscal.

(**) Montos expresados en millones de soles.

Fuente: SUNAT.

⁴⁶ Por ambos impuestos el incumplimiento tributario asciende en promedio a S/ 53 000 millones por año, en los últimos seis (6) periodos reportados, los que representan anualmente en promedio el 7.7% del PBI nacional.

⁴⁷ Si bien estos S/ 89 millones que ha logrado reparar la SUNAT representan un pequeño porcentaje en relación con el estimado de operaciones no reales en el IGV reportado en el Cuadro N° 3 (que sumando el correspondiente a los años 2016 y 2017 asciende a S/ 8 181 millones), cabe resaltar que ninguna Administración Tributaria cuenta con los recursos suficientes para fiscalizar al total de sus contribuyentes. Así, actualmente los procedimientos de fiscalización que se realizan a los clientes del SSCO solo impactan en las operaciones de dichos clientes comprendidas en tales procedimientos, pero no se logra neutralizar al proveedor, quien emite masivamente comprobantes de pago con el objetivo de sustentar operaciones no reales.

Asimismo, de las citadas 461 OF por operaciones no reales en el IGV, en 311 de estas se detectaron a 1 078 proveedores que no contaban con la capacidad operativa para realizar las operaciones que figuraban en los comprobantes de pago que emitieron, esto es, en el 67,5% de las referidas OF se hallaron a proveedores que, a pesar de no tener capacidad operativa, trasladaron, en forma indebida crédito fiscal a sus clientes⁴⁸, conforme se aprecia del cuadro siguiente:

CUADRO N° 8

OPERACIONES NO REALES EN EL IGV POR SUJETOS SIN CAPACIDAD OPERATIVA: 2016 Y 2017

CONDICIÓN DEL PROVEEDOR	OF		PROVEEDORES		CF ^(*) REPARADO	
	N°	%	N°	%	S ^(**)	%
Sin capacidad operativa	311	67,5%	1078	59,1%	63	70,8%
Con capacidad operativa	150	32,5%	521	28,6%	21	23,6%
No determinada			224	12,3%	5	5,6%
TOTAL	461	100%	1823	100%	89	100%

(*) Crédito fiscal.

(**) Montos expresados en millones de soles.

Fuente: SUNAT.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:37 COT
Motivo: Day V° B°

De este modo, se detectó que más del 70% del crédito fiscal reparado por la SUNAT provino, precisamente, de la emisión de comprobantes de pago por sujetos sin capacidad operativa, quienes no pudieron sustentar que habían realizado las operaciones que figuraban en los comprobantes de pago objeto de verificación. En cuanto a ello, es oportuno mencionar que dentro de los elementos encontrados por la Administración Tributaria para determinar que se trataban de sujetos sin capacidad operativa tenemos, entre otros:

- Que el supuesto proveedor no realizaba actividad económica alguna o que solo realizaba una actividad de subsistencia, habiéndose verificado que en el domicilio fiscal no se contaba con la infraestructura, bienes y equipos necesarios para la venta de bienes y/o la prestación de servicios, o aquellos no eran idóneos o suficientes;
- Que el supuesto proveedor no contaba con licencia de funcionamiento o con los permisos o autorizaciones de los sectores correspondientes;
- Que el supuesto proveedor no tenía cuentas en el sistema financiero o, teniéndolas, estas no registraban movimientos u operaciones;
- Que el supuesto proveedor no contaba con locales propios y/o alquilados, así como no registraba pagos por servicios públicos (agua, luz, teléfono, internet, etc.);

⁴⁸ Al respecto, cabe destacar que si bien se puede configurar el delito establecido en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 813, publicado el 20.04.1996 y normas modificatorias -por el que se reprime con pena privativa de libertad el que confeccione, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en dicha ley-, el proceso penal, según lo informado por la Procuraduría Pública de la SUNAT, demora entre tres (3) y cinco (5) años. Con ello, no se logra el objetivo que busca el decreto legislativo que es neutralizar rápidamente el comportamiento del supuesto proveedor a efecto que no continúe con la práctica de otorgar comprobantes de pago por operaciones que no tiene la capacidad de realizar.

- Que el supuesto proveedor no contaba con personal de manera directa (trabajadores de cuarta y/o quinta categoría) ni indirecta (a través de empresas tercerizadoras), o el personal que tenía no era idóneo o suficiente;
- Que el supuesto proveedor no había sido reputado como cliente de otros proveedores que le atribuyeran compras o la utilización de servicios;
- Que el supuesto proveedor no poseía activos fijos propios del giro del negocio, o los que tenía no eran idóneos o suficientes, y
- Que el supuesto proveedor no cumplía con sus obligaciones tributarias formales (declaraciones, llevado de libros contables, etc.) y sustanciales (pago de impuestos), desconociendo incluso, en algunos casos, quién era la persona que había realizado en su nombre el trámite de inscripción al RUC o la autorización de emisión de comprobantes de pago.

Adicionalmente, la SUNAT detectó que los citados sujetos sin capacidad operativa habían resultado ser interpósitas personas o que habían constituido empresas de fachada, con la única finalidad de trasladar indebidamente créditos fiscales en el IGV. De ellos, el 46% eran personas naturales y el 54% personas jurídicas correspondiendo un 27% a empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL) y el 27% restante a otras organizaciones empresariales.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:41 COT
Motivo: Doy V° B°

A mayor abundamiento, cabe traer a colación otros casos reportados por las áreas operativas de la SUNAT y que también ilustran las prácticas nocivas de los sujetos sin capacidad operativa. Uno de ellos, es el caso emblemático que se produjo en el año 2015, en el que estuvo involucrado uno de los principales contribuyentes nacionales que pertenece al grupo de las más grandes cadenas de restaurantes, espectáculos y centros recreacionales del país⁴⁹, en donde se detectó la realización de operaciones no reales que se encontraban sustentadas en comprobantes de pago emitidos por un sujeto que no tenía la capacidad operativa para realizar actividad económica alguna y que, sin embargo, había emitido comprobantes de pago por S/ 133 millones, trasladando indebidamente créditos fiscales por S/ 24 millones a favor de treinta y tres (33) contribuyentes, veinte (20) de los cuales pertenecían al mismo grupo económico.

Se trató de una anciana que en aquel entonces tenía 84 años, quien -con la empresa conformada con su hija- emitía entre 8 a 10 comprobantes de pago diarios, por actividades relacionadas con la elaboración de productos de panadería y por montos inferiores a S/ 3 500 (ello con la clara finalidad de evitar la bancarización de las operaciones).

Sobre el referido caso, la SUNAT obtuvo los siguientes hallazgos de la supuesta proveedora:

- Se verificó que no contaba con activos, no se encontró equipamiento alguno que por la propia naturaleza de la actividad era necesario, tampoco contaba

⁴⁹ Este caso obtuvo notoriedad pública (visitar, por ejemplo: <https://elcomercio.pe/lima/investigan-rustica-compras-millonarias-empresa-anciana-324289-noticia/>).

con material de oficina (no se halló siquiera un equipo de cómputo), no contaba con vehículos propios y/o alquilados, a pesar de que, según los comprobantes de pago emitidos, la mercadería se distribuía a distintos distritos de la provincia de Lima (como Ate, San Juan de Lurigancho, Barranco, San Miguel, San Martín de Porres, entre otros), para lo cual tampoco contaba con las guías de remisión que permitieran sustentar el traslado de los bienes.

- Se verificó que no contaba con personal a su cargo, ni de manera directa (trabajadores generadores de rentas de cuarta o quinta categoría) ni indirecta (a través de empresas tercerizadoras), que se encargara de tareas como la distribución de la mercadería a todos los lugares de reparto o de la selección y adquisición de los insumos.
- Se verificó que no contaba con infraestructura de tipo comercial, el domicilio fiscal registrado en el RUC era una casa habitación, en la cual se comprobó la existencia únicamente de muebles y enseres del hogar, tampoco se evidenciaba el funcionamiento de algún espacio como oficina administrativa, el inmueble no contaba con capacidad de almacén, no contaba con kárdex de ingreso y salida de mercaderías ni ningún otro tipo de control de bienes, tampoco tenía inmuebles alquilados o cedidos a su favor en los cuales se hubieran realizado las actividades económicas que se encontraban amparadas en los comprobantes de pago que emitía.
- Se verificó que no contaba con capacidad económica para adquirir bienes, no realizó gastos por concepto de servicios públicos, no realizó gastos de transporte para el traslado de los bienes a los diferentes distritos de Lima y tampoco registró gastos de estiba o desestiba.
- Se verificó de la información obtenida de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT)⁵⁰ que ningún proveedor le reputó venta alguna. Del mismo modo, no contaba con cuentas bancarias, llegando a afirmar que todas las operaciones -que ascendieron a millones de soles- se cancelaron en efectivo y que los pagos eran entregados a un familiar cada cierto tiempo, a través de un sobre con dinero, sin que se dejara constancia alguna de dicha cancelación; tampoco se verificó la existencia de al menos un tercero que gestione la cobranza, únicamente se obtuvo como referencia que un familiar suyo se acercaba a una oficina central, pero de ello no se obtuvo documentación alguna ni se demostraron los pagos en efectivo de las facturas que emitía.
- Se verificó el incumplimiento de obligaciones tributarias formales (no contaba con libros contables, las declaraciones determinativas fueron presentadas con datos falsos o simplemente no se presentaron, entre otras) y sustanciales (pago de impuestos).

De lo señalado anteriormente fluye que la falta de capacidad operativa del proveedor es uno de los elementos que se presentan como evidencia de la

⁵⁰ Cuyo Reglamento ha sido aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT, publicada el 1.03.2002 y normas modificatorias.



inexistencia de las operaciones a que se refiere el artículo 44 de la Ley del IGV con las consecuencias que ello trae respecto de aquellas y que, además, originarían -de ser el caso- el desconocimiento del costo o gasto para efectos del IR y la imputación de la presunción por pago de dividendos presuntos.

Ahora bien, nótese que, si con ocasión del examen de determinadas operaciones, se demuestra que un sujeto no cuenta con los recursos para realizarlas, ello constituye una circunstancia general que pone en tela de juicio el desarrollo de la actividad misma e, incluso, de las operaciones que dicho sujeto afirma haber llevado a cabo en el pasado. Sin embargo, a la fecha en la normativa vigente no existe un dispositivo que establezca alguna consecuencia en relación con el crédito fiscal y/o costo o gasto para efectos del IR basada en el cuestionamiento general de la calidad de vendedor o prestador del servicio del sujeto.

Es más, a pesar de que se hubiera comprobado que dicho vendedor o prestador del servicio no puede llevar a cabo la actividad a la que supuestamente se dedica, este puede seguir otorgando facturas con lo cual seguirá proporcionando a terceros documentos, a efecto de que estos deduzcan crédito fiscal u otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o costo o gasto.

Asimismo, si bien el comportamiento bajo comentario afecta la credibilidad incluso de operaciones por las cuales ya se otorgaron comprobantes de pago, tampoco existe una medida que tenga algún efecto global sobre dichas operaciones que coadyuve a desincentivar el uso de esta modalidad de evasión.

En este punto, además, debe considerarse los recursos con los que cuenta la SUNAT para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización. Así, en el año 2021, la SUNAT solo tenía 1 093 auditores a nivel nacional para fiscalizar a 1 631 856 contribuyentes de rentas de tercera categoría. Es decir, que un auditor se tendría que encargar de fiscalizar a 1 493 contribuyentes aproximadamente, en el lapso de un ejercicio fiscal.

En ese sentido, se considera que debieran adoptarse medidas legislativas que modifiquen la normativa vigente, a fin de introducir en esta una que, complementando la que existe en la Ley del IGV, regule de manera integral y especial a los sujetos sin capacidad operativa, realice las modificaciones necesarias en la LIR y en las normas que regulan el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT)⁵¹, con los siguientes objetivos principales:

- Que los mencionados sujetos no sigan emitiendo comprobantes de pago por operaciones que no se encuentran en la capacidad de realizar, lo que redundará en la mejora de la recaudación del IGV e IR al detener una práctica que erosiona la base imponible de los referidos tributos.
- Aumentar el riesgo de los sujetos que realizan este tipo de acciones indebidas, con miras a reducir los elevados índices de evasión que se han descrito previamente en el presente numeral de esta exposición de motivos,

⁵¹ Como el TUO del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004 y normas modificatorias que regula el SPOT. En adelante, TUO del SPOT.



mediante el establecimiento de un procedimiento que, entre sus características, contemple alguna forma de revisión de, en general, las operaciones realizadas con el sujeto sin capacidad operativa, pero a solicitud del comprador y que tenga como consecuencia una fiscalización, de modo tal que se desincentive esquemas en los que el supuesto vendedor y supuesto comprador se coluden para disminuir el monto de la obligación tributaria principal, precisamente porque dicho tipo de sujetos son los que rehúyen el control de la Administración Tributaria. Es de resaltar que es muy improbable que estos compradores soliciten la mencionada revisión, en cuyo caso se habilita el desconocimiento del crédito, costo o gasto que dicho comprador ha pretendido sustentar con los comprobantes de pago emitidos por el sujeto sin capacidad operativa.

1.3. Propuesta

El Gobierno Nacional ha expresado en el MMM 2022-2025, dentro de los lineamientos de política tributaria, que «(...) se hace necesario aumentar los ingresos públicos en el mediano y largo plazo, de tal forma que permita financiar las inversiones públicas para mejorar y fortalecer las prestaciones de servicios públicos a la población, abordar problemas derivados de la distribución desigual del ingreso y otros riesgos de mediano y largo plazo. En ese sentido, es necesario mantener como objetivo principal de la política tributaria el fortalecimiento del sistema tributario nacional, sobre la base de los principios de suficiencia, eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad y abordar el problema de baja recaudación e incumplimiento tributario; lo cual deberá enfrentarse con una combinación de medidas de administración como de política tributaria.»⁵².

Bajo este lineamiento, se plantea por el lado del IGV, continuar con la revisión de la legislación nacional buscando un mayor nivel de neutralidad en la aplicación del impuesto, el perfeccionamiento de los sistemas de pago del IGV y las acciones de control asociadas a ellos, a fin de ampliar la base tributaria y combatir la evasión y asegurar la reducción del incumplimiento de las obligaciones tributarias⁵³.

Teniendo en cuenta lo señalado en los párrafos precedentes, así como la problemática descrita en el numeral anterior de la presente exposición de motivos, se plantea regular un procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa (SSCO), con el objetivo de enfrentar la evasión tributaria, mejorando de manera rápida la recaudación del IGV y del IR, a través de, entre otras medidas, la identificación de aquellos sujetos que se encuentran en dicha situación de manera expeditiva, para impedir que estos continúen con la práctica de otorgar comprobantes de pago que permitan el ejercicio del crédito fiscal y/o la deducción del costo o gasto por un determinado período de tiempo.

Ahora bien, antes de pasar a detallar cada uno de los aspectos que conforman la presente propuesta normativa, resulta oportuno señalar, ante la posibilidad de que se alegue que el Decreto Legislativo implica restricciones a los derechos de los contribuyentes involucrados, que se debe tener en cuenta que ningún



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:53 COT
Motivo: Doy V° B°

⁵² Pág. 18 del MMM 2022-2025.

⁵³ *Ídem*; pág. 19.

derecho o libertad es absoluto⁵⁴ y que pueden establecerse restricciones para satisfacer otros bienes jurídico-constitucionales en tanto la medida que se considere limitativa sea proporcional, aspecto que a su vez se determina examinando la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de la propuesta y del efecto planteado.

✓ **Examen de idoneidad:**

El subprincipio de idoneidad implica la identificación de un fin de relevancia constitucional y la verificación de que la medida legislativa es adecuada para lograr dicho fin.

Al respecto, el procedimiento de atribución de la condición de SSCO que se regula tiene como fin el bien jurídico constitucional relevante «lucha contra la evasión tributaria», tal y como fluye de los fundamentos números 16 y 17 de la STC recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC.

Asimismo, de los elementos que conforman dicho procedimiento y, sobre todo, de los efectos que se proponen fluye que la medida propuesta es idónea para enfrentar la erosión de la base imponible del IGV y del IR por deducciones indebidas de crédito fiscal y costo o gasto, debido a que los sujetos a los que se califique como SSCO no podrán seguir otorgando comprobantes de pago o documentos complementarios que permitan dichas deducciones e incluso aquellos emitidos por el SSCO con anterioridad a la fecha en que se publique que dicho sujeto tiene esa condición, dejan de tener tal efecto en la medida que el comprador o usuario del servicio no solicite su revisión a la SUNAT⁵⁵. Esto último tiene un efecto disuasivo porque los sujetos que antes recurrían a este tipo de medidas para erosionar la base imponible del IGV e IR saben que, si el sujeto que les emitió el comprobante de pago o el documento complementario es declarado como un SSCO, salvo que se sometan a una fiscalización, lo cual es altamente improbable, no van a poder sustentar su crédito fiscal y costos o gastos con los aludidos comprobantes de pago y documentos complementarios.

✓ **Examen de necesidad:**

Si bien, tal como se ha descrito anteriormente, a la fecha existe una regulación específica respecto de los comprobantes de pago por operaciones no reales en el artículo 44 de la Ley del IGV, además de normas tales como el artículo 62 del Código Tributario⁵⁶ que otorga a la SUNAT amplias facultades a efecto de fiscalizar la determinación de la obligación tributaria realizada por un deudor tributario⁵⁷, el sujeto respecto del cual se compruebe que no cuenta con los recursos para realizar las operaciones puede seguir emitiendo libre e indebidamente más comprobantes de pago que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal y/o sustentar costo o gasto.

⁵⁴ Fundamento N° 28 de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) recaída en el Expediente N° 00032-2010-PI/TC.

⁵⁵ Esto queda corroborado con los resultados que han obtenido algunos de nuestros países vecinos que han adoptado medidas similares, los que se mencionan en el acápite sobre legislación comparada del presente documento.

⁵⁶ Cuyo último TUO fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22.06.2013 y normas modificatorias. En adelante, Código Tributario.

⁵⁷ Es decir, aquel a que se refiere el artículo 7 del Código Tributario.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:04:39 COT
Motivo: Doy V° B°

Asimismo, el cuestionamiento del rol de vendedor de un sujeto que no cuenta con los recursos para realizar las operaciones examinadas se restringe a estas cuando su comportamiento, en realidad, debiera llevar al cuestionamiento de la credibilidad de sus demás operaciones.

Así, se considera que los efectos que el Decreto Legislativo plantea respecto de aquel individuo que adquiere la condición de SSCO y de quienes supuestamente realizaron transacciones con él, y que consisten en impedir que siga emitiendo comprobantes de pago y documentos complementarios que permiten sustentar crédito fiscal y costos o gastos y que sus clientes deban solicitar la revisión de los comprobantes de pago emitidos por el SSCO, respectivamente, cubren las necesidades descritas en los párrafos anteriores sin que exista otra medida alternativa que logre los mismos objetivos con una restricción menor, por ejemplo, del derecho a la libertad de empresa.

Nótese, además, que el objetivo de darle un efecto a la comprobación de que una de las partes del contrato por el que se transfirieron bienes y/o servicios no pudo cumplir dicho rol, difiere del que persiguen varias disposiciones de la normativa tributaria cuyo objetivo es revisar y/o establecer la correcta liquidación de la obligación tributaria⁵⁸ u otorgarle determinadas consecuencias a la resistencia al control⁵⁹.

Incluso, debe tenerse en cuenta que, si bien un sujeto que vende o facilita comprobantes de pago con el objeto de defraudar al fisco incurre en el delito tipificado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria, por lo que le resulta de aplicación las penas previstas en dicha norma, lo cierto es que los procesos penales por delito tributario demoran entre tres (3) y cinco (5) años, no siendo, por tanto, esta la medida idónea para neutralizar de manera expeditiva la práctica del SSCO, objetivo que debiera alcanzarse desde la vía administrativa.

✓ Examen de proporcionalidad en sentido estricto:

En relación con este subprincipio, cabe indicar que también se considera cumplido en tanto las restricciones a los derechos de los sujetos involucrados terminan siendo menores si las comparamos con el efecto de poder detener o desincentivar una práctica que explica un porcentaje importante de los montos de evasión del IGV e IR, tal como se desprende del Cuadro N° 4 del numeral 1.2 de la presente exposición de motivos.

Ello incluso se refuerza si se considera que restricciones como la de solo poder emitir un tipo de comprobante de pago, no están enfocadas en los contribuyentes que cumplen debidamente sus obligaciones tributarias, sino más bien en los evasores y en aquellos sujetos que llevan a cabo prácticas

⁵⁸ Incluso en base a la relación que normalmente tienen determinados hechos y circunstancias conocidos con el hecho generador de la obligación tributaria, como es el caso de la determinación sobre base presunta.

⁵⁹ Tal como aquella que se evidencia al proporcionar a la Administración Tributaria un domicilio fiscal en el que no se puede ubicar al contribuyente, circunstancia que es la base de la regulación de la condición de no habido.



MEF

tan dafinas como las descritas en numerales anteriores de la presente exposición de motivos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha indicado lo siguiente: «(...) este Tribunal considera oportuno precisar que las situaciones derivadas del incumplimiento de normas de observancia obligatoria y de formalidades prescritas no se constituyen en atentatorias de las libertades económicas en sí mismas cuando provienen precisamente de la inobservancia»⁶⁰.

Así, siendo que conforme a lo antes indicado el Decreto Legislativo cumple con los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, corresponde señalar los principales aspectos que son objeto de esta nueva regulación especial:

a) Del sujeto sin capacidad operativa (SSCO)

El Decreto Legislativo propone una definición de SSCO considerando para dicho efecto la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la que uno de los aspectos analizados fue la capacidad de los proveedores para realizar las ventas de los bienes que el cliente aseguraba haber adquirido⁶¹, así como los elementos característicos hallados por la SUNAT en la casuística expuesta en el numeral 1.2 del presente documento.

De este modo, se define al SSCO como aquel que, si bien figura como emisor de los comprobantes de pago⁶² o de los documentos complementarios⁶³, no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten dichos documentos.

b) Del procedimiento de atribución de la condición de SSCO

Considerando el objetivo de combatir, desde el sujeto, la conducta de este de otorgar comprobantes de pago cuando no cuenta con los elementos para llevar a cabo las operaciones que consigna en estos, se regula en el Decreto Legislativo todas las fases del procedimiento conducentes a atribuir, mediante resolución de la SUNAT, la condición de SSCO.

✓ Del inicio del procedimiento:

Se establece que la SUNAT puede iniciar el procedimiento de atribución de la condición de SSCO cuando a través de una verificación de campo y de sus fuentes de información -incluida aquella que provenga de entidades privadas o públicas o la proveniente de cruces de información (que hubiera

⁶⁰ Fundamento N° 44 de la STC recaída en el Expediente N° 03769-2010-PA/TC.

⁶¹ Y que anteriormente se han citado en la presente exposición de motivos.

⁶² Para efectos del decreto legislativo, se entiende como tales a los documentos regulados por la SUNAT que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR, con excepción de las liquidaciones de compra. Dicha excepción se justifica por cuanto el decreto legislativo está enfocado en la atribución de la condición de SSCO del proveedor que figura como emisor en los comprobantes de pago; en cambio, la liquidación de compra es un documento emitido por el adquirente en los casos que corresponda.

⁶³ Considerándose en el decreto legislativo como tales a las notas de crédito y débito a que se refiere la normativa que regula los comprobantes de pago.



realizado como parte del ejercicio de su función fiscalizadora⁶⁴)- detecte que un determinado sujeto se encuentra comprendido en las siguientes situaciones:

- i) No cuente con infraestructura o bienes⁶⁵, o estos o aquella no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;
- ii) No tenga activos, o estos no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;
- iii) No tenga personal⁶⁶, o este no resulte idóneo, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios, y/o
- iv) Cualquier otra situación objetiva que evidencie que el sujeto no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o que estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:07:15 COT
Motivo: Doy V° B°

En relación con la regulación propuesta, cabe destacar que, para que el inicio del procedimiento de atribución de la condición de SSCO se produzca, la SUNAT necesariamente deberá haber realizado la verificación de campo correspondiente; es decir, deberá haberse apersonado, a través de los funcionarios competentes, al domicilio fiscal o a los establecimientos anexos declarados por el sujeto a fin de comprobar si este cuenta o no con los elementos necesarios (infraestructura, bienes, activos, etc.) para llevar a cabo las operaciones que figuran en los comprobantes de pago o documentos complementarios que emite.

La mencionada verificación es indispensable, sea que la SUNAT cuente previamente o no con información de la que fluyan incongruencias entre la actividad u operaciones que un sujeto indica realizar y los medios con los que debiera contar para efectuarla⁶⁷, ya que en el primer caso corrobora en el campo lo que se desprende de sus fuentes de información, mientras que en el segundo descubre la falta de medios.

Nótese que, aun cuando puede entenderse que la referencia que se hace en el Decreto Legislativo a no contar con los medios para realizar las

⁶⁴ El segundo párrafo del artículo 62 del Código Tributario indica que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias y que, para tal efecto, la Administración Tributaria dispone, entre otras, de la facultad de requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas (esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero).

⁶⁵ Se refiere a la infraestructura o bienes arrendados o cedidos en uso, pues de tratarse de propiedad del sujeto, formarán parte de su activo y, por tanto, estaremos inmersos en la situación siguiente.

⁶⁶ Ya sea de manera directa (trabajadores que generan rentas de cuarta y/o quinta categoría) o indirecta (a través de empresas tercerizadoras).

⁶⁷ Como por ejemplo el que figure como proveedor de bienes en declaraciones informativas o cruces de información y sin embargo no declare existencias ni activos en sus declaraciones juradas del impuesto a la renta.

operaciones por las que se emiten comprobantes de pago o documentos complementarios incluye el supuesto en que se poseen recursos no acordes con la realización de dichas operaciones, se ha preferido señalar expresamente que también puede atribuirse la condición de SSCO cuando los recursos con los que este cuenta no son idóneos, indicándose además, como una suerte de parámetros, que para evaluar dicha idoneidad se debe tomar en cuenta la suficiencia, razonabilidad y proporcionalidad de los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros empleados por el sujeto para realizar las operaciones, en función de la naturaleza de estas, el nivel de ventas del sujeto cuya capacidad operativa se cuestiona, el sector económico al que pertenece, entre otros⁶⁸.

Así, teniendo en cuenta lo señalado en los párrafos anteriores se iniciará el procedimiento de atribución de la condición de SSCO cuando, por ejemplo:

- Se verifiquen situaciones como la del caso emblemático mencionado en el numeral 1.2 de la presente exposición de motivos en la que la supuesta proveedora no contaba con: i) el equipamiento que por la propia naturaleza de la actividad era necesario; ii) material de oficina; iii) vehículos propios y/o alquilados con que hacer las labores de distribución que suponía su documentación; iv) con personal ni de manera directa (trabajadores generadores de rentas de cuarta o quinta categoría) ni indirecta (a través de empresas tercerizadoras), y v) infraestructura de tipo comercial.
- Se verifique que una empresa que declara prestar servicios médicos, descritos en los comprobantes de pago como consultas con médicos de distintas especialidades o intervenciones quirúrgicas, cuenta con un local alquilado, pero este solo tiene ambientado un espacio reducido para la atención de los supuestos pacientes para las distintas especialidades médicas, en donde no se halla ningún instrumental médico o quirúrgico más que útiles de escritorio, así como solo cuenta con una enfermera técnica pero con ningún médico colegiado y especialista para efectuar las consultas y/o intervenciones médicas que figuran en los comprobantes de pago. Por último, tampoco se encuentra documentación sobre tercerización de dichos servicios.

Cabe destacar, finalmente, que en el Decreto Legislativo se establece la posibilidad de que la SUNAT, para evaluar la idoneidad, pueda tomar en cuenta «entre otros» aspectos que podrían configurar la falta o no de capacidad operativa, ello permitirá también al contribuyente valerse de elementos adicionales a los expresamente mencionados en el Decreto Legislativo para demostrar que cuenta con los recursos idóneos para la producción de sus bienes o la prestación de sus servicios (verbigracia, su capacidad para realizar una determinada actividad económica podría demostrarla mediante ciertos recursos económicos y financieros, por ejemplo sus fuentes de financiamiento). No debe perderse de vista, que la

⁶⁸ Se hace además referencia expresa a que el criterio de idoneidad deberá ser sustentado y motivado en cada caso concreto en que se aplique.



atribución de la condición de SSCO solo procederá si se cuenta con un conjunto de evidencias que deben valorarse en función de las pruebas obtenidas y que causan convicción respecto a que a un sujeto le corresponde tal atribución, no siendo, por tanto, conveniente, *a priori*, limitar el alcance de la actividad probatoria.

✓ **De la carta y el requerimiento:**

Solo si, como resultado de la verificación de campo y de las fuentes de información con las que cuente, la SUNAT determina preliminarmente que el sujeto carece de capacidad operativa, se prevé en el Decreto Legislativo que aquella debe proceder a notificarle la carta y el requerimiento correspondiente. La notificación de ambos documentos se realiza en forma conjunta⁶⁹.

En la carta, la SUNAT presenta a su agente fiscalizador y comunica el inicio del procedimiento. En el requerimiento, la SUNAT comunica las situaciones detectadas en la verificación de campo y del análisis de sus fuentes de información, a fin de que el sujeto, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contado a partir de la fecha en que surte efecto la notificación de ambos documentos, presente los medios probatorios⁷⁰ que desvirtúen cada una de las situaciones comunicadas en dicho requerimiento.

Cabe acotar que los documentos que se regulan en el Decreto Legislativo (la carta y el requerimiento) tienen como antecedente aquellos establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁷¹, con el objeto de que se aprovechen, en la medida de lo posible, los sistemas y controles que ya se emplean para efecto de la documentación y seguimiento de los procedimientos de fiscalización.

Asimismo, se establece en el Decreto Legislativo que el plazo de treinta (30) días hábiles con el que cuenta el sujeto para presentar los medios probatorios puede prorrogarse por una única vez y de manera automática por cinco (5) días hábiles adicionales, siempre que aquel presente la solicitud de prórroga con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo de treinta (30) días hábiles. De incumplirse este último plazo, la solicitud se considera como no presentada, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentada.

✓ **De la evaluación de los medios probatorios:**

Se prevé en el Decreto Legislativo que la SUNAT en el plazo de treinta (30) días hábiles, contado a partir del día hábil siguiente de producido el vencimiento del plazo para presentar los medios probatorios o de su prórroga, de corresponder esta última, evalúa dichos medios probatorios

⁶⁹ Los datos mínimos que deben contener ambos documentos se establecerán en el reglamento que se apruebe.

⁷⁰ Para efectos del decreto legislativo, se entiende como tales a los que se refiere el artículo 125 del Código Tributario.

⁷¹ Aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29.06.2007 y normas modificatorias.



y, de ser el caso, realiza una nueva verificación de campo y/o de sus fuentes de información.

Sobre este último aspecto cabe resaltar que, en esta etapa del procedimiento, se espera que la realización de una nueva verificación de campo y/o de las fuentes de información sólo se efectúe en algunos casos. Ello es así por cuanto -para dar inicio al procedimiento- la SUNAT tuvo que haber efectuado la verificación de campo, así como la verificación de la información con la que cuenta y estas debieron haber permitido detectar que el contribuyente se encontraba comprendido en las situaciones que lo identifican como SSCO.

✓ **Del resultado del requerimiento:**

Se establece en el Decreto Legislativo que, realizada la evaluación de los medios probatorios⁷², así como de los resultados de la verificación de campo y de sus fuentes de información, la SUNAT, bajo responsabilidad, notifica el resultado del requerimiento dentro del plazo de evaluación de treinta (30) días hábiles a que se ha hecho referencia en el punto anterior, en el que determina que:

- i) Se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, culminando este con dicha notificación, o
- ii) No se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, emitiendo y notificando dentro de dicho plazo la resolución de atribución de la condición de SSCO.

Al respecto, cabe indicar que en el supuesto negado de que la SUNAT no culmine el procedimiento en el plazo antes mencionado, ello no implica incurrir en nulidad, ya que tal como lo señala el párrafo 151.3 del artículo 151 del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General⁷³, dicho efecto solo se produce si la ley lo prevé de forma expresa, no siendo este el caso del Decreto Legislativo. Asimismo, tampoco existe caducidad del procedimiento por lo que el transcurso del plazo no exime a la SUNAT de notificar el resultado del requerimiento y, de corresponder, notificar la resolución de atribución de la condición de SSCO, actos con los que se culmina el procedimiento, sin perjuicio de que dicha demora pudiera tener como efecto la determinación de responsabilidad funcional, tal y como se menciona en el Decreto Legislativo.

c) De la impugnación de la resolución

Así como el procedimiento propuesto para expedir la resolución de atribución de la condición de SSCO es uno especial respecto del procedimiento de fiscalización regulado en el Código Tributario, el acto que resulta de aquel (la



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:07:26 COT
Motivo: Doy V° B°

⁷² En tanto el sujeto los presente, ya que, una vez transcurrido el plazo probatorio, la administración tributaria debe proceder a emitir su pronunciamiento, con los medios probatorios que esta posea.

⁷³ Aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25.1.2019 y norma modificatoria.

resolución de atribución) es un nuevo tipo de acto a expedir por la SUNAT distinto a los expresamente contemplados por el Código Tributario, respecto del cual el sujeto debe poder ejercitar su derecho a impugnar la decisión de la Administración Tributaria.

En relación con ello, cabe indicar que, cuando el Código Tributario regula el procedimiento contencioso tributario, lista en su artículo 135 actos específicos que son reclamables⁷⁴ para finalizar disponiendo que también son materia de dicho recurso los actos relacionados directamente con la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria.

Al respecto, cabe resaltar que al ser la categoría «actos relacionados directamente con la determinación de la obligación tributaria» una fórmula genérica, su contenido se ha venido examinando en cada caso concreto, habiendo el Tribunal Fiscal considerado incluida en ella actos tales como, una resolución de intendencia expedida de oficio que modificaba el monto de una resolución de multa (RTF N° 09082-1-2015), una resolución gerencial expedida de oficio por la Administración Tributaria que dejaba sin efecto otra anterior en la que se establecía que correspondía la deducción de cincuenta (50) UIT de la base imponible del impuesto predial (RTF N° 08100-7-2017) y una resolución de intendencia que resolvió que una declaración rectificatoria del IGV de enero de 2015 no surtió efecto (RTF N° 06625-5-2016).

Ahora bien, considerando que la resolución que atribuye la condición de SSCO se refiere a la inexistencia de los medios para llevar a cabo los hechos imponibles que el sujeto asegura realizar, corresponde que su impugnación se rija por el procedimiento contencioso del Código Tributario⁷⁵. Sin embargo, con el fin de evitar interpretaciones que busquen diferenciar la resolución de atribución de la condición de SSCO de los supuestos que han venido siendo considerados como incluidos en el artículo 135 del Código Tributario por el Tribunal Fiscal o cuestionamientos sobre la competencia de dicho ente o de la SUNAT, en el Decreto Legislativo se opta por establecer expresamente que la impugnación de la mencionada resolución se rige por lo dispuesto en el citado código, así como que la SUNAT y el Tribunal Fiscal son competentes respecto de la reclamación y apelación, respectivamente, sin perjuicio de lo cual se proponen plazos más cortos para las diferentes etapas del procedimiento contencioso tributario. Ello considerando que:

- Si se atribuyó la condición de SSCO, la expedición de la resolución en dicho sentido responderá al hecho de que el sujeto no contaba con los elementos de prueba de la existencia de los recursos necesarios para realizar la actividad que aseguraba desplegar.

⁷⁴ La resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos, las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

⁷⁵ Nótese que la determinación de la obligación presupone el establecer, en cada caso particular, entre otros, la realización del hecho imponible.



- El procedimiento de atribución de la condición de SSCO no está dirigido a comprobar operaciones individuales ni su cuantificación.
- Debe evitarse que el plazo de los recursos impugnatorios tenga como efecto que el objetivo de la propuesta -neutralizar en forma rápida el accionar de este tipo de sujetos que son un instrumento para la disminución de las obligaciones tributarias sustanciales del IGV e IR- no se alcance.

Así, los plazos especiales que se establecen en el Decreto Legislativo son:

- i) Diez (10) días hábiles para la interposición del recurso de reclamación y de apelación.
- ii) Cinco (5) días hábiles para la subsanación de los requisitos de admisibilidad de la reclamación y de la apelación.
- iii) Treinta (30) días hábiles para resolver la reclamación y la apelación, bajo responsabilidad.
- iv) Diez (10) días hábiles para la actuación de los medios probatorios en la reclamación y en la apelación, siempre que estos hubieran sido ofrecidos en la etapa del procedimiento de presentación de dichos medios probatorios y no hubieran podido ser actuados por causas no imputables al sujeto.
- v) Diez (10) días hábiles para que la SUNAT eleve el expediente de apelación al Tribunal Fiscal.

Adicionalmente, se establece que ante la eventualidad de que la SUNAT o el Tribunal Fiscal requieran alguna información al sujeto al que se le ha notificado la resolución de atribución de la condición de SSCO o a dicho sujeto y/o a la Administración Tributaria, respectivamente, para mejor resolver, dichas entidades otorgarán para dicho efecto un plazo máximo de diez (10) días hábiles y que este no se computará dentro del plazo para resolver que tiene cada una de dichas entidades.

d) De la resolución firme

Una vez notificada la resolución de atribución de la condición de SSCO, se prevé en el Decreto Legislativo que esta adquiere la calidad de firme cuando:

- i) El plazo para impugnar la resolución venza sin que el sujeto haya interpuesto el recurso respectivo;
- ii) Habiéndose impugnado la resolución, el sujeto presente el desistimiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 130 del Código Tributario y este haya sido aceptado, o



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:07:41 COT
Motivo: Doy V° B°

- iii) Se haya notificado al sujeto una resolución que pone fin a la vía administrativa.

El tratamiento antes descrito concuerda con la normativa vigente relativa a cuando un acto administrativo adquiere la calidad de firme, especialmente en el caso del numeral i), ya que este propone hacer aplicable al transcurso del plazo para impugnar la resolución de atribución de la condición de SSCO los mismos efectos que señalan el artículo 137 del Código Tributario y el artículo 222 del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, para aquellos actos que no contienen deuda tributaria y para los actos administrativos en general, respectivamente.

De otro lado, cabe destacar que, a diferencia de otras legislaciones que buscan combatir esta modalidad de evasión, la presente propuesta normativa resulta mucho más garantista, en tanto, tal como se describe más adelante, los efectos para el sujeto calificado como SSCO sólo se producen luego de que este es incluido en la publicación que debe realizar la SUNAT y esta a su vez sólo se realiza una vez que la resolución con la que se atribuyó la condición de SSCO ha adquirido la calidad de firme, esto es, incluso cuando con lo resuelto por el Tribunal Fiscal se haya agotado la vía administrativa⁷⁶.



e) De la publicación de la condición de SSCO y de los efectos de la publicación

La atribución de la condición de SSCO tiene como objetivo, por un lado, la neutralización de la conducta de estos sujetos de otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR, y de otro, aumentar el riesgo a fin de desincentivar este tipo de conductas.

En ese sentido, en el Decreto Legislativo se propone la publicación por parte de la SUNAT de la relación de sujetos SSCO cuya resolución de atribución de dicha condición haya quedado firme, así como que dicha publicación genere determinados efectos a partir del día calendario siguiente en que esta se efectúe.

✓ De la publicación de la condición de SSCO

En el artículo 7 del Decreto Legislativo se establece que la SUNAT publica en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, el último día calendario del mes, la relación de sujetos sin capacidad operativa cuyas resoluciones de atribución de dicha condición hayan quedado firmes en ese mes.

Dicha publicación se mantendrá por el plazo que establezca el reglamento del Decreto Legislativo, contado a partir del día calendario siguiente al que se produce esta, y que, conforme a lo indicado expresamente, no podrá

⁷⁶ Por ejemplo, en México y Ecuador, la publicación del listado de contribuyentes calificados como empresas inexistentes o empresas fantasmas, respectivamente, se realiza con anterioridad a que adquiera la calidad de firme la resolución que les atribuyó tal condición (esto es, antes de la interposición de cualquier mecanismo legal de defensa que el contribuyente presente contra dicha resolución), siendo que los efectos de esta atribución se producen desde la citada publicación.

ser mayor a cinco (5) años. La mencionada publicación deberá contener los datos que permitan a los clientes identificar al proveedor cuestionado, además de otra información mínima adicional.

Así, en el Decreto Legislativo se indica que como mínimo la referida publicación debe contener los siguientes datos: el número de RUC del SSCO y sus apellidos y nombres, denominación o razón social y de sus representantes legales; y el número de la resolución de atribución respectiva, su fecha de emisión y la fecha en que esta haya quedado firme. Mediante el reglamento del Decreto Legislativo se podrán establecer datos adicionales a publicar, así como el alcance de estos y de los representantes legales.

Al respecto, cabe destacar que se incluye la información de los representantes legales debido a que, siendo ellos los que actúan por la persona jurídica, es importante que sea de conocimiento público qué personas son las que han estado detrás de un SSCO⁷⁷.

Adicionalmente, se precisa en el Decreto Legislativo que, si por alguna circunstancia no se efectúa la publicación en el día antes indicado, en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial El Peruano, la citada publicación debe efectuarse en ambos medios el último día calendario del mes siguiente.



✓ De los efectos de la publicación

Conforme a lo que se señala en el artículo 8 del Decreto Legislativo, a partir del día calendario siguiente a la publicación antes descrita se producen los siguientes efectos:

- i) La baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos del SSCO, conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

Así, con este efecto y con el que se describe en el siguiente numeral se busca que el SSCO ya no pueda seguir emitiendo comprobantes de pago y documentos complementarios que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o sustentar el costo o gasto para efectos del IR.

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que en tanto el Decreto Legislativo señala que dicha baja se realiza conforme a lo que se establezca mediante resolución de superintendencia, dicha regulación podrá incluir tratamientos excepcionales en el caso en que, por ejemplo, el sujeto que tenga domicilio fiscal y/o un establecimiento anexo declarado en el RUC ubicado en una zona de baja o nula conectividad,

⁷⁷ Asimismo, se indica que en las normas reglamentarias se indicará los representantes legales a publicar, a fin de que en dichas normas se pueda señalar, por ejemplo, que se considerará a aquellos que tenían tal calidad al inicio del procedimiento de atribución y que contaban con facultades y deberes vinculados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

supuesto en el cual la baja de comprobantes de pago no podría incluir las boletas de venta físicas precisamente porque dicho sujeto no podría emitir las boletas de venta electrónicas a que se refiere el siguiente numeral.

- ii) El SSCO sólo podrá emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas, hasta que venza el plazo que se establezca en el reglamento del Decreto Legislativo. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica conforme a lo que se establezca mediante resolución de superintendencia.

De esta manera, se impide que el SSCO siga otorgando comprobantes de pago o documentos complementarios que permitan sustentar el crédito fiscal y el costo o gasto del IR.

Asimismo, atendiendo al antecedente negativo de este contribuyente, se considera conveniente incorporarlo a alguno de los sistemas de emisión electrónica de comprobantes de pago -salvo que ya sea emisor electrónico- a efecto de que emita únicamente las referidas boletas y notas, pues este tipo de emisión permite un mejor control de los contribuyentes.

No obstante, se señala que dicha emisión electrónica se hará conforme a lo que se establezca mediante resolución de superintendencia, ello con el objetivo de que la SUNAT pueda establecer reglas para el inicio de la emisión electrónica, así como contemplar los supuestos en los que puede darse la concurrencia de la emisión electrónica con la física, por ejemplo, los casos en que no puede emitirse comprobantes electrónicos por contingencia o cuando el sujeto que tiene domicilio fiscal o un establecimiento anexo ubicado en una zona de baja o nula conectividad.

- iii) Las operaciones que se realicen con el SSCO no permiten ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR.
- iv) Otros que se establezcan de acuerdo a ley. Ello permite comprender los efectos que, de manera adicional, se han previsto en el Decreto Legislativo y que, precisamente, se encuentran señalados en su primera y segunda disposición complementaria modificatoria; asimismo, tiene como objetivo destacar que cualquier otro efecto que se le pretenda asignar al SSCO, tiene que estar contemplado en una norma con rango de ley, salvo que se trate de un aspecto que pudiera ser regulado por una norma de menor jerarquía.

Adicionalmente, en el Decreto Legislativo se establece el pago a cargo del SSCO del IGV consignado en sus comprobantes de pago o en las notas de débito, en tanto se hayan emitido hasta el día de la publicación de la relación de los SSCO. Así, como el SSCO se constituyó con la única finalidad de trasladar beneficios fiscales que terminaron erosionando o



suprimiendo la verdadera carga tributaria en el IGV, con el presente efecto se busca que dicho sujeto asuma el impuesto que consignó en los comprobantes de pago o en las notas de débito que hubiera emitido, funcionando ello como una medida disuasoria por la enorme carga tributaria que tendría que soportar, estando habilitada la SUNAT para exigir el cobro correspondiente.

f) Efectos relacionados con los comprobantes de pago o documentos complementarios emitidos por el SSCO hasta el día de la publicación efectuada por la SUNAT

Cuando respecto de un sujeto se lleve a cabo todo un procedimiento administrativo⁷⁸ que concluye con la expedición de la resolución de atribución de la condición de SSCO, la cual a su vez adquiere la calidad de firme, se considera que ello tiene como consecuencia la pérdida de credibilidad en la realización de las operaciones que el sujeto señale haber efectuado, debido precisamente a la confirmación de que este no contaba con los recursos para realizar la actividad que supuestamente las causaba y por las que expidió comprobantes de pago o documentos complementarios.

En ese sentido es que en el Decreto Legislativo se establece que aquel deudor tributario que hubiera realizado operaciones con el SSCO hasta el día de la publicación que realice la SUNAT en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, debe solicitar la revisión de los comprobantes de pago que el SSCO le hubiere emitido⁷⁹.

Una vez presentada la solicitud de revisión a que se refiere el párrafo anterior, la SUNAT iniciará un procedimiento de fiscalización parcial, a efecto de verificar si los comprobantes de pago y los documentos complementarios corresponden o no a operaciones reales, emitiendo la resolución de determinación correspondiente.

Al respecto, cabe destacar que si bien el procedimiento de fiscalización parcial se inicia a razón de que el sujeto emisor de los comprobantes de pago y/o documentos complementarios ha sido declarado mediante resolución firme como un SSCO, puede suceder que con motivo de dicho procedimiento se puedan llegar a evaluar otros aspectos del tributo y periodos involucrados en la solicitud de revisión, lo cual permitirá determinar correctamente las obligaciones tributarias de los clientes que hayan presentado la referida solicitud.

Adicionalmente, se establecen las reglas a aplicar en caso alguno de los clientes -de un sujeto respecto del cual se siga el procedimiento de atribución de la condición de SSCO- esté siendo fiscalizado, ya que en dicho supuesto carecería de objeto que se realice el procedimiento de revisión.

Así, se prevé en el Decreto Legislativo que no se tiene que solicitar la revisión respecto de aquellos comprobantes de pago o documentos complementarios

⁷⁸ El cual incluye plazos probatorios y aspectos que garantizan su derecho de defensa.

⁷⁹ En un plazo de treinta (30) días hábiles siguientes a la citada publicación.



que sustentan el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o el costo o gasto para efectos del IR emitidos por el SSCO y que se utilizan en períodos tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial no electrónica por cualquiera de los indicados tributos, que se encuentre en trámite con anterioridad a la fecha en que la resolución de atribución adquiere la calidad de firme. Ello debido a que la procedencia del crédito fiscal y/o del costo o gasto deberá determinarse en el procedimiento de fiscalización respectivo en que estos están siendo examinados⁸⁰.

En relación con el deudor tributario que no presenta la aludida solicitud de revisión y cuyos comprobantes de pago o documentos complementarios, como consecuencia de ello, no sustentan derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o el costo o gasto para efectos del IR, se proponen reglas expresas a seguir, de un lado, por la SUNAT cuando ejerza su facultad de fiscalización y, de otro, por el deudor tributario para efecto de la impugnación.

Así, respecto de los procedimientos de fiscalización de la SUNAT, se establece en el Decreto Legislativo que:

- El (los) reparo(s) que se realice(n) en el procedimiento de fiscalización por la utilización de los comprobantes de pago o documentos complementarios cuya revisión no se solicitó no admite(n) prueba en contrario.
- En el caso que el (los) único(s) reparo(s) a realizarse corresponda(n) a la utilización de los comprobantes de pago o documentos complementarios cuya revisión no se solicitó y el procedimiento de fiscalización sea uno parcial electrónico, el plazo de diez (10) hábiles a que se refiere el literal b) del artículo 62-B del Código Tributario se entiende concedido para la revisión por parte del sujeto fiscalizado de errores de cálculo que pudieran existir en la liquidación efectuada por la SUNAT, incluidos los intereses respectivos.

Asimismo, en lo concerniente a la impugnación de las resoluciones de determinación y/o de multa, con las que se culminen los procedimientos de fiscalización a que se refiere el párrafo anterior, se indica en el Decreto

Legislativo que aquella se rige por lo dispuesto en el Código Tributario, así como por lo siguiente:

- La impugnación de los reparos derivados de comprobantes de pago y documentos complementarios cuya revisión no se solicitó es admitida a trámite únicamente si está referida a aspectos distintos a los que resulten como consecuencia de no haber efectuado la mencionada solicitud.
- La reclamación o apelación interpuesta en el plazo de veinte (20) o de quince (15) días hábiles a que se refieren los artículos 137 y 146 del Código

⁸⁰ Nótese que el referido procedimiento de fiscalización puede haberse iniciado antes o después de que se notifique la carta y el requerimiento del procedimiento de atribución de la condición de SSCO.



MEF

Tributario, respectivamente, es admitida a trámite si el reclamante o apelante, además de cumplir con los requisitos establecidos en los citados artículos, acredita el pago de la totalidad de la deuda tributaria asociada a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago o garantice dicha deuda mediante carta fianza, y siempre que además respecto de ellos se cumpla con lo señalado en el acápite anterior.

- La reclamación que se presente fuera del plazo establecido en el artículo 137 del Código Tributario o la apelación que se presente fuera del plazo establecido en el artículo 146 del Código Tributario pero dentro de los seis (6) meses a que dicho artículo se refiere, es admitida a trámite siempre que el reclamante o apelante, además de cumplir con los requisitos establecidos en los citados artículos, acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria asociada a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago, y siempre que además respecto de ellos se cumpla con lo señalado en el acápite precedente al anterior.

Cabe resaltar que la regulación descrita anteriormente es consecuencia de lo señalado en el Decreto Legislativo, en el sentido de que, si no se solicita la revisión de los comprobantes de pago o documentos complementarios emitidos por el SSCO, cuya resolución de atribución de dicha condición ha quedado firme, no permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV ni sustentarán costo o gasto para efectos del IR.

Nótese que, conforme a lo indicado en la introducción del numeral 1.3 de la presente Exposición de Motivos, la propuesta normativa que contiene el Decreto Legislativo, incluido el aspecto antes descrito es razonable en tanto cumple con los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

Asimismo, se considera, en relación con el derecho al acceso a la tutela jurisdiccional que la medida es razonable en tanto:

- El efecto de pérdida del crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV o del costo o gasto para efectos del IR derivado de los comprobantes de pago o documentos complementarios emitidos por el SSCO hasta el día de la publicación a que se refiere el artículo 7 del Decreto Legislativo se produce, de forma automática, al día siguiente de transcurrido el plazo que tiene el adquirente o usuario del SSCO para solicitar la revisión de las operaciones⁸¹. Siendo ello así, de proceder la SUNAT en un procedimiento de fiscalización posterior a reliquidar la obligación tributaria por, entre otros reparos, desconocimiento de los indicados comprobantes de pago o documentos complementarios, el monto que se hubiera dejado de pagar derivado de ellos no admite prueba en contrario. De ahí que el tratamiento que se propone para ella sea el que corresponde a la parte de la deuda contenida en una



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:08:12 COT
Motivo: Doy V° B°

⁸¹ Única forma de asegurar el efecto de recuperación de la deuda tributaria correspondiente al IGV o al impuesto a la renta dejados de pagar por operaciones en las que estuvo involucrado el SSCO.

resolución de determinación que no se impugna. Ello sin perjuicio de que, considerando que pudiera presentarse algún error material o algún defecto de procedimiento, es que se posibilita al sujeto la impugnación en dichos supuestos, pero exigiendo el pago total de la deuda correspondiente a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago o la presentación de una carta fianza si la reclamación o apelación se presenta en los plazos a que se refieren los artículos 137 y 146 del Código Tributario o el pago previo en caso se presenten vencidos dichos plazos.

- El Tribunal Constitucional ha afirmado, en la STC recaída en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC, de fecha 14.11.2005, aclarada por las STC recaídas en los Expedientes N° 4242-2006-PA/TC, de fecha 19.01.2007, N° 03221-2012-PA/TC de fecha 20.07.2013 y N° 542-2016-PA/TC de fecha 14.07.2020⁸², que lo que atenta contra el indicado derecho es aquel cobro que se pretendiera efectuar como condición o requisito previo para la impugnación de un acto de la Administración Pública, es decir, un cobro por «derecho a impugnar»⁸³, supuesto distinto al del Decreto Legislativo en el que se exige garantizar o pagar la deuda tributaria que le corresponde al sujeto en aplicación de lo dispuesto, precisamente, en el Decreto Legislativo y cuyo monto obedece a un comportamiento específico del deudor tributario.

En efecto, conforme al Decreto Legislativo, la exigencia de garantizar o pagar la deuda tributaria vinculada con las operaciones que se desconocen, se origina en una omisión del propio contribuyente al no haber solicitado la revisión de los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos por el SSCO. El desconocimiento del crédito, costo o gasto que sigue a dicho comportamiento es una consecuencia que el sujeto conoce y que, incluso, puede haber sido asumida al decidir no someterse a la referida revisión por, posiblemente, haber obrado con conocimiento de que el sujeto al que supuestamente le compraba no realizaba operaciones reales.

g) De la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial⁸⁴ y sociedades cuyos titulares, partes contratantes o socios sean SSCO

En relación con la problemática de los SSCO, se ha observado que otra práctica que estos adoptan es la de constituir sucesivas personas jurídicas o celebrar contratos de colaboración empresarial que tampoco cuentan con los recursos para realizar las operaciones que figuran en sus comprobantes de pago o documentos complementarios.

Teniendo en cuenta ello, en el Decreto Legislativo se propone establecer que la SUNAT publique en su página web y en el Diario Oficial El Peruano a

⁸² Las sentencias disponibles en: www.tc.gob.pe.

⁸³ Ver los fundamentos N.ºs 16 al 19 de la STC recaída en el Expediente N° 4242-2006-PA/TC.

⁸⁴ Definidos en el inciso c) del artículo 2 del Decreto Legislativo como aquellos que llevan contabilidad independiente de las de sus partes contratantes.



aquellas EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades⁸⁵ cuya inscripción en el RUC se realice a partir del día calendario siguiente a la publicación que según el párrafo 7.1 del artículo 7 del Decreto Legislativo debe realizar la SUNAT y respecto de las cuales detecte que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

- i) Las EIRL cuyo titular sea un SSCO.
- ii) Las EIRL cuyo titular sea el mismo que el de la EIRL sin capacidad operativa.

Sin perjuicio de lo señalado en los dos acápites siguientes, según corresponda, lo previsto en el párrafo anterior también se aplica a las sociedades que tengan como socio que posee directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital al titular de la EIRL sin capacidad operativa, así como a los contratos de colaboración empresarial, cuando el titular de una EIRL sin capacidad operativa tenga una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos.

- iii) Las sociedades que se constituyan por uno o más sujetos sin capacidad operativa, en las que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades.

- iv) Los contratos de colaboración empresarial en los que una o más de sus partes contratantes sean sujetos sin capacidad operativa, siempre que estos, individualmente o en conjunto, tengan una participación en los resultados de dichos contratos de más del veinte por ciento (20%).

- v) Las sociedades o contratos de colaboración empresarial en los que su(s) socio(s), accionista(s) o participacionista(s), o partes contratantes que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades o tengan una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos y a su vez sea(n) o hubiera(n) sido socio(s), accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes, individualmente o en conjunto, de una sociedad o de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en por lo menos dichos porcentajes, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento del Decreto Legislativo.

Lo previsto en el párrafo anterior también se aplica a las EIRL que se constituyan por el socio, accionista o participacionista de una sociedad sin capacidad operativa o parte contratante de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en la que posea o hubiera poseído directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de esta,

⁸⁵ Considerándose en el decreto legislativo como tales a las que se refiere la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias, incluyendo aquellas sociedades que se constituyen en aplicación de lo dispuesto en una norma con rango de ley, así como las reguladas por el Decreto Legislativo N° 1409, Decreto legislativo que promueve la formalización y dinamización de micro, pequeña y mediana empresa mediante el régimen societario alternativo denominado sociedad por acciones cerrada simplificada, publicado el 12.09.2018.



o tenga o hubiera tenido una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados del contrato, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento del Decreto Legislativo.

Asimismo, se precisa que la referencia a sujetos que hubieran sido socios, accionistas, participacionistas o parte contratante y que hubieran poseído directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital o hubieran tenido una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados del contrato, comprende a aquellos que ostentaron tal calidad en algún momento del plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7 del Decreto Legislativo y que aún no ha culminado a la fecha de constitución de la sociedad o EIRL o a la fecha de celebración del contrato de colaboración empresarial.

Cabe destacar que para la elaboración de la propuesta antes descrita se ha tenido en cuenta para fijar el porcentaje de más del veinte por ciento (20%) que este, según las normas internacionales de contabilidad, es el que refleja la influencia significativa de la entidad que lo ostenta⁸⁶.

En cuanto a la oportunidad de la publicación y su contenido, en el Decreto Legislativo se precisa que esta se realiza el último día calendario del mes de la detección⁸⁷ y que entre los datos mínimos a incluir está la identificación del SSCO que genera que se incurra en el supuesto, así como el período por el cual se mantendrá el efecto referido a la emisión de boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas que se describe en el siguiente literal.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:08:22 COT
Motivo: Doy V° B°

h) De los efectos de la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuyos titulares, partes contratantes o socios sean SSCO

Considerando que la publicación descrita en el literal anterior se basa en la relación que las EIRL, contratos de colaboración empresarial o sociedades tendrían con sujetos a los que se les ha atribuido la condición de SSCO derivada del rol que estos desempeñan en la persona jurídica⁸⁸ o del porcentaje de participación en el capital⁸⁹ o en los resultados del contrato⁹⁰, en el Decreto Legislativo se propone que a partir del día calendario siguiente de efectuada:

- Se produzca la baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos de las EIRL, contratos de

⁸⁶ Dicho porcentaje es el utilizado en el párrafo 5 de la NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS cuando señala que: «Se presume que la entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide necesariamente que una entidad ejerza influencia significativa».

⁸⁷ Además, se incluye una regla similar al de la publicación de los SSCO para el caso en que por alguna circunstancia la publicación no se realice el último día calendario del mes de la detección.

⁸⁸ Que es el caso de los titulares de las EIRL.

⁸⁹ Tratándose de sociedades.

⁹⁰ En el caso de los contratos de colaboración empresarial.

colaboración empresarial y sociedades incluidas en la publicación, conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia;

- Las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades incluidas en ella solo puedan emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

Asimismo, se precisa que:

- La restricción antes descrita se mantiene hasta el vencimiento del plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7 aplicable al SSCO que originó que la EIRL, contrato de colaboración empresarial o sociedad se encuentre en alguno de los supuestos por los que dichos sujetos fueron incluidos en la publicación efectuada por la SUNAT⁹¹.
- Las EIRL, contratos de colaboración empresarial o sociedades que consideren que respecto de ellas no se presentan ninguno de los supuestos descritos en el literal g) del presente rubro pueden solicitar, en la forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia, su exclusión de la publicación y el levantamiento de la restricción a que se refiere el indicado párrafo.
- La tramitación y la impugnación de la solicitud a que se refiere el párrafo anterior se rige por lo dispuesto en el segundo párrafo y último párrafo de los artículos 162 y 163 del Código Tributario, respectivamente.

Al respecto, nótese que el tratamiento que se propone para esta solicitud, creada por el Decreto Legislativo, responde a que esta está relacionada con restricciones vinculadas al cumplimiento de una obligación tributaria formal que consiste en la emisión de comprobantes de pago.

i) De la publicación extraordinaria

Estando a lo previsto en el artículo 1 del TUO de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo⁹², las actuaciones de la Administración Pública están sujetas al control jurídico por parte del Poder Judicial, a fin de salvaguardar la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Por consiguiente, se establece en el Decreto Legislativo que en el supuesto que, como resultado de la impugnación en el Poder Judicial de la condición de SSCO, esta fuera dejada sin efecto por sentencia firme, la SUNAT debe publicar dicho resultado, los datos de la resolución, el número de RUC del sujeto y sus apellidos y nombres, denominación o razón social, en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, proceder a retirarlo de la relación de

⁹¹ Es decir, los previstos en el literal g) del presente rubro.

⁹² Aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, publicado el 4.05.2019.



SSCO publicada en su página web así como modificar la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades asociadas a él, además de las otras acciones que correspondan realizar como consecuencia de dicha sentencia.

j) De las disposiciones complementarias finales

En cuanto a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo, se prevé en su primera disposición complementaria final, que esta se producirá el 1 de enero de 2023 y será aplicable a los comprobantes de pago y documentos complementarios que se emitan a partir del día siguiente de la publicación del Decreto Legislativo en el Diario Oficial El Peruano.

Así, en aplicación de lo descrito en el párrafo anterior, si -por ejemplo- el 31 de octubre de 2025 se publica el listado de quienes tienen la condición de SSCO y entre ellos se encuentra un sujeto que señaló haber realizado operaciones desde setiembre del año 2019, aquellos clientes que tuvieron comprobantes de pago emitidos por el SSCO a partir del día siguiente de la publicación del Decreto Legislativo en el Diario Oficial El Peruano, es decir por los días y meses respectivos del 2022, el ejercicio 2023 y 2024 y desde el 01 de enero al 30 de octubre del 2025, deberán solicitar que estos sean revisados por la SUNAT en el plazo de treinta (30) días hábiles a que se refiere el Decreto Legislativo.

De otro lado, se propone señalar en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo que en un plazo no mayor de ciento veinte (120) días calendario contado a partir del 1 de enero de 2023 se aprueban mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, las normas reglamentarias y complementarias necesarias para la correcta aplicación de lo dispuesto en el Decreto Legislativo y que en un plazo no mayor de noventa (90) días calendario contado a partir de la publicación en el Diario Oficial El Peruano del mencionado decreto supremo la SUNAT aprueba las normas que sean necesarias para la implementación de lo dispuesto en el Decreto Legislativo y en dicho dispositivo.

k) De las disposiciones complementarias modificatorias

Tal como se ha podido advertir hasta el momento, la regulación especial que contiene el Decreto Legislativo aborda integralmente al SSCO (procedimiento, plazos, medios impugnatorios, efectos, etc.); sin perjuicio de lo cual se requiere, en concordancia con lo dispuesto en el Decreto Legislativo, realizar otras modificaciones que comprenden:

- Modificaciones a la LIR, con el objetivo de establecer que no será deducible el costo computable o el gasto (de la renta bruta de tercera categoría y de las rentas de cuarta y quinta categoría) sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tengan la condición de SSCO, según la publicación realizada por la SUNAT.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:08:31 COT
Motivo: Doy V° B°

Así, se propone la modificación del tercer párrafo del artículo 20, del inciso j) del artículo 44 y del acápite i) del cuarto párrafo del artículo 46 de la LIR.

- Respecto al SPOT, la incorporación como condición para solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas de deducciones que el solicitante no haya sido declarado por la SUNAT como SSCO mediante resolución firme, salvo que haya vencido el plazo por el que se debe mantener la publicación correspondiente en su página web⁹³. Adicionalmente, se propone incluir que, por efecto de dicha resolución, la SUNAT ingresará como recaudación los montos que se hubieran depositado en la cuenta del SSCO, salvo que también haya vencido el referido plazo.

Al respecto, debe precisarse en relación con la propuesta vinculada al SPOT que esta apunta a que los efectos de la atribución de la condición de SSCO que se proponen coadyuven a la desaparición de las mencionadas prácticas en tanto, aun cuando el sujeto puede, luego de que se le atribuyó dicha condición dedicarse a realizar efectivamente una actividad, el haber tenido una conducta inadecuada será motivo para que se apliquen respecto de él determinadas restricciones que afectan a sujetos que rehúyen el control de la Administración Tributaria. Nótese que, si bien el SSCO puede estar cumpliendo con las obligaciones formales derivadas de la actividad que efectivamente ha empezado a realizar, la gravedad de la situación en la que estuvo anteriormente comprendido amerita que en su caso la liberación de los fondos no tenga la misma inmediatez que en otros casos.

Cabe precisar que el SPOT constituye un mecanismo que tiene el Estado para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad, que representan mayor dificultad recaudatoria y mayores niveles de evasión. Asimismo, este sistema tiene como finalidad reducir la competencia desleal sustentada en el incumplimiento tributario de algunos participantes de la cadena de producción, comercialización y distribución de bienes y servicios⁹⁴, lo que pone en evidencia uno de los grandes problemas de nuestro país en los últimos años, como son los altos niveles de incumplimiento tributario, en la que un grupo de sujetos actúan en perjuicio del fisco y por ende de la sociedad. Por ello, en dicho contexto, resulta razonable y necesario la existencia de restricciones en sujetos con una conducta inadecuada que se constituyen con la finalidad de trasladar crédito fiscal a terceros amparados en comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales, a efectos restringirles la inmediatez de la liberación de fondos.

1.4. Legislación Comparada

a) México

En México se ha implementado en el Código Fiscal de la Federación el

⁹³ Dicho plazo lo va a establecer el reglamento del Decreto Legislativo.

⁹⁴ Fundamentos N^{os} 7 y 8 de la STC recaída en el Expediente N^o 03769-2010-PA/TC.



artículo 69-B que se encuentra vigente desde el 1.01.2014, modificado por el Decreto del 25.06.2018. El citado artículo establece lo siguiente:

«Artículo 69-B

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.



MEF

Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:06:24 COT
Motivo: Doy V° B°

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código».

Cabe resaltar que, desde la vigencia del referido artículo 69-B, esto es, desde el 1.01.2014 y hasta el 15.07.2019, se ha publicado un listado de 10 387 contribuyentes, de los cuales 8511 han sido publicados en el listado definitivo de empresas que facturan operaciones simuladas, quienes han emitido aproximadamente 8 827 390 comprobantes fiscales amparando operaciones simuladas, por un monto aproximado de \$ 81 604 millones de dólares, lo que equivale a una evasión fiscal aproximada de 1,4% de su PBI nacional.

- Código Fiscal de la Federación, artículo 69-B.
- Resolución Miscelánea Fiscal, regla 1.4, inciso a) y b), regla 1.5 y Anexo 1-A.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:08:52 COT
Motivo: Doy V° B°

b) Ecuador

El Servicio de Rentas Internas (SRI), con fecha 17.8.2016, publicó la Resolución N° NAC-DGERCGC16-00000356, mediante la cual reguló el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades y/o transacciones inexistentes, considerándolas como prácticas de planificación fiscal agresiva.

Según el artículo 1 de la mencionada resolución esta tiene como objeto establecer las normas que regulan el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.

Así, en la referida resolución se dispone, entre otros, que:

- i) La identificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes es realizada por el SRI a través del análisis de la real ejecución de actividades y/o transacciones económicas con la información del propio contribuyente o de terceros que consta en sus bases de datos y que para dicha verificación el SRI podrá considerar la inexistencia del lugar señalado como domicilio tributario, así como la inexistencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura, que sean necesarios para la prestación de servicios, producción o comercialización de bienes que justifiquen la ejecución de actividades económicas o la realización de las transacciones, entre otros elementos;
- ii) Los sujetos identificados son notificados por buzón electrónico y/o a través de la Gaceta Tributaria digital para que en el plazo de cinco (5) días hábiles remitan a la Administración Tributaria la documentación que desvirtúe lo verificado por ella;
- iii) Los sujetos que no desvirtúen lo considerado por el SRI son notificados con la resolución correspondiente que los considera empresas inexistentes, fantasmas o personas naturales y sociedades que realizan actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, según corresponda publicando la Administración Tributaria en su portal oficial el listado de dichos sujetos;
- iv) La notificación de la resolución implica la suspensión de oficio del Registro Único de Contribuyentes (RUC), la suspensión de la vigencia de la o las autorizaciones utilizadas de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios y en el caso de sociedades, la comunicación a los organismos de control respectivos.

Posteriormente, mediante la Resolución N° NAC-DGERCGC17-00000115, publicada el 16.02.2017, se reformó la Resolución N° NAC-DGERCGC16-



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:08:55 COT
Motivo: Doy V° B°

00000356 modificando su artículo 7 y agregando los artículos 9 y 8 referidos a la posibilidad de, en determinados casos, solicitar la reactivación del RUC y a la emisión de comprobantes de pago electrónicos.

Adicionalmente, cabe destacar que al cierre del año 2019 el SRI ha incluido en el «Listado de empresas fantasmas, sociedades y personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes»⁹⁵, 947 contribuyentes calificados como inexistentes o fantasmas. Asimismo, de acuerdo a lo señalado por dicha entidad, los resultados obtenidos con la medida son de \$876 millones de dólares recaudados correspondientes al pago de IR e IVA por aproximadamente 20.1 mil contribuyentes, de los cuales el 29% se encuentran en el sector económico de comercio al por mayor y al por menor, el 22% se encuentran en el sector económico de construcción, el 19% se encuentran en el sector económico de actividades profesionales, científicas y técnicas, el 13% se encuentran en el sector económico de industrias manufactureras y el 17% se encuentran en diversos sectores económicos.

c) Colombia

En relación con la propuesta, se tiene que en Colombia se ha regulado en el artículo 671 de su Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 294 de la Ley N° 1819 del año 2016, al proveedor ficticio definiéndolo como aquella persona o entidad que facture ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Agrega el referido artículo que dicha calificación se levanta pasados cinco (5) años de haber sido efectuada y que dicha sanción debe imponerse mediante resolución previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

Asimismo, los artículos 88 y 495 del mencionado Estatuto Tributario establecen que a partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta las compras efectuadas a quienes el Administrador de Impuestos Nacionales hubiere declarado como proveedor ficticio y que no darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quien el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo hubiere declarado como proveedor ficticio, respectivamente.

Finalmente, cabe resaltar que, en aplicación de lo establecido en las normas antes descritas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) viene publicando periódicamente un listado denominado «Resoluciones de Sanción Declarando Proveedor Ficticio»⁹⁶, el cual al 30.04.2020 contiene 459 contribuyentes calificados como proveedores ficticios o inexistentes. Asimismo, la DIAN informó que las acciones de fiscalización y control contra la evasión y el fraude fiscal, entre ellas, las diligencias de registro y hallazgos que evidencian venta de facturas para amparar costos y gastos inexistentes



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:08:59 COT
Motivo: Doy V° B°

⁹⁵ Lo que puede ser consultado en la siguiente dirección electrónica: <https://www.sri.gob.ec/web/quest/empresas-inexistentes>.

⁹⁶ Lo que puede ser consultado en la siguiente dirección electrónica: https://www.dian.gov.co/Proveedores_Ficticios/Proveedores_Ficticios_30042020.pdf#search=proveedores%20ficticios.

adelantados, durante el año 2019 dejaron como resultado el recaudo de \$9 161 millones de dólares⁹⁷.

II. ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO

El Decreto Legislativo no irroga costo alguno para el Tesoro Público. Por el contrario, medidas como la planteada en la presente propuesta normativa buscan reducir la evasión y mejorar el cumplimiento tributario, incrementando de este modo la recaudación.

En efecto, de acuerdo con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)⁹⁸, los efectos de la existencia de sujetos sin capacidad operativa son la erosión de la base gravable del IR y una menor recaudación de los impuestos al valor agregado (como el IGV), entre otros.

La erosión de la base gravable del IR permite a estas organizaciones deducir gastos inexistentes, es decir, disminuir artificialmente su utilidad y reducir o nulificar el impuesto a cargo, o incluso generar pérdidas en el ejercicio que pueden utilizar para disminuir pagos en ejercicios futuros. Con relación a los impuestos al valor agregado, obtener facturas falsas puede llevar a la empresa a disminuir su impuesto por pagar o incluso obtener saldos a favor, a través de declarar al fisco que se realizan más compras que ventas, esto es, más crédito fiscal que débito.

Asimismo, medidas disuasivas, como supone el Decreto Legislativo, a consideración de la CEPAL se centran en establecer contacto con los contribuyentes que pueden estar cumpliendo solo parcialmente sus obligaciones tributarias y que podrían dirigirse hacia un incumplimiento punible si la Administración Tributaria no les hace saber que los tiene identificados y que se tiene una estrategia para su seguimiento. Esto incrementaría la sensación de riesgo de los contribuyentes con operaciones inexistentes, quienes frente a esta situación mejorarán el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incrementando el nivel de recaudación.

La presente medida dotaría de mayor efectividad a la detección de sujetos sin capacidad operativa, logrando efectos tributarios en los contribuyentes que deducen crédito fiscal indebidamente, con el uso de menos recursos. Asimismo, la norma permitiría mitigar mejor los riesgos de pérdida de recaudación respecto del IGV e IR.

De acuerdo con las estimaciones realizadas, se proyecta que, considerando la variable de posibles operaciones no reales del año 2020, el estimado de crédito fiscal a reparar por operaciones no reales sería de alrededor de S/ 727 millones.

III. EFECTOS DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

El Decreto Legislativo tiene por objeto regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa, así como los efectos de dicha condición con el objetivo de luchar contra la evasión tributaria.

⁹⁷ <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Comunicado-de-Prensa-142.aspx>.

⁹⁸ Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA, CEPAL 2019.



Asimismo, la propuesta normativa conlleva la modificación del tercer párrafo del artículo 20, el inciso j) del artículo 44 y el acápite i) del cuarto párrafo del artículo 46 de la LIR.

Finalmente, dicha propuesta implica la incorporación del literal a.5) al primer párrafo del inciso a) del numeral 9.2 y del inciso e) al primer párrafo del numeral 9.3 del artículo 9 del Tuo del SPOT.



Firmado Digitalmente
por CAMACHO
SANDOVAL Marco
Antonio FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
23:09:09 COT
Motivo: Doy V° B°

Artículo 3. Incorporar los artículos 28-A, 199-A y 199-B; la Trigésima Quinta, Trigésima Sexta y la Trigésima Séptima Disposiciones Finales y Complementarias; a la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros

Incorpóranse los artículos 28-A, 199-A y 199-B; la Trigésima Quinta, Trigésima Sexta y la Trigésima Séptima Disposiciones Finales y Complementarias; a la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, los cuales quedan redactados de la siguiente manera:

"Artículo 28-A.- CAUSALES DE REVOCACIÓN DEL CERTIFICADO DE AUTORIZACIÓN DE FUNCIONAMIENTO

En el caso de las empresas del sistema financiero no autorizadas a captar depósitos del público, son causales de revocación del certificado de autorización de funcionamiento cualquiera de las siguientes:

1. Cuando el patrimonio efectivo sea menos de la mitad del requerido en el numeral 3 del primer párrafo del artículo 199.

2. Pérdida o reducción de más del 50% (cincuenta por ciento) del patrimonio efectivo en los últimos doce (12) meses.

La revocatoria es inscribible en los Registros Públicos por el solo mérito de la resolución emitida por la Superintendencia."

"Artículo 199-A.- REQUERIMIENTO DE COLCHONES DE CONSERVACIÓN, POR CICLO ECONÓMICO Y POR RIESGO POR CONCENTRACIÓN DE MERCADO

Las empresas deben mantener colchones de conservación, por ciclo económico y por riesgo por concentración de mercado, por encima de los requerimientos mínimos establecidos en el artículo 199. Estos colchones deben ser cubiertos con capital ordinario de nivel 1.

El colchón de conservación debe representar, como mínimo, el 2.5% de los activos y contingentes ponderados por riesgo totales. Este colchón puede ser utilizado conforme con las disposiciones que determine la Superintendencia.

La Superintendencia establece, mediante normas de carácter general, los requerimientos de capital ordinario de nivel 1 asociados al colchón por ciclo económico y al colchón por riesgo por concentración de mercado."

"Artículo 199-B.- REQUERIMIENTO DE PATRIMONIO EFECTIVO POR RIESGOS ADICIONALES

Las empresas deben contar con un proceso para evaluar la suficiencia de su patrimonio efectivo en función a su perfil de riesgo. Es responsabilidad del directorio asegurarse que las empresas tengan un patrimonio efectivo por encima del límite global y de los colchones establecidos en el artículo 199-A, en función al perfil de riesgo de su negocio. Para ello, la Superintendencia establece, mediante normas de carácter general, los requerimientos de patrimonio efectivo por riesgos adicionales."

"DISPOSICIONES FINALES Y COMPLEMENTARIAS

(...)

TRIGÉSIMA QUINTA:

Toda publicación a que haga referencia la presente Ley para diversas actuaciones administrativas o de la Administración se puede realizar por la vía electrónica o digital.

TRIGÉSIMA SEXTA:

Las autorizaciones que se otorguen a las empresas de servicios complementarios y conexos, así como la supervisión de estas empresas, se enmarcan en los esquemas que disponga la Superintendencia, conforme

a su volumen de operaciones y/o un enfoque basado en riesgos.

TRIGÉSIMA SÉTIMA:

Las empresas pueden realizar de manera digital todas las operaciones para las que se encuentren autorizadas."

Artículo 4. Refrendo

El presente Decreto Legislativo es refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

Primera. A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, toda referencia contenida en el marco legal vigente a Entidad de Desarrollo a la Pequeña y Micro Empresa – EDPYME o que su redacción la comprenda implícitamente, incluyendo, entre otros, su tratamiento tributario, debe entenderse referida a Empresa de Créditos del numeral 5 del literal A del artículo 16 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Segunda. La Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones emite la reglamentación necesaria para la aplicación del presente Decreto Legislativo.

La Superintendencia establece mediante normas de carácter general, las formas y plazos de adecuación para cumplir con las modificaciones de los artículos 184, 185, 199, 218 y 233, así como las incorporaciones de los artículos 199-A y 199-B establecidos en el presente Decreto Legislativo.

Tercera. El presente Decreto Legislativo entra en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano; salvo las modificaciones del literal g) del numeral 2 del artículo 95, del numeral 3 del artículo 104, de los artículos 184, 185, 186, 194, 199, 218 y 233, la incorporación de los artículos 199-A y 199-B y el segundo párrafo de la Segunda Disposición Complementaria Final del presente Decreto Legislativo, que entran en vigencia el 01 de enero de 2023.

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla, dando cuenta al Congreso de la República.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los dieciocho días del mes de marzo del año dos mil veintidós.

JOSÉ PEDRO CASTILLO TERRONES
Presidente de la República

ANÍBAL TORRES VÁSQUEZ
Presidente del Consejo de Ministros

OSCAR GRAHAM YAMAUCHI
Ministro de Economía y Finanzas

2049959-1

**DECRETO LEGISLATIVO
N° 1532**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley N° 31380, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, fiscal, financiera y de reactivación económica a fin de contribuir al cierre de brechas sociales, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia tributaria por el término de noventa (90) días calendario;

Que, el literal a.7 del inciso a del numeral 1 del artículo 3 de la citada Ley señala que el Poder



Ejecutivo está facultado para regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa (SSCO) con el fin de establecer efectos respecto de los comprobantes de pago y documentos complementarios a estos, del pago del Impuesto General a las Ventas (IGV), del crédito fiscal u otros derechos o beneficios derivados del IGV, de la deducción como gasto o costo, y de solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del SPOT; así como regular el procedimiento de atribución de la condición de SSCO, el mecanismo de publicidad de la condición, el procedimiento para resolver las impugnaciones que ello pudiera generar y las impugnaciones por deuda que se determine en virtud de haberse asignado la condición de SSCO, garantizando los derechos de los contribuyentes

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el literal a.7 del inciso a del numeral 1 del artículo 3 de la Ley N° 31380;

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros; y,

Con cargo a dar cuenta al Congreso de la República; Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:

SE REGULA EL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCIÓN DE LA CONDICIÓN DE SUJETO SIN CAPACIDAD OPERATIVA

Artículo 1. Objeto

El presente Decreto Legislativo tiene por objeto regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa, en el marco de la lucha contra la evasión tributaria.

Artículo 2. Definiciones

2.1 Para efectos del presente Decreto Legislativo, se entiende por:

- a) Código Tributario : Al aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
- b) Comprobantes de pago : A los documentos regulados por la SUNAT que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR, con excepción de las liquidaciones de compra.
- c) Contratos de colaboración empresarial : A los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de las de sus partes contratantes.
- d) Documentos complementarios : A las notas de crédito y débito a que se refiere la normativa que regula los comprobantes de pago.
- e) EIRL : A la empresa individual de responsabilidad limitada.
- f) IGV : Al impuesto general a las ventas.
- g) IR : Al impuesto a la renta.
- h) Ley del Impuesto a la Renta : Al Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

- i) Medios probatorios : A los que se refiere el artículo 125 del Código Tributario.
- j) RUC : Al Registro Único de Contribuyentes a cargo de la SUNAT.
- k) Sociedades : A las personas jurídicas a que se refiere la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, incluyendo aquellas sociedades que se constituyen en aplicación de lo dispuesto en una norma con rango de ley, así como las reguladas por el Decreto Legislativo N° 1409, Decreto legislativo que promueve la formalización y dinamización de micro, pequeña y mediana empresa mediante el régimen societario alternativo denominado sociedad por acciones cerrada simplificada.
- l) SSCO : Al sujeto sin capacidad operativa.
- ll) SUNAT : A la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2.2 Cuando se mencionen artículos sin indicar la norma a la que corresponden, se entienden referidos al presente decreto legislativo, y cuando se haga referencia a párrafos o literales sin mencionar la norma correspondiente, se entienden referidos al artículo en que se encuentren.

Artículo 3. Sujeto sin capacidad operativa

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

Artículo 4. Procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa

4.1 La SUNAT puede iniciar el procedimiento de atribución de la condición de SSCO cuando a través de una verificación de campo y de sus fuentes de información -incluida aquella que provenga de entidades privadas o públicas o la proveniente de cruces de información- detecte que un determinado sujeto se encuentra comprendido en las siguientes situaciones:

- a) No cuente con infraestructura o bienes, o estos o aquella no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;
- b) No tenga activos, o estos no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;
- c) No tenga personal, o este no resulte idóneo, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios, y/o
- d) Cualquier otra situación objetiva que evidencie que el sujeto no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o que estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios.

Para evaluar la idoneidad a que se refieren los literales anteriores, la SUNAT toma en cuenta la suficiencia, razonabilidad y proporcionalidad de los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros empleados por el sujeto para realizar las operaciones por las que emite los comprobantes de pago o los documentos complementarios, en función de la naturaleza de las

operaciones, el nivel de ventas del sujeto cuya capacidad operativa se cuestiona, el sector económico al que pertenece, entre otros. El criterio de idoneidad deberá ser sustentado y motivado en cada caso concreto en que se aplique.

4.2 Verificado lo anterior, la SUNAT procede a notificar conjuntamente la carta y el requerimiento correspondiente. Mediante el reglamento del presente decreto legislativo se establecen los datos mínimos que contienen la carta y el requerimiento.

Mediante la carta, la SUNAT presenta a su agente fiscalizador y comunica el inicio del procedimiento, y en el requerimiento, la SUNAT comunica las situaciones detectadas en la verificación de campo, así como en lo verificado a través de sus fuentes de información, a fin de que el sujeto, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que surte efecto la notificación presente los medios probatorios que desvirtúen cada una de las situaciones comunicadas en dicho requerimiento.

El plazo antes indicado se prorroga por única vez y de manera automática por cinco (5) días hábiles adicionales, siempre que el sujeto presente la solicitud de prórroga con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo señalado en el párrafo anterior. De incumplirse el plazo para solicitar la prórroga, la solicitud se considera como no presentada, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentada.

4.3 La SUNAT, en el plazo de treinta (30) días hábiles, contado a partir del día hábil siguiente de producido el vencimiento del plazo para presentar los medios probatorios o de su prórroga, de corresponder esta última, evalúa dichos medios probatorios y, de ser el caso, puede realizar una nueva verificación de campo y/o de sus fuentes de información.

4.4 Realizada la evaluación de los medios probatorios, así como de los resultados de la verificación de campo y de sus fuentes de información, la SUNAT, bajo responsabilidad, notifica el resultado del requerimiento dentro del plazo a que se refiere el párrafo 4.3, en el que determina que:

a) Se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, culminando este con dicha notificación, o

b) No se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, emitiendo y notificando dentro de dicho plazo la resolución de atribución de la condición de SSCO.

Artículo 5. Impugnación de la resolución

5.1 La impugnación de la resolución de atribución de la condición de SSCO se rige por lo dispuesto en el Código Tributario, siendo competentes la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver la reclamación y la apelación, respectivamente, considerando los siguientes plazos especiales:

a) Diez (10) días hábiles para la interposición del recurso de reclamación y de apelación.

b) Cinco (5) días hábiles para la subsanación de los requisitos de admisibilidad de la reclamación y de la apelación.

c) Treinta (30) días hábiles para resolver la reclamación y la apelación, bajo responsabilidad.

d) Diez (10) días hábiles para la actuación de los medios probatorios en la reclamación y en la apelación, siempre que estos hubieran sido ofrecidos dentro del plazo a que se refiere el párrafo 4.2 del artículo 4 y no hubieran podido ser actuados por causas no imputables al sujeto.

e) Diez (10) días hábiles para que la SUNAT eleve el expediente de apelación al Tribunal Fiscal.

5.2 En el caso de que la SUNAT o el Tribunal Fiscal requieran información al sujeto al que se le ha notificado la resolución de atribución de la condición de SSCO o a dicho sujeto y/o a la Administración Tributaria, respectivamente, el plazo máximo a otorgarse para ello es de diez (10) días

hábiles. Dicho plazo no se computa dentro del plazo para resolver.

Artículo 6. Resolución firme

Una vez notificada la resolución de atribución de la condición de SSCO, esta queda firme cuando:

a) El plazo para impugnar la resolución establecido en el literal a) del párrafo 5.1 del artículo anterior venza sin que el sujeto haya interpuesto el recurso respectivo;

b) Habiéndose impugnado la resolución, el sujeto presente el desistimiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 130 del Código Tributario y este haya sido aceptado, o

c) Se haya notificado al sujeto una resolución que pone fin a la vía administrativa.

Artículo 7. Publicación de la condición de SSCO

7.1 La SUNAT publica en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, el último día calendario del mes, la relación de sujetos sin capacidad operativa cuyas resoluciones de atribución de dicha condición hayan quedado firmes en dicho mes de conformidad con el artículo 6.

Si por alguna circunstancia no se efectúa la publicación en el día antes indicado, en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial El Peruano, la citada publicación debe efectuarse en ambos medios el último día calendario del mes siguiente.

7.2 La referida publicación debe contener como mínimo el número de RUC del SSCO y sus apellidos y nombres, denominación o razón social y de sus representantes legales; así como, el número de la resolución antes mencionada, su fecha de emisión y la fecha en que esta haya quedado firme. La publicación se mantiene en la página web de la SUNAT por el plazo que establezca el Reglamento, contado a partir del día calendario siguiente a su publicación, el cual no podrá ser mayor a cinco (5) años.

Mediante el reglamento del presente decreto legislativo se pueden establecer datos adicionales a publicar, así como el alcance de estos y de los representantes legales a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 8. Efectos de la publicación

La publicación de la relación de los SSCO a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7 produce los siguientes efectos:

a) A partir del día calendario siguiente a la publicación:

i. La baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos del SSCO, conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

ii. El SSCO solo podrá emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas, hasta que venza el plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

iii. Las operaciones que se realicen con el SSCO no permiten ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR.

iv. Otros que se establezcan de acuerdo a ley.

b) El pago a cargo del SSCO del IGV consignado en los comprobantes de pago o en las notas de débito, en donde este figure como emisor, en tanto se hayan emitido hasta el día de la publicación.

Artículo 9. Efectos relacionados con los comprobantes de pago o documentos complementarios emitidos hasta el día de la publicación efectuada por la SUNAT

9.1 Los comprobantes de pago o los documentos complementarios emitidos por el SSCO hasta el día de la



publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7, no permiten ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV ni sustentar costo o gasto para efectos del IR, salvo que se cumpla con lo previsto en el párrafo 10.1 del artículo 10.

9.2 Lo dispuesto en el párrafo 9.1 no alcanza a aquellos comprobantes de pago o documentos complementarios que se utilicen para sustentar el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o el costo o gasto para efectos del IR en períodos tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial no electrónica por cualquiera de dichos tributos, en tanto aquel se encuentre en trámite con anterioridad a la fecha en que la resolución de atribución adquiere la calidad de firme, sea que el procedimiento de fiscalización respectivo se hubiera iniciado antes o después de la notificación de la carta y del requerimiento a que se refiere el párrafo 4.2 del artículo 4. La determinación de la procedencia del derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o del costo o gasto para efectos del IR de los comprobantes de pago o documentos complementarios se realiza en el procedimiento de fiscalización respectivo en que estos se examinen.

Artículo 10. Solicitud de revisión

10.1 Dentro de los primeros treinta (30) días hábiles siguientes a la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7, el deudor tributario puede solicitar la revisión de los comprobantes de pago y documentos complementarios que el SSCO le hubiera otorgado hasta el día en que se efectúa dicha publicación, en la forma que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

10.2 Presentada la solicitud, la SUNAT inicia un procedimiento de fiscalización parcial, el cual concluye con la resolución de determinación correspondiente.

En el referido procedimiento de fiscalización, la SUNAT puede evaluar otros aspectos del tributo y períodos involucrados en la solicitud de revisión, a efectos de determinar correctamente las obligaciones tributarias del solicitante.

Artículo 11. De los procedimientos de fiscalización respecto de los deudores tributarios que no hubieren solicitado la revisión de los comprobantes de pago y documentos complementarios y de la impugnación de las resoluciones de determinación y/o de multa

11.1 Cuando la SUNAT inicie un procedimiento de fiscalización con posterioridad a la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7, la determinación de obligaciones tributarias por concepto del IGV e IR en las que se hubieran utilizado comprobantes de pago o documentos complementarios respecto de los cuales no se cumplió con lo previsto en el párrafo 10.1 del artículo 10, se realiza aplicando lo dispuesto en el Código Tributario, así como lo siguiente:

a) El (los) reparo(s) que se realice(n) en el procedimiento de fiscalización por la utilización de los comprobantes de pago o documentos complementarios cuya revisión no se solicitó no admite(n) prueba en contrario.

b) En el caso que el (los) único(s) reparo(s) a realizarse corresponda(n) a la utilización de los comprobantes de pago o documentos complementarios cuya revisión no se solicitó y el procedimiento de fiscalización sea uno parcial electrónico, el plazo de diez (10) días hábiles a que se refiere el literal b) del artículo 62-B del Código Tributario se entiende concedido para la revisión por parte del sujeto fiscalizado de errores de cálculo que pudieran existir en la liquidación efectuada por la SUNAT, incluidos los intereses respectivos.

11.2 La impugnación de las resoluciones de determinación y/o de multa con las que culminen los procedimientos de fiscalización a que se refiere el párrafo

11.1 se rige por lo dispuesto en el Código Tributario, así como por lo siguiente:

a) La impugnación de los reparos derivados de comprobantes de pago y documentos complementarios cuya revisión no se solicitó es admitida a trámite únicamente si está referida a aspectos distintos a los que resulten como consecuencia de no haber efectuado la mencionada solicitud.

b) La reclamación o apelación interpuesta en el plazo de veinte (20) o de quince (15) días hábiles a que se refieren los artículos 137 y 146 del Código Tributario, respectivamente, es admitida a trámite si el reclamante o apelante, además de cumplir con los requisitos establecidos en los citados artículos, acredita el pago de la totalidad de la deuda tributaria asociada a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago o garantiza dicha deuda mediante carta fianza y siempre que además respecto de ellos se cumpla con lo señalado en el literal a).

c) La reclamación que se presente fuera del plazo establecido en el artículo 137 del Código Tributario o la apelación que se presente fuera del plazo establecido en el artículo 146 del Código Tributario pero dentro de los seis (6) meses a que dicho artículo se refiere, es admitida a trámite si el reclamante o apelante, además de cumplir con los requisitos establecidos en los citados artículos, acredita el pago de la totalidad de la deuda tributaria asociada a los reparos por los comprobantes de pago y documentos complementarios emitidos cuya revisión no se solicitó actualizada hasta la fecha de pago, siempre que además respecto de ellos se cumpla con lo señalado en el literal a).

Artículo 12. De la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuyos titulares, partes contratantes o socios sean SSCO

12.1 La SUNAT debe incluir, en una relación a publicar en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, a las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuya inscripción al RUC se realiza a partir del día calendario siguiente a la publicación a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7 y respecto de las cuales detecte que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

a) Las EIRL cuyo titular sea un SSCO.

b) Las EIRL cuyo titular sea el mismo que el de la EIRL sin capacidad operativa.

Sin perjuicio de lo señalado en los literales c) o d) según corresponda, lo previsto en el párrafo anterior también se aplica a las sociedades que tengan como socio al titular de una EIRL sin capacidad operativa, siempre que dicho titular posea directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dicha sociedad; así como a los contratos de colaboración empresarial, cuando el titular de una EIRL sin capacidad operativa tenga una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos.

c) Las sociedades que se constituyan por uno o más sujetos sin capacidad operativa, en las que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades.

d) Los contratos de colaboración empresarial en los que una o más de sus partes contratantes sean sujetos sin capacidad operativa, siempre que estos, individualmente o en conjunto, tengan una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos,

e) Las sociedades o contratos de colaboración empresarial en los que su(s) socio(s), accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades o tengan una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos, y a su vez sea(n) o hubiera(n) sido socio(s),

accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes, individualmente o en conjunto, de una sociedad o de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en por lo menos dichos porcentajes, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento del presente decreto legislativo.

Lo previsto en el párrafo anterior también se aplica a las EIRL que se constituyan por el socio, accionista o participacionista de una sociedad sin capacidad operativa o parte contratante de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en la que posea o hubiera poseído directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital o tenga o hubiera tenido una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados del contrato, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento del presente decreto legislativo.

La referencia a sujetos que hubieran sido socios, accionistas, participacionistas o parte contratante y que hubieran poseído directa o indirectamente más del veinte por ciento (20%) del capital o hubieran tenido una participación de más del veinte por ciento (20%) en los resultados del contrato, comprende a aquellos que ostentaron tal calidad en algún momento del plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7 y que aún no ha culminado a la fecha de constitución de la sociedad o EIRL o a la fecha de celebración del contrato de colaboración empresarial.

12.2 La publicación se realiza el último día calendario del mes de la detección. Si por alguna circunstancia no se efectúa la publicación en el día antes indicado, en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial El Peruano, la citada publicación debe efectuarse en ambos medios el último día calendario del mes siguiente al de la detección.

12.3 La publicación debe contener como mínimo el número de RUC de la EIRL, sociedad o contrato de colaboración empresarial, su denominación o razón social, sus representantes legales, el supuesto específico que amerita su inclusión en la publicación, la identificación del SSCO que genera que se incurra en el supuesto correspondiente, así como el período por el que corresponda mantener el efecto del artículo 13.

Mediante el reglamento del presente decreto legislativo se pueden establecer datos adicionales a publicar, así como el alcance de estos y de los representantes legales a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 13. De los efectos de la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades cuyos titulares, partes contratantes o socios sean SSCO

13.1 A partir del día calendario siguiente al de la publicación a que se refiere el artículo 12:

a) Se produce la baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades incluidas en la publicación, conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia;

b) Las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades incluidas en ella solo podrán emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica conforme a lo que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

13.2 La restricción regulada en el presente artículo se mantiene hasta el vencimiento del plazo a que se refiere el párrafo 7.2 del artículo 7 aplicable al SSCO que originó que la EIRL, contrato de colaboración empresarial o sociedad se encuentre en alguno de los supuestos del párrafo 12.1 del artículo 12.

13.3 Las EIRL, contrato de colaboración empresarial o sociedades que consideren que respecto de ellas no se presentan ninguno de los supuestos contemplados en el párrafo 12.1 del artículo 12 pueden solicitar, en la forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia, su exclusión de la

publicación y el levantamiento de la restricción a que se refiere el indicado párrafo.

La tramitación y la impugnación de la solicitud se rige por lo dispuesto en el segundo párrafo y último párrafo de los artículos 162 y 163 del Código Tributario, respectivamente.

Artículo 14. De la aplicación del Código Tributario, sus normas reglamentarias y complementarias

Las disposiciones del Código Tributario y de sus normas reglamentarias y complementarias son de aplicación a lo regulado en el presente decreto legislativo en todo aquello que no se le ponga.

Artículo 15. Publicación extraordinaria

En el supuesto que, como resultado de la impugnación en el Poder Judicial de la resolución de atribución de la condición de SSCO, esta fuera dejada sin efecto por una sentencia firme, la SUNAT debe publicar dicho resultado en su página web y en el Diario Oficial El Peruano consignando los datos de la resolución, el número de RUC del sujeto y sus apellidos y nombres, denominación o razón social, proceder a retirarlo de la relación de SSCO publicada en su página web, así como modificar la publicación de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades asociadas a él, además de las otras acciones que correspondan realizar como consecuencia de dicha sentencia.

Artículo 16. Refrendo

El presente decreto legislativo es refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

Primera. Vigencia

El presente decreto legislativo entra en vigencia el 1 de enero de 2023 y será aplicable a los comprobantes de pago y documentos complementarios que se emitan a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

Segunda. Normas reglamentarias y complementarias

En un plazo no mayor de ciento veinte (120) días calendario contado a partir de la vigencia del presente decreto legislativo se aprueban, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, las normas reglamentarias y complementarias necesarias para la correcta aplicación de lo dispuesto en el presente decreto legislativo.

En un plazo no mayor de noventa (90) días calendario contado a partir de la publicación en el Diario Oficial El Peruano del decreto supremo a que se refiere el párrafo precedente, la SUNAT aprueba las normas que sean necesarias para la implementación de lo dispuesto en el presente decreto legislativo y en dicho dispositivo.

Tercera. Criterios para la aplicación del presente decreto legislativo

Para el diseño de los planes de gestión de riesgos y de estrategias de fiscalización para la aplicación de lo previsto en el presente decreto legislativo, la SUNAT puede tomar en cuenta, entre otros criterios, sectores económicos con mayor incumplimiento e informalidad tributaria, el tamaño o envergadura de los sujetos, nivel de ingresos, monto de transacción.

La SUNAT desarrolla acciones internas de capacitación y adopta medidas de gestión para asegurar la adecuada aplicación del criterio de idoneidad; así como el respeto a las garantías procedimentales establecidas en la normativa vigente, incluidas aquellas dispuestas en el presente decreto legislativo.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS MODIFICATORIAS

Primera. Modificación de la Ley del Impuesto a la Renta

Modifícase el tercer párrafo del artículo 20, el inciso j) del artículo 44 y el acápite i) del cuarto párrafo del artículo



46 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a los textos siguientes:

"Artículo 20.- (...)

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

(iii) Tengan la condición de sujeto sin capacidad operativa, según publicación realizada por la SUNAT. (...)"

"Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

(...)

j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

(ii) La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

(iii) Tenga la condición de sujeto sin capacidad operativa, según la publicación realizada por la SUNAT.

No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

(...)"

"Artículo 46.- (...)

i) Estén sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la SUNAT, según corresponda.

No será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

1. Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

2. La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

3. Tenga la condición de sujeto sin capacidad operativa, según la publicación realizada por la SUNAT. (...)"

Segunda. Modificación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias

Incorpórase el literal a.5) al primer párrafo del inciso a) del numeral 9.2 y el inciso e) al primer párrafo del numeral 9.3 del artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, en los siguientes términos:

"Artículo 9. Destino de los montos depositados

(...)

9.2 (...)

a) (...)

a.5) Haber sido declarado por la SUNAT como sujeto sin capacidad operativa mediante resolución firme, salvo que haya vencido el plazo en que se debe mantener la publicación correspondiente en su página web.

(...)

9.3 (...)

e) Haber sido declarado por la SUNAT como sujeto sin capacidad operativa mediante resolución firme, salvo que haya vencido el plazo en que se debe mantener la publicación correspondiente en su página web.

(...)"

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla, dando cuenta al Congreso de la República.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los dieciocho días del mes de marzo del año dos mil veintidós.

JOSÉ PEDRO CASTILLO TERRONES
Presidente de la República

ANÍBAL TORRES VÁSQUEZ
Presidente del Consejo de Ministros

OSCAR GRAHAM YAMAHUCHI
Ministro de Economía y Finanzas

2049959-2

**DECRETO LEGISLATIVO
N° 1533**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley N° 31380, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, fiscal, financiera y de reactivación económica a fin de contribuir al cierre de brechas sociales, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia tributaria y fiscal por el término de noventa (90) días calendario;

Que, el literal a.12 del inciso a del numeral 1 del artículo 3 de la citada ley señala que el Poder Ejecutivo está facultado para otorgar preeminencia, en el caso de devoluciones a cargo de la SUNAT, al abono en cuenta corriente o de ahorros sobre los otros medios de devolución, adoptándose las medidas necesarias para ello, incluyendo la modificación de la Ley N° 31120, Ley que regula la cuenta documento nacional de identidad, del Código Tributario y otras normas necesarias para lograr el fin;

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el literal a.12 del inciso a del numeral 1 del artículo 3 de la Ley N° 31380;

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros; y,
Con cargo a dar cuenta al Congreso de la República;
Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:

**DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA EL
CÓDIGO TRIBUTARIO Y OTRAS NORMAS
RELACIONADAS A LAS DEVOLUCIONES QUE
REALIZA LA SUNAT**

Artículo 1. Objeto

El presente Decreto Legislativo tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF; la Ley N° 31120, Ley que regula la cuenta documento nacional de identidad; así como otras normas con