

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO
DE FISCALIZACION POR INCREMENTO
PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO EN REFERENCIA
A LOS ABONOS EN CUENTAS ABIERTAS EN EL
SISTEMA FINANCIERO**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en

Tributación y Política Fiscal

Ingrid Itala Cueva Quispe

Código 2016386

Eduardo Daniel Mamani Vilchez

Código 20162731

Asesor

Cesar Gamba Valega

Lima – Perú

Mayo de 2019

**LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO
DE FISCALIZACION POR INCREMENTO
PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO EN REFERENCIA A
LOS ABONOS EN CUENTAS ABIERTAS EN EL
SISTEMA FINANCIERO**

**THE BURDEN OF THE TEST IN THE PROCEDURE FOR
AUDITING FOR NON-JUSTIFIED HERITAGE INCREASE
IN REFERENCE TO PAYMENTS ACCOUNTED BY
ENTERPRISE IN OPEN ACCOUNTS IN THE FINANCIAL
SYSTEM**

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: MARCO TEORICO

1.1	Alcances generales de la prueba.....	5
1.2	Definición de la prueba y el derecho de prueba.....	5
1.2.1	Principios procesales aplicables actividad probatoria.....	6
1.3	Definición de la carga de la prueba.....	9
1.4	La carga de la prueba y los principios del procedimiento administrativo.....	10
1.4.1	Principio de debido procedimiento.....	10
1.4.2	Principio de presunción de veracidad.....	12
1.4.3	Principio de verdad material	13
1.4.4	Principio de impulso de oficio.....	14
1.5	La teoría de la carga de la prueba dinámica	14
1.6	Nuestra opinión.....	14

CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

2.1	Definición de presunción.....	18
2.2	Diferencia entre las presunciones y ficciones.....	20
2.3	El incremento patrimonial no justificado.....	20
2.4	Procedimiento de fiscalización por incremento patrimonial.....	22
2.5	Problemática en el procedimiento de fiscalización en referencia a los abonos en cuenta en el sistema financiero efectuados por personas jurídicas.....	24

CAPITULO III LA JUSTIFICACIÓN EN EL INCREMENTO PATRIMONIAL EN REFERENCIA A LOS ABONOS EN CUENTA EFECTUADOS POR PERSONAS JURIDICAS

3.1	El deber de colaboración del administrado y las características que deben reunir los medios probatorios en el procedimiento.....	29
3.2	El principio de impulso de oficio y la justificación del incremento patrimonial.....	31
3.3	La aplicación de la teoría de la prueba dinámica en la justificación del incremento patrimonial.....	33
3.4	Propuesta de medios probatorios que permitan justificar el incremento patrimonial.....	37
3.4.1	Abonos en cuenta por reembolso de gastos efectuado por una persona jurídica.....	38
3.4.2	Abonos en cuenta por dividendos percibidos	39
3.4.3	Abonos en cuenta por la cobranza de facturas efectuado por los clientes de una persona jurídica.....	40
3.4.4	Abonos en cuenta por entrega a rendir efectuados por una persona jurídica.....	41
	CONCLUSIONES	43
	RECOMENDACIONES.....	45

RESUMEN

El presente trabajo aborda la aplicación de la Carga de la Prueba en el procedimiento de fiscalización por incremento patrimonial no justificado (IPNJ), la cual por mandato legal es atribuida al administrado, considerando como contexto a la dificultad probatoria que afronta el administrado cuando los medios probatorios que permiten justificar el incremento patrimonial se encuentra en poder de terceros.

Para este propósito, en el presente trabajo se realizó la evaluación de la aplicación de la Carga de la Prueba en la etapa de la actividad probatoria y en la etapa decisoria del procedimiento administrativo, observándose que la aplicación de la Carga de la Prueba en la etapa probatoria no impide que la Administración ejerza sus amplias facultades de verificación y fiscalización. Asimismo, abordamos a la Teoría de la Prueba Dinámica que señala que los medios probatorios deben ser aportados por quien se encuentre en mejor posición de realizarlo y así lograr encontrar la verdad material. Finalmente, a modo ilustrativo, se presenta algunos casos en los que se propone los medios probatorios pertinentes para justificar el incremento patrimonial imputado.

Palabras clave: Carga de la prueba, IPNJ, dificultad probatoria, medios probatorios, teoría de la prueba dinámica.



ABSTRACT

This paper deals with the application of the burden of proof in the inspection procedure for unjustified capital increase (IPNJ), which by legal mandate is attributed to the administered, considering as context the probative difficulty faced by the administered when the media evidence that justify the increase in assets is held by third parties.

For this purpose, in this work the evaluation of the application of the burden of proof was carried out in the stage of the probationary activity and in the decision stage of the administrative procedure, observing that the application of the burden of proof in the stage Evidence does not prevent the Administration from exercising its broad powers of verification and inspection. Likewise, we approach the Dynamic Test Theory that states that the evidence must be provided by whoever is in the best position to do it and thus find the material truth. Finally, by way of illustration, some cases are presented in which the pertinent evidence is proposed to justify the imputed capital increase.

Keywords: Burden of proof, IPNJ, evidentiary difficulty, evidentiary means, dynamic test theory.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la Administración Tributaria se ha ocupado en verificar el origen del patrimonio de las personas naturales, sobre todo, en los casos en que sus ingresos no guarden relación con dicho patrimonio. Ante estas circunstancias es que se inicia el procedimiento de fiscalización por incremento patrimonial no justificado.

El objetivo de la Administración Tributaria mediante este procedimiento de fiscalización es ampliar la base tributaria, reducir los niveles de evasión, fomentar la formalización y lograr un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las personas naturales. De esta manera ningún rendimiento imponible podrá escapar o dejar de gravarse por desconocimiento de su verdadera naturaleza tributaria.

Respecto al incremento patrimonial no justificado, la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 52° ha señalado que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueden ser justificados constituyen renta no declarada. Por su parte, el Tribunal Fiscal ha señalado, en el caso recaído en la RTF N° 06929-4-2006, que la justificación del incremento patrimonial está a cargo del contribuyente más no de la Administración, esto es, que la carga de la prueba es del administrado.

En consideración del párrafo precedente, el presente trabajo aborda la problemática que surge en los casos en que la Administración Tributaria aplica esta presunción a supuestos originados en abonos efectuados por personas jurídicas en cuentas abiertas en el Sistema Financiero, específicamente, en los casos en que el administrado se ve imposibilitado de aportar los medios probatorios que permiten justificar el incremento imputado. Surgiendo así, las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son los criterios que se utilizan para la evaluación de medios probatorios?, ¿Cuál es el rol que compete a la Administración Tributaria en estos procedimientos? y ¿Cuáles son los criterios aplicables a la carga de la prueba en los casos de falta o insuficiencia de medios probatorios?

Por tal motivo, el presente trabajo de investigación se ha dividido en tres capítulos: el primer capítulo está referido al marco teórico donde se abordan los principales conceptos, tales como medios de prueba y la carga de la prueba, los cuales serán utilizados para el desarrollo del trabajo; en el segundo capítulo, evaluamos al

procedimiento de fiscalización por incremento patrimonial no justificado con especial atención a la aplicación de los medios probatorios y la carga de la prueba, asimismo, abordamos la problemática de la dificultad probatoria, haciendo una evaluación a nivel jurisprudencial de las resoluciones del Tribunal Fiscal. Por último, en el tercer capítulo, desarrollamos los criterios de evaluación de medios probatorios que permiten la justificación del incremento patrimonial, el rol de la Administración Tributaria en la actividad probatoria y la aplicación de la carga de la prueba dinámica.



CAPÍTULO I: MARCO TEORICO

Como señalamos en la introducción, el objetivo del presente trabajo es pronunciarnos sobre la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización y, en especial, en los casos en los que la Administración Tributaria imputa un incremento patrimonial no justificado (en adelante IPNJ). Con ese objeto, en este capítulo se hace referencia a la prueba y luego se aborda el tema de la carga de la prueba, tanto en el proceso en general como en el procedimiento administrativo.

1.1 Alcances generales de la prueba.

Es innegable que la actividad probatoria tiene una gran importancia jurídica, sin ella la administración de justicia sería imposible. Al respecto, Jeremias Benthan (1959) señaló que: “el arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar las pruebas” (p. 10) y, en el mismo sentido, Planiol y Ripert (1945) expresan: “un derecho no es nada sin la prueba del acto jurídico o del hecho material del cual se deriva, solamente la prueba vivifica el derecho y lo hace útil” (p. 747).

Siendo tan importante la actividad probatoria, es necesario establecer los derechos y principios que sirven de marco de referencia para su tratamiento. En tal sentido, procedemos a definir a la prueba y a señalar los principios que le son aplicables a la actividad probatoria según la especialidad del derecho en el que se aplique.

1.2 Definición de la prueba y el derecho de prueba.

En la doctrina, respecto al origen y el concepto del vocablo “prueba”, Del Padre (2012) señala:

Este vocablo deriva del latín *probatio* que significa ensayo, verificación, inspección, examen, argumento, razón, aprobación, confirmación, [desde el punto de vista jurídico] la prueba es un hecho jurídico en sentido amplio, cuya función consiste en convencer al destinatario acerca de la veracidad de la argumentación de determinado sujeto. (p. 105 y 114)

En el ámbito procesal, Joao de Castro Mendes (1961) refiere: Prueba es el presupuesto de la decisión jurisdiccional que consiste en la formación, a través del proceso, en el espíritu del juzgador, de la convicción de que cierta alegación singular de

hecho es justificablemente aceptable como fundamento de la misma decisión (p. 741). Por su parte, Devis Echandía (2012) refiere que: “Prueba judicial (en particular) es todo motivo razón aportado al proceso por los medios y procedimientos aceptados en la ley, para llevarle al juez al convencimiento o la certeza sobre los hechos” (p. 25).

Al respecto, en el artículo 188° de nuestro Código Procesal Civil, el legislador hace referencia a la finalidad de la prueba señalando que: “los medios probatorios tiene por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el juez respecto de los puntos controvertidos”.

Como se puede apreciar, la prueba se concibe como las razones o motivos que utiliza el juzgador para encontrar la verdad o falsedad de las afirmaciones (hechos) esbozadas por las partes, siendo suministradas a través de los medios probatorios. Asimismo, la prueba permite al juzgador fundamentar su decisión.

Respecto al Derecho de Prueba, en la sentencia de Casación N° 2558-2001- Puno, El Peruano 01-04-2002 (p. 8580), se indica que: “si el órgano jurisdiccional no valora o toma en consideración los resultados probatorios, está frustrando el derecho de prueba, convirtiéndose así en garantía ilusoria y meramente ritualista”.

La sentencia en comentario hace referencia al carácter fundamental del derecho a probar el cual es inherente a todo sujeto de derecho, pudiendo ser ejercido en cualquier tipo de proceso o procedimiento. El contenido esencial de este derecho radica en que se admitan, actúen y valoren debidamente los medios probatorios presentados por todo sujeto procesal.

1.2.1 Principios procesales aplicables a la actividad probatoria.

En el derecho procesal se aplican los principios dispositivo e inquisitivo; sin embargo, dependiendo del derecho sustantivo ya sea civil, penal o administrativo, cobra mayor relevancia uno u otro. En tal sentido, conviene desarrollar ambos principios a efecto de establecer cuál de ellos es el aplicable al derecho administrativo.

a) El principio dispositivo.

El principio dispositivo es parte del sistema procesal privatístico y está consagrado en el artículo 196° de nuestro Código Procesal Civil. Al respecto, Hurtado (2009) señala que en el principio dispositivo:

Son las partes las que dan inicio, proponen pretensiones y los hechos que la sustentan, incluyendo el ofrecimiento de las pruebas que corresponden a sus intereses. Son las partes que deciden cuando impulsan el proceso y en qué momento lo pueden concluir. Esos parámetros son los que rigen el denominado “régimen privatístico del proceso” para contraponerlo al “régimen publicístico del proceso”. (p. 594)

Por su parte, la Corte Suprema se ha pronunciado respecto al principio dispositivo en la casación con Expediente N° 4445-2011 de fecha 25 de octubre de 2012 - Arequipa, señalando que:

En virtud de dicho principio se confía a las partes la iniciación y desarrollo del proceso, la delimitación del contenido de la tutela y la aportación de los hechos y de las pruebas que constituirán el fundamento de la sentencia ... siendo que la carga de probar sus dichos y afirmaciones recaen en las propias partes.

En tal sentido, el demandante y el demandado son los llamados a ofrecer y proporcionar los medios probatorios que amporen y demuestren la veracidad de lo que señalan, por su parte, el juez adopta una actitud pasiva.

Con el paso del tiempo, este principio se ha mostrado más flexible respecto a la participación del juez en el proceso, incorporando algunas características del principio inquisitivo. Y, al respecto, Chiovenda (1922) señala que:

En el proceso civil moderno el juez no puede conservar la actitud pasiva que tuvo en el proceso de otros tiempos ... El juez, por tanto, debe estar provisto también en los procesos civiles, de una autoridad que careció en otros tiempos. (p. 136)

b) El principio inquisitivo.

El principio inquisitivo o de oficialidad es parte del sistema procesal publicístico. El cual es definido por Rodríguez - Bereijo (2007) como: el criterio, derivado de un interés público, por el cual, el proceso, su objeto, los actos procesales y la sentencia no están subordinados al poder de disposición de sujetos jurídicos sino que dependen del interés público (p. 93).

Como se puede observar por aplicación de este principio ya no son las partes las que determinan el devenir del proceso sino más bien depende del interés público, por lo que cobra mayor trascendencia el papel que desempeña el juez. Asimismo, podemos afirmar que este principio tiene incidencia en todas las etapas del proceso, tales como: la etapa postulatoria, probatoria y decisoria (emisión de la sentencia).

Respecto a la etapa de la actividad probatoria, Rodríguez - Bereijo (2007) señala:

[El] principio de oficialidad se deja notar muy especialmente en el tratamiento del material probatorio, de modo que la Administración no está limitada a los medios de prueba aportados por los contribuyentes y, en principio, no puede prescindir de las diligencias probatorias previstas en la ley como necesarias para el pleno conocimiento del objeto del procedimiento (p. 96).

Añade que: “la Administración no puede hacer dejación de su deber de comprobar e investigar para llegar a una correcta instrucción del expediente, incluso en ciertos casos donde la carga de la prueba pueda venir legalmente atribuida al administrado” (Rodríguez - Bereijo 2007 p. 95).

Asimismo, cabe señalar que por unanimidad doctrinal el principio inquisitivo inspira a la estructura del procedimiento administrativo. En tal sentido, Devis Echandia (2012) señala que: “Desde hace cuatro siglos, nadie discute la conveniencia y aun la necesidad de imponer el principio inquisitivo en materias penales; también para los procesos laborales y fiscales se admite sin objeciones”. (p. 71),

Añadiendo, que incluso algunos procesos civiles modernos tales como: italiano, alemán, francés, austriaco, argentino brasileño, mexicano, colombiano y ruso “son procesos inquisitivos, sin que por ello se les haya privado a las partes del derecho de aportar pruebas, e incluso, sin que deje de existir la carga de la prueba.”

A modo de conclusión podemos señalar, que el principio de oficialidad es un principio rector del procedimiento administrativo, mostrando un especial despliegue en la etapa probatoria, motivo por el cual, la Administración a efecto de emitir un pronunciamiento no se limita por las pruebas aportadas por las partes y tampoco puede dejar de comprobar e investigar. Asimismo, el deber impuesto por el impulso de oficio no se ve afectado incluso en los casos donde la carga de la prueba la asuma el administrado.

1.3 Definición de la carga de la prueba

Siendo la carga de la prueba un aspecto medular en el análisis del presente trabajo, conviene plantear su definición en la doctrina para luego evaluar los principios que le son aplicables en los procedimientos administrativos. Devis Echandía (2012) define a la carga de la prueba como:

Una noción procesal que contiene la regla de juicio, por medio de la cual se le indica al juez cómo debe fallar cuando no encuentre en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitar las consecuencias desfavorables (p. 406)

En el mismo sentido, Montero Aroca refiere (2005) “la doctrina del *onus probandi* tiene como función principal señalar las consecuencias de la falta de la prueba” (p. 53). Por tanto, la regla de la carga de la prueba establece quien asumirá el riesgo, de una decisión contraria a sus intereses, en caso no se tenga certeza sobre los hechos.

A lo largo del tiempo, la carga de la prueba como todas las figuras del derecho ha ido evolucionando y tomando diferentes matices de acuerdo a la necesidad de la realidad. En la actualidad, comentando la obra de Rosenberg sobre la carga de la prueba, Nieva Fenoll (2018), señala:

Con el sistema de libre valoración se abre un nuevo universo, que es el que en el fondo descubrió ROSENBERG ... Ya no importa quien pruebe un hecho, ni siquiera si es el juez el que debe procurar la prueba para que el mismo sea demostrado, porque como afirma el autor; en el proceso no es importante quién ha aportado la prueba o quién ha afirmado un hecho. Lo que interesa es averiguar la veracidad de los hechos, es decir, lo que denomina carga objetiva de la prueba, formando parte de un momento posterior la concreción de a quien le perjudica la falta de prueba de un hecho.

Y de ese modo se produce un decisivo desplazamiento del momento procesal en el que se tiene presente la carga de la prueba: no ya al principio del proceso como había sucedido antaño, sino directamente al final, en el momento del juicio, tras el fracaso de la valoración de la prueba. (p.11).

Como se señala en el párrafo anterior, la aplicación de la carga de prueba es una cuestión que se deja para el final del proceso, después de haber terminado la actividad probatoria y esta habría resultado infructuosa; en tal sentido, se propicia que en la etapa probatoria ambas partes e incluso el juez puedan aportar los medios probatorios pertinentes a fin de esclarecer los hechos. De esta forma, como lo señala Nieva Fenoll (2018) se intenta acercar al juez a la realidad y evitar las sentencias fictas, contrarias a la justicia que es objetivo de la jurisdicción (p. 3).

En el Derecho Administrativo, según refiere Morón Urbina (2015), la atribución de la carga de la prueba depende de las diferentes situaciones en las que se presentan los procedimientos, tales como: si nos encontramos ante un procedimiento bilateral o trilateral, si el inicio del procedimiento fue de oficio o a pedido de parte, si estamos ante un procedimiento sancionador, entre otras situaciones, (pp. 519 - 520); por lo que, es la Administración quien determina quien asumirá la carga de la prueba en cada caso. Sin embargo, en algunos casos de manera directa la ley señala a cuál de las partes corresponde asumir la carga de la prueba.

Asimismo, respecto al interés que se genera en el administrado en los casos que asume la carga de la prueba, Morón Urbina (2015, p. 521) señala que este “interés” no es una obligación jurídicamente exigible, esto es, no constituye un deber.

1.4 La carga de la prueba y los principios del procedimiento administrativo.

Después de señalar el concepto que maneja la doctrina sobre la carga de la prueba procedemos a analizar su aplicación en el procedimiento administrativo. Es por ello, que consideramos necesario el análisis de los principios que servirán de marco para determinar el tratamiento de la carga de la prueba.

Los principios tales como: el debido procedimiento, el de verdad material, principio de impulso de oficio y principio de presunción de veracidad, resultan obligatorios a efecto de contextualizar y saber con qué facultades cuenta la Administración en un procedimiento de fiscalización, específicamente, en la etapa probatoria.

1.4.1 Principio de debido procedimiento.

Conforme a la doctrina y la jurisprudencia el principio de debido procedimiento goza del mismo reconocimiento que el principio del debido proceso, recogido en nuestra

Constitución; en tal sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante Corte IDH) ha señalado que este principio conforma un conjunto de garantías que deben ser observados por cualquier autoridad administrativa, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones¹.

Asimismo, el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 026-97-AA/TC, de fecha 02 de julio de 1997, ha establecido que:

El Debido Proceso Administrativo, supone en toda circunstancia el respeto por parte de la administración pública de todos aquellos principios y derechos normalmente invocados en el ámbito de la jurisdicción común o especializada y a los que se refiere el artículo 139° de la Constitución del Estado (verbigracia; jurisdicción predeterminada por la ley, derecho de defensa, pluralidad de instancia, cosa juzgada, etc.).

Por su parte, nuestra LPAG reconoce el principio del debido procedimiento en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar, señalando que:

Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitas al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo más no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos.

Al respecto, Morón Urbina (2015) refiere que este principio incluye otros subprincipios esenciales, tales como: el contradictorio, el derecho de defensa, el derecho a ser notificado, entre otros (p. 68). En tal sentido, este principio tiene como finalidad asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos y obligaciones estén sujetos a un procedimiento administrativo, esto es, garantiza el ejercicio del derecho de defensa.

Respecto al derecho de defensa, la Corte IDH ha establecido que esta incluye un conjunto de exigencias que deben ser consideradas en las instancias procesales con la

¹ En diversos tratados se reconoce al debido proceso como un derecho humano. Al respecto, puede verse: Declaración Universal de los Derechos Humanos (Artículo 10), Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (Artículo XVIII), Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Artículo 14°) y Convención Americana sobre Derechos Humanos (Artículo 8°).

finalidad de que las personas puedan defender adecuadamente sus derechos e intereses ante cualquier autoridad pública².

En la práctica, la aplicación del derecho de defensa ha mostrado algunas dificultades, puesto que en ocasiones, la prueba de los hechos invocados por el administrado puede resultar particularmente dificultosa o compleja, arriesgando así la integridad del derecho de defensa al generar una indefensión. Por tal motivo se hace necesario identificar estas situaciones y establecer criterios para resolver esta problemática.

1.4.2 Principio de presunción de veracidad

El principio de presunción de veracidad ha sido tratado en el inciso 1.7 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, señalando que:

En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta ley, responde a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

Al respecto, Morón Urbina (2018) señala que:

La presunción de la veracidad es un principio informador de las relaciones entre la administración y los ciudadanos, consistente en suponer por adelantado y con carácter provisorio que los administrados proceden con verdad en sus actuaciones en el procedimiento en que intervengan (p. 96).

Agrega, Guzman Pacori (2017) que “de esta manera, la autoridad administrativa está obligada a presumir que los documentos y declaraciones formuladas por los administrados, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. (p. 88)

Por lo expuesto, podemos señalar que las declaraciones y documentaciones presentadas por el administrado gozan de la presunción de veracidad; en tal sentido, cuando la Administración no tenga por cierto los hechos alegados procede a realizar

² Véase Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú, sentencia del 31 de enero de 2001, párr. 69 y, Caso de Personas Dominicanas y Haitianas Expulsadas Vs. República Dominicana, sentencia del 28 de agosto de 2014, párr. 349.

acciones de control como cruces de información, verificación y/o fiscalización, ya que esta presunción admite prueba en contrario.

1.4.3 Principio de verdad material

El principio de verdad material está regulado en el inciso 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG y señala que:

En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. Subrayado nuestro.

Comentando este principio, Morón Urbina (2018) señala:

Por el principio de verdad material o verdad jurídica objetiva, las autoridades instructoras de los procedimientos tienen la obligación de agotar de oficio los medios de prueba a su alcance para investigar la existencia real de los hechos, que son la hipótesis de las normas que debe ejecutar y resolver conforme a ellas, para aplicar la respectiva consecuencia prevista en la norma (p. 88)

Añade, que cuando la Administración realice las diligencias probatorias no debe analizar si los hechos materia de probanza motivarán una decisión favorable o adversa a la Administración o a los terceros. Por tanto, la Administración no puede deliberadamente dejar de realizar diligencias tomando en consideración que el administrado asume el riesgo, de una decisión contraria a sus intereses, en caso no se tenga certeza sobre los hechos discutidos.

Respecto a las pruebas que puede utilizar la Administración para el esclarecimiento de los hechos, Gordillo (2003) refiere son: “[las] pruebas que sean de público conocimiento, que estén en poder de la administración por otras circunstancias, que estén en otros expedientes, que la administración conozca de su existencia y pueda verificarlos” (p. 41).

Por lo antes señalado, las actuaciones probatorias de la Administración deben estar dirigidas a identificar y comprobar los hechos reales, con independencia de que hayan sido o no alegados por los administrados. Asimismo, la Administración tiene la

necesidad de encontrar la realidad de los hechos porque en base a ellos debe motivar sus resoluciones.

1.4.4 Principio de impulso de oficio

El principio de impulso de oficio está regulado en el inciso 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG y señala que: “las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o prácticas que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

Al respecto, García de Enterría y Tomás Ramón (2006) señalan que: “la administración esta específicamente obligada a desarrollar la actividad que sea necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad que sea excitada en ese sentido por los particulares” (p. 1406). En tal sentido, si bien los procedimientos administrativos pueden iniciar a pedido de parte o de oficio, qué duda cabe, que en todos los casos la impulsión del procedimiento le corresponderá a la Administración.

Por su parte, Morón Urbina (2015) señala que:

La aplicación de la oficialidad al aspecto probatorio impone a la administración: la obligación de verificar y probar los hechos que se imputan o que han de servir de base a la resolución de procedimiento, así como la obligación de proceder a la realización de la actividad probatoria misma cuando lo requiera el procedimiento. (p. 520)

De lo señalado en los párrafos anteriores, podemos colegir que por el principio de impulso de oficio la Administración debe de iniciar, dirigir, impulsar de oficio la actividad probatoria, con el fin de esclarecer los hechos materia de incertidumbre, mediante facultades que le fueron conferidas por la ley.

1.5 La teoría de la carga de la prueba dinámica.

En el ámbito procesal, el concepto de carga de la prueba esta reglado por lo señalado en el Código Procesal Civil en el artículo N° 196, el cual refiere: “salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”. Al respecto, la carga de la prueba dinámica significa una separación de los cánones tradicionales de la distribución de la carga y aporta nuevas perspectivas sobre la inversión de la carga.

Como antecedente, podemos señalar que, la carga de la prueba dinámica tuvo su origen en Argentina en un caso de responsabilidad clínica y fue recogido posteriormente en Colombia, en la sentencia dictada por el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo en el Expediente N° 5902, con fecha 24 de octubre de 1990, en la que se señala que: “la prueba de la diligencia y cuidado incumbía al demandado en los casos de responsabilidad médica”. Al respecto, Pérez (2011) señala: Inicialmente se concibió como una forma estática de invertir la carga de la prueba y generar una presunción de falla en el servicio médico estatal. Asimismo, en sentencia del 24 de agosto de 1992 emitida por el Consejo Estado Sala de lo Contencioso Administrativo en el expediente N° 6754, menciona un dinamismo en la carga de la prueba determinándose que la falla presunta no traslada en su totalidad la carga probatoria, sino que la distribuye según los criterios del juez.

Posteriormente, el Consejo Estado Sala de lo Contencioso Administrativo en el Expediente N° 11878 en el año 2000 advirtió que la teoría de la carga dinámica, sustentada en el principio constitucional de equidad, no debía tratarse como regla general y que había que analizar el caso concreto para determinar su operatividad o no; en tal sentido, se debe analizar el caso concreto para establecer quién está en mejores condiciones para probar los hechos respectivos.

El Tribunal Constitucional Peruano, también se pronuncia sobre la carga de la prueba dinámica mediante, mediante el Expediente N° 1776-2004-AA/TC, de fecha 26 de enero de 200, en el que se indica: “la carga de la prueba dinámica es una teoría del derecho probatorio que asigna la carga de probar a la parte procesal que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo”.

En la doctrina respecto a la aplicación de la teoría de la carga de la prueba dinámica encontramos diferentes opiniones, pero con el mismo objetivo, abordar la problemática de la falta o insuficiencia de medios probatorios por imposibilidad de parte del titular de la carga y emitir una sentencia ajustada a la realidad de los hechos.

En tal sentido, Bermúdez (1995) señala que: “[la carga de la prueba dinámica contiene una] regla que permite al juez en el caso concreto determinar cuál de las partes debe correr con las consecuencias de la falta de prueba de determinado hecho, en virtud a que esta le resulta más fácil suministrarla”. (p.16) por ello “más allá del carácter de actor o demandado, en determinados supuestos la carga de la prueba recae sobre ambas

partes, en especial sobre aquella que se encuentre en mejores condiciones para producirla”. (Peyrano, 2008, p 106-107).

Asimismo, Bustamante (2001) afirma que “la carga de la prueba no le corresponde a quien afirma un hecho, sino más bien aquel que se encuentra en mejor capacidad para probar el mismo”. (p. 275)

En consecuencia, conforme a la teoría de la carga de la prueba dinámica debe aportar el medio probatorio quien se encuentra en mejor posición. Asimismo, la aplicación de esta teoría genera mayor participación de todas las partes en la actividad probatoria por lo que puede ser empleado en procesos complejos y especiales puesto que permite alcanzar un dictamen justo, respaldado en la realidad de los hechos.

1.6 Nuestra opinión.

En el Derecho Administrativo, para la atribución de la carga de la prueba a alguna de las partes se debe evaluar previamente el contexto, esto es, las diferentes situaciones en las que se presentan los procedimientos, tales como: si nos encontramos ante un procedimiento bilateral o trilateral, si el inicio del procedimiento fue de oficio o a pedido de parte, si estamos ante un procedimiento sancionador, entre otras situaciones. Escenario que no siempre es pacífico.

Sin embargo, en algunos casos, como en las presunciones, la ley señala a quien le corresponde asumir la carga de la prueba en un procedimiento, es en este contexto en el que se enmarca el tema del presente trabajo. Por tanto, ya no corresponde determinar quién asume la carga de la prueba sino más bien cómo se aplica, considerando para ello la definición que nos señala la doctrina sobre la carga de la prueba y los Principios del Derecho Administrativo que le son aplicables.

En tal sentido, recogiendo la definición referida por la doctrina podemos señalar que la carga de la prueba es una regla de juicio que indica al juez como debe fallar en caso no se esclarezcan los hechos, esto es, indica una regla de comportamiento a quien emitirá un fallo o decisión, dentro de un proceso o procedimiento. Siendo que esta regla de comportamiento (deber) es aplicable en la etapa resolutoria del procedimiento no enerva las diferentes facultades y deberes que establece la ley para la Administración en las otras etapas del procedimiento.

Asimismo, en la etapa de la actividad probatoria, la carga de la prueba de manera indirecta genera en el administrado un “interés” en que los hechos sean esclarecidos, ya que si la actividad probatoria es infructuosa asumirá consecuencias desfavorables; por tanto, procura aportar los medios probatorios necesarios. Sin embargo, el interés que se genera en esta etapa no es una obligación jurídicamente exigible, esto es, no constituye propiamente un deber, sino más bien constituye una garantía del debido procedimiento, porque le permite al administrado ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

Por su parte, en la etapa de la actividad probatoria, la Administración “debe” ejercer las diferentes facultades y deberes que establece la ley, las cuales no han sido afectadas por el interés del administrado. Al respecto, la LPAG en el artículo 173 señala que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio, con lo que claramente promueve la participación de la Administración en las diferentes etapas del procedimiento administrativo, incluida la actividad probatoria; en tal sentido, una interpretación restrictiva del ejercicio de las facultades de la Administración constituiría una interpretación contraria a la ley.

Además, la Administración debe actuar en búsqueda de la verdad material y dirigido por el principio de impulso de oficio, motivo por el cual, la Administración debe ejercer la facultad de practicar todas las diligencias probatorias que produzcan conocimiento y convencimiento de los hechos sobre los cuales debe pronunciarse.

CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.

En el capítulo anterior hicimos referencia a la prueba y a la carga de la prueba, respecto de este último tema abordamos, de manera general, su aplicación en el derecho procesal y, de manera específica, en el derecho administrativo; en tal sentido, corresponde en el presente capítulo, tratar la aplicación de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización por IPNJ y evaluar la problemática que genera la falta de medios probatorios que obran en poder de terceros, específicamente, en los casos de abonos efectuados por personas jurídicas en cuentas del sistema financiero.

Para tal efecto, iniciaremos el presente capítulo refiriéndonos a las presunciones, para luego abordar el incremento patrimonial no justificado y concluir señalando la problemática observada en estos procedimientos, específicamente, en la etapa probatoria.

2.1 Definición de presunción.

La presunción es una figura tan antigua como la misma ley teniendo su origen en el Derecho Romano y, a lo largo del tiempo, ha sido materia de análisis por múltiples jurista de diversas especialidades, toda vez que repercute en todas las ramas del derecho sin ser ajena al derecho tributario.

Al respecto, el profesor Pérez de Ayala (1970) señala que: “las presunciones versan solo sobre materia de hecho, y son consecuencias deducidas de un hecho conocido para llegar a otro desconocido, añadiendo que las presunciones están fundadas en una inducción lógica y son muchas veces extensivas” (p. 26).

Becker, citado por Susana C. Navarrini, hace referencia la existencia probable del hecho inferido, señalando que: “la presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable” (1985, p. 7)

De lo señalado en los párrafos anteriores, podemos indicar que las presunciones permitirán al operador del derecho inferir de un hecho cierto un hecho probable (hecho presumido), siendo así, debe existir un nexo causal entre ambos hechos, el cual en algunos casos puede ser refutado, como en el caso de las presunciones relativas. Además, en las citas en referencia se indica que el hecho presumido debe ser probable, esto es, no se pueden establecer presunciones arbitrarias.

En el derecho, las presunciones tienen como finalidad reducir las incertidumbres generadas por el limitado conocimiento de la realidad y, del mismo modo, en materia tributaria, las presunciones facilitan a la Administración las herramientas para afrontar incertidumbres, esto es, en los casos en que el administrado obstaculice o no permita la verificación o fiscalización sobre base cierta. De esta manera, ningún rendimiento imponible podrá escapar o dejar de gravarse por desconocimiento de su verdadera naturaleza; es así que, las presunciones van de la mano de la gestión de riesgo³.

Adicionalmente, podemos señalar que la administración debe respetar el principio de razonabilidad, lo que implica una actuación dentro de los límites de la potestad atribuida por la ley y con un especial cuidado sobre la proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que se pretende tutelar. De esta forma, se evita afectar, innecesariamente, los derechos del contribuyente.

Las presunciones están relacionadas a la teoría de la prueba y son admitidas de manera excepcional. Considerándose dos tipos de presunción:

- a) **Presunciones relativas - *iuris tantum*.**- son presunciones en las que si se admite la prueba en contrario, por lo que se admite la posibilidad de probar que no hay nexo de causalidad entre el hecho cierto y el presumido.

³ Según Alva Matteucci (2016) “La gestión de riesgo califica como un tipo de disciplina que prioriza el análisis para evitar la incertidumbre en el futuro bajo la figura de amenazas, precisamente el descubrimiento de estas, y la forma como enfrentarlas, es parte del trabajo que se desarrolla en la gestión de riesgo” (p. 28) Dada la importancia de la gestión de riesgo ha sido incorporada en visión de SUNAT y en su Plan Estratégico Institucional (PEI 2018-2020) se ha fijado como objetivo estratégico (OEI.01) el mejorar el cumplimiento tributario y aduanero; y, una de las acciones estratégicas está referida al fortalecimiento de la capacidad de control de Patrimonios no Justificados (AEI.01.05).

- b) **Presunciones absolutas - *iuris et de jure*.**- son presunciones en las que no se admite prueba en contrario, es decir, que no se permite demostrar que no hay nexo causal entre el hecho cierto y el hecho presumido.

2.2 Diferencia entre las presunciones y las ficciones.

En materia tributaria, las presunciones y las ficciones constituyen medidas de seguridad frente al eventual incumplimiento de obligaciones tributarias, esto es, impedir la evasión. A pesar de que las presunciones y las ficciones tienen una gran similitud, no tienen la misma naturaleza jurídica; por tanto, su aplicación y sus efectos son diferentes.

Respecto a la ficción, Pérez de Ayala (1970) señala que es:

una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye a determinados o determinado supuestos de hecho efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real... No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real (p. 15 y 16)

De la cita referida, podemos señalar que las ficciones permiten a la Administración mayores facultades que las presunciones, puesto que mediante las ficciones se crea un supuesto jurídico que no existe en la realidad, una verdad jurídica, al cual se le atribuirá la consecuencia señalada por ley. En tal sentido, se puede afirmar que en los casos de ficción se prescinde de la existencia de un hecho generador.

Si bien, algunos autores hacen referencia a la similitud entre las presunciones absolutas y las ficciones en razón de que en ambos casos no cabe la prueba en contrario, lo cierto es que son diferentes por naturaleza puesto que ya sean presunciones absolutas o relativas, en ambos casos se debe partir de un hecho conocido, al cual se le atribuye una consecuencia; sin embargo, en el caso de las ficciones, el hecho conocido no existe.

2.3 El incremento patrimonial no justificado.

En nuestra legislación, no encontramos una definición de IPNJ por lo cual nos remitiremos a lo señalado por la doctrina, según diferentes concepciones.

Sánchez Rojas (2013) señala una definición del IPNJ desde una concepción patrimonialista, en los siguientes términos: “un aumento cualitativo en el valor del patrimonio de una persona natural o ente autónomo (por ejemplo una como la sociedad conyugal) ya sea por aumento de sus activos o disminución de sus pasivos, sin que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su origen” (p. 31). En otras palabras, el

incremento del patrimonio no justificado puede deberse al aumento de derechos y bienes, así como a la disminución de obligaciones.

Desde la concepción tributaria podemos considerar al IPNJ una renta incluida en la Teoría Consumo más Incremento Patrimonial, en razón que, esta teoría grava la variación patrimonial y los consumos realizados en un periodo determinado. Descartando de esta forma que el IPNJ esté incluido en la Teoría de Renta Producto, dado que no es una riqueza que provenga de una fuente productora durable y que pueda generar ingresos periódicos. Del mismo modo, se descarta que el IPNJ esté incluido en la Teoría de Flujo de Riqueza ya que en este caso se desconoce la procedencia de las rentas y naturaleza, por lo que no se puede afirmar que la renta provenga de terceros.

Así también, encontramos la definición del IPNJ como renta presunta, tomando como referencia a la Ley del Impuesto a la Renta que en el artículo 52 señala que: se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueden ser justificados por el deudor tributario, constituyen renta no declarada por éste. Esta presunción relativa debe ser establecida por ley y el hecho presumido si bien no es real pero si debe ser probable. Además, debe ser aplicado en respeto pleno de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Al respecto, Villegas refiere que:

La determinación es... sobre base presuntiva cuando el Fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y en su caso, cuál es su dimensión pecuniaria... En estos casos, la determinación se hace en mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas, las leyes tributarias respectivas prevén como hechos imposables, permiten inducir la existencia y cuantía de la obligación. (2002, p. 351)

Esta presunción tiene carácter residual conforme a lo referido en la VIII Jornada Nacional de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, en los considerandos 10 y 11 de la Resolución:

La Administración Tributaria solo debe recurrir a la determinación sobre base presunta ante la ausencia de [la comprobación del hecho y la dimensión cuántica]

en la medida en que dicha ausencia... sea de una magnitud tal que impida la determinación sobre base cierta y siempre con admisión de prueba en contrario.

En el mismo sentido, García Vizcaino señala que “la regla para la determinación es la base cierta y *subsidiariamente* la base presunta” (2010, p.p. 51 y 52), esto es, se aplica la base presunta, en los casos en que fisco no cuenta con los elementos de certeza para verificar la existencia de la obligación tributaria. En razón de que las presunciones ponen en peligro la capacidad contributiva del administrado.

2.4 Procedimiento de fiscalización por incremento patrimonial.

El administrado a efecto de realizar la determinación de la obligación tributaria presenta una declaración y respecto a ella el Código Tributario en el artículo 88° señala:

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, (...) la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

En tal sentido, podemos afirmar que cuando el administrado realiza una declaración está comunicando hechos a la Administración Tributaria, esto es, está afirmando un hecho; y, conforme al inciso 1.7 del artículo 4° del Título Preliminar de la LPAG, esta declaración goza de presunción de veracidad entendiéndose que su contenido es la realidad de los hechos ocurridos, presunción que admite prueba en contrario en los casos en que la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados.

En los casos en que la Administración no tiene por cierto los hechos alegados por el administrado, corresponde el inicio del procedimiento de fiscalización con la finalidad de verificarlos, en tales casos, la determinación se realiza sobre base cierta. Sin embargo, hay ocasiones en que el procedimiento de fiscalización se inicie en ausencia de la declaración, ya sea porque el administrado considera que no genero ingresos que declarar en un periodo fiscal o generando ingresos consideró que no se encuentra obligado a presentarlos, como es el caso del procedimiento de fiscalización por IPNJ cuya determinación se realiza sobre base presunta.

En el IPNJ, la Administración Tributaria en aplicación del principio de impulso de oficio, inicia el procedimiento de fiscalización; y, de acuerdo con el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta que indica: “se presume que los incrementos patrimoniales

cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste”, el administrado es quien asume la carga de la prueba.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la RTF 04057-3-2010 señala que: “La justificación del incremento patrimonial es de carga del contribuyente y no de la Administración”. En el mismo sentido, en la RTF N° 03920-4-2005 refiere que:

El artículo 52° contiene una presunción de pleno derecho, en función de la cual se constata la existencia de un incremento patrimonial no justificado y se presume que el mismo ha sido obtenido a partir de la percepción de rentas netas no declaradas por el contribuyente.

En ese sentido, para aplicar la presunción en referencia debe cumplirse uno de los numerales señalados el artículo 64° del Código Tributario, que a continuación se indican:

2) La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario. (...)

4) El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos. (...)

15) Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Así, corresponde remitirse al artículo 91° de la Ley de Impuesto a la Renta que refiere:

Sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:

1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (...).

Después de establecer la presunción conforme los artículos antes mencionado, corresponden remitirse al Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta y aplicar los métodos que permitan la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado. Al respecto, en el artículo 60° el reglamento en referencia señala lo siguiente:

1. Método del Balance más Consumo, consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.

2. Método de Adquisiciones y Desembolsos, consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio. Asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el Artículo 60°-A.

Ahora bien, cabe señalar que el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta se indica los criterios para determinar el incremento patrimonial, siendo los siguientes:

Los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, (...)

En este punto, resulta importante señalar que es interés de nuestro trabajo tratar los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional, efectuados por personas jurídicas.

2.5 Problemática en el procedimiento de fiscalización en referencia a los abonos en cuenta en el sistema financiero efectuados por personas jurídicas.

Como se ha señalado, el presente trabajo aborda la problemática que surge en el procedimiento de fiscalización por incremento patrimonial no justificado, específicamente referido a los abonos en cuenta efectuados por personas jurídicas, en razón de que en la práctica se ha observado, que en algunos casos el administrado se encuentra ante la imposibilidad de aportar todos los medios probatorios que justifiquen el incremento imputado, por causas que no le son atribuibles.

A modo ilustrativo, haremos referencia a cuatro pronunciamientos del Tribunal Fiscal, en los cuales evaluaremos la participación de la Administración Tributaria en la actividad probatoria.

Primer caso,

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08801-8-2016

En este caso, el administrado sostiene que firmó un contrato de mandato con una empresa, comprometiéndose a realizar todos los actos necesarios para cumplir con los eventos programados por esta. Con el fin de cumplir con el objeto del contrato, el administrado recaudaba dinero de los auspiciadores y de la empresa mandante, dinero con el que luego realizaría pagos a proveedores, tributos, entre otros pagos.

El medio probatorio presentado por administrado para justificar el incremento patrimonial imputado fue una declaración jurada debidamente legalizada por el gerente de la empresa mandante.

Por su parte, SUNAT señala que la manifestación tomada al gerente general de la empresa mandante necesitaba ser corroborada y evaluada en conjunto con otras pruebas, ya que por sí sola no acredita conocimiento pleno de los hechos, por lo que procedió a mantener los reparos a los abonos en sus cuentas. Asimismo, indico que no se realizó cruce de información porque el recurrente estaba obligado a presentar la documentación fehaciente que acredite el origen de los abonos en las cuentas.

De lo señalado en el párrafo precedente, se puede deducir que la declaración del gerente fue admitida como medio probatorio por la Administración Tributaria por ser pertinente y conducente para develar la realidad de los hechos que se evalúan; sin embargo, la Administración no cumple con su deber de realizar el cruce de información en aplicación del principio de impulso de oficio, a pesar de reconocer que este medio probatorio necesitaba ser corroborado con otras pruebas

La Administración Tributaria, en los procedimientos IPNJ asume la posición de que es el administrado el único que debe aportar los medios probatorios al ser quien soporta la carga de la prueba, de esta manera, deja de aplicar las amplias facultades que tiene y no asume el deber de buscar la verdad material.

Segundo caso

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01929-2-2017

En este caso, el administrado presentó declaraciones juradas de terceros para acreditar el origen de los importes depositados en su cuenta por sus clientes y el uso que debía dar a estos, por ejemplo, pago de impuestos y de planilla.

Por su parte, la Administración en el resultado del requerimiento señaló que el recurrente no exhibió los comprobantes que demostrasen los depósitos presuntamente realizados por sus clientes; además, indicó que no presentó documento alguno que acreditara que cada abono efectuado en sus cuentas bancarias correspondieron al pago del impuesto de sus clientes.

Tal como podemos observar del párrafo anterior, la Administración solicita como medios probatorios pertinentes documentos que pertenecen a terceros, con lo que no sólo dificulta la labor probatoria del administrado, sino que en muchos casos la imposibilita.

Caso tres

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06929-4-2006

En el presente caso de incremento patrimonial no justificado, el administrado alegó que SUNAT no realizó el cruce de información que le correspondía, a lo que el Tribunal Fiscal señaló:

Corresponde al deudor tributario justificar los incrementos patrimoniales cuyo origen no ha sido fundamentado ante la Administración, por lo que la carga de la prueba no corresponde a la Administración sino al deudor tributario

Como se observa, el Tribunal Fiscal considera que en los casos de IPNJ la carga de la prueba la soporta el administrado por lo que sólo a él le corresponde probar. Esto constituye una aplicación incorrecta a la figura de la carga de la prueba ya que si bien el administrado asume el riesgo de una decisión desfavorable a su interés, esto no es impedimento para que la Administración ejercite sus facultades en búsqueda de la verdad material.

Caso cuatro

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01601-2-2016

En este caso, el administrado señaló que los abonos observados en su cuenta personal correspondían al pago de las facturas efectuados por los clientes de su empleador, compañía Siplay, presentando los siguientes medios probatorios: contrato de compra y venta celebrado entre empresa y su cliente, recibos con firma certificada del cliente, copias de facturas y del Registro de Ventas.

Por su parte, la Administración en el resultado de requerimiento señaló que realizó cruce de información con la citada empresa y que esta no exhibió sus libros, registros, ni la totalidad de la documentación contable solicitada, por lo que no pudo confirmar lo argumentado por el administrado respecto al sustento de los abonos en su cuenta personal.

Agrega la Administración, que el administrado no sustentó con documentos fehacientes como contratos de fecha cierta, copias de voucher del banco, ni información contable suficiente, por lo que procedió a mantener los reparos por los abonos en su cuenta bancaria personal.

De lo señalado, se puede afirmar que fueron admitidos los medios probatorios presentados por el administrado por ser pertinentes, conducentes, relevantes y corroborables, motivo por el cual la Administración emitió un requerimiento a la empresa Siplay; sin embargo, no obtuvo ninguna respuesta, procediendo a mantener los reparos señalando que el administrado no presentó los contratos con fecha cierta por lo que argumenta falta de fehaciencia en la información brindada por el administrado, asimismo, no presentó el integro de la documentación contable que permita acreditar lo manifestado.

Como podemos observar, producto de la falta de colaboración de la empresa, la Administración imputó IPNJ en razón de no poder validar parte de los medios probatorios aportados por el administrado y por ser el administrado quien soporta la carga de la prueba en este tipo de procedimientos.

Después de la evaluación de los casos precedentes, podemos señalar que la problemática se centra en los casos en que el administrado se enfrenta ante la imposibilidad de aportar medios probatorios por encontrarse estos en poder de terceros, situación que causa en el procedimiento falta o insuficiencia de medios probatorios. Ante la situación en comentario resultan los siguientes cuestionamientos: ¿Cuáles son los criterios mínimos que deben cumplir los medios probatorios aportados por el administrado?, ¿Cuál es el rol que compete a la Administración en los casos que el administrado agotó sus posibilidades de probar? y ¿Es posible invertir la carga de la prueba y en qué supuestos correspondería?

Siendo relevante la evaluación de estos temas, toda vez que la imposibilidad de aportar medios probatorios que obran en poder de terceros causa indefensión en los administrados y en muchos casos también vulnera su capacidad contributiva, corresponde

que en el siguiente capítulo se plantee un tratamiento para estos supuestos, que permita superar la imposibilidad del administrado haciendo uso de las facultades atribuidas a la Administración, y de esta manera, alcanzar la verdad material.



CAPITULO III LA JUSTIFICACIÓN EN EL INCREMENTO PATRIMONIAL EN REFERENCIA A LOS ABONOS EN CUENTA EFECTUADOS POR PERSONAS JURIDICAS

En el capítulo anterior analiza la problemática que surge en los casos en que la Administración aplica la presunción por incremento patrimonial, vinculado a los abonos en cuentas efectuado por personas jurídicas.

La problemática aborda la imposibilidad del administrado de aportar medios probatorios que se encuentran en poder de terceros, causando en el procedimiento falta o insuficiencia de medios probatorios que justifiquen el incremento imputado. En atención a ello, el presente capítulo está referido a los siguientes temas: las características mínimas que deben reunir los medios probatorios aportados por el administrado, la aplicación del principio de impulso de oficio en la actividad probatoria, la importancia de incorporar la teoría de la prueba dinámica a determinados procedimientos de IPNJ y, a modo ilustrativo, se presenta algunos casos en los que se propone los medios probatorios pertinentes para justificar el incremento patrimonial imputado.

3.1 El deber de colaboración del administrado y las características que deben reunir los medios probatorios en el procedimiento

En los casos comentados en el capítulo anterior, observamos que la Administración en los procedimientos de IPNJ no utiliza criterios objetivos basados en las normas jurídicas al momento de evaluar medios probatorios, asimismo, ante los casos de imposibilidad o insuficiencia de medios probatorios por motivos que no le son imputables al administrado, no realiza actuaciones que persigan al esclarecimiento de los hechos, como verificaciones o fiscalizaciones a terceros con la finalidad de obtener los medios probatorios que ostentan estos en su poder.

Si bien el administrado tiene el deber de colaborar con la Administración Tributaria en el esclarecimiento de los hechos, puede ocurrir que la persona requerida no disponga de la información que se le solicita por motivos que no le son imputables, en cuyo caso no se configurara un incumplimiento de su deber de colaboración. Al respecto, Rodríguez – Bereijo (2007) señala que:

Una cosa es que el reclamante está obligado a atender el requerimiento y otra que, por las posibles dificultades que concurren en este caso, le sea imposible aportar –por no disponer de ellos- algunas de tales informaciones, extremos estos que deberá hacer constatar a la inspección, sin que pueda ello considerarse incumplimiento en la medida en que respondan a la realidad (p. 170).

Asimismo, cabe señalar que este deber de colaboración incumbe a todos los ciudadanos sean o no parte de la relación jurídico tributario que se instruye, conforme lo indica Rodríguez – Bereijo (2007, p. 169) por lo que, en los casos que corresponda,

terceros podrían aportar medios probatorios para el esclarecimiento de los hechos controvertidos.

De otro lado, respecto a los límites derivados de los principios del derecho: el principio de proporcionalidad o la regla de la razonabilidad en el comportamiento exigido, podemos señalar que el principio de proporcionalidad entraña una relación de medios y fines, esto es, la restricción de los derechos debe ser soportada solo cuando se considere indispensable para conseguir la finalidad, conforme lo indica Castillo Córdova (2005, p. 146). Por su parte, el principio de razonabilidad simplemente valora las circunstancias concurrentes; en tal sentido, Lucke citado por Rodríguez – Bereijo (2007, p. 188) refiere que la razonabilidad y la irrazonabilidad ha de medirse de acuerdo a diferentes circunstancias como por ejemplo la dificultar de las personas para cumplir con sus deberes.

Ahora bien, con relación a los criterios que se deben tomar en cuenta en la evaluación de los medios probatorios, podemos señalar que el Código Tributario no hace referencia a este tema por lo que nos remitiremos supletoriamente a lo señalado por la LPAG, que en el artículo 174° refiere que la Administración solo podrá rechazar motivadamente un medio probatorio, cuando no guarde relación con el fondo del asunto, sea improcedente o innecesario; en tal sentido, los medios probatorios para ser admitidos deben ser pertinentes, relevantes y conducentes, características que deben ser cumplidas de manera conjunta. A mayor abundamiento, señalaremos brevemente la definición de las características señaladas.

1. Pertinente, con lo cual deben estar relacionados de forma directa o indirecta con la acción de control.
2. Relevante, por lo que debe ser necesario y esclarecedor de forma que permita ameritar la realidad de los hechos.
3. Conducente o Idóneo, el medio probatorio propuesto debe estar en el marco de lo que regula la Ley.

Adicionalmente a las características señaladas, los medios probatorios deben poder ser “corroborables” por la Autoridad Tributaria en aplicación de sus facultades.

En conclusión, el deber de colaboración asumido por el administrado no es absoluto siendo uno de sus límites el factico, que es el que se evidencia en la problemática que aborda el presente trabajo. Consideramos que nos encontramos ante un límite factico cuando el administrado se enfrenta, de hecho, ante la imposibilidad de aportar algunos

medios probatorios necesarios para el esclarecimiento de los hechos. Por ejemplo la imposibilidad puede deberse a que los medios probatorios no se encuentran a disposición del administrado de manera directa por ser documentos que pertenecen a terceros.

En tal sentido, resulta indispensable que el administrado realice todas las actuaciones posibles para obtener y aportar los medios probatorios que coadyuven a esclarecer los hechos, los cuales deberán ser admitidos cuando cumplan de manera concurrente las siguientes características: pertinentes, relevantes conducentes y corroborable. Asimismo, ante la insuficiencia de los medios probatorios presentados y/o la necesidad de que estos sean corroborados, el administrado debería informar la causa de la imposibilidad a efecto de que la Administración pueda verificar la realidad del mismo y ejercer las facultades que le fueron conferidas por ley. De esta forma, el hecho de que el administrado no aporte la totalidad de los medios probatorios necesarios no constituiría un incumplimiento del deber de colaboración.

Las facultades conferidas por ley a la Administración están referidas a diversas actuaciones probatorias, tales como: verificación, requerimientos a terceros, entre otros, los cuales permiten conocer la verdad material de los hechos, el cual es un principio rector de los procedimientos administrativos.

3.2 El principio de impulso de oficio y la justificación del incremento patrimonial

Como se indicó en el primer capítulo, la carga de prueba que soporta el administrado en los procedimientos de fiscalización por IPNJ no libra menos impide a la Administración utilizar las facultades que le fueron otorgadas por ley para el esclareciendo de los hechos, las mismas que se encuentran señaladas tanto en el Código Tributario como en LPAG. Asimismo, señalados que el principio de impulso de oficio muestra un especial despliegue en la etapa probatoria del procedimiento, motivo por el cual, la Administración a efecto de emitir un pronunciamiento no se limita por las pruebas aportadas por las partes y tampoco puede dejar de comprobar e investigar.

Sin embargo, en el capítulo anterior observamos que la Administración Tributaria asume en los procedimientos de IPNJ que su actividad probatoria es nula o mínima, sin considerar que en los casos de abonos en cuenta corriente es necesaria su participación ya que en la mayoría de estos casos los medios probatorios se encuentran en poder de terceros. Por ejemplo en los casos en que el procedimiento de fiscalización está dirigido

a una persona por los abonos en su cuenta personal ejecutados por su ex-empleador, una persona jurídica.

En tal sentido, habiendo el administrado cumplido diligentemente su deber de colaboración y considerando los límites que tiene este deber, corresponde que la Administración ejerza las facultades conferidas por ley a fin de corroborar lo señalado por el administrado, eso es, la Administración debe compartir la actividad probatoria con el administrado, en aplicación del principio de impulso de oficio y el deber de colaboración, debiendo la administración por ejemplo emitir esuelas de requerimiento a las entidades que el contribuyente manifestó que ostentan los medios probatorios necesarios, con el fin de corroborar las pruebas alcanzadas por el administrado; y, en los casos de mayor complejidad ejecutar las acciones de fiscalización, en aplicación del artículo 62 del Código Tributario.

La aplicación del impulso de oficio en el procedimiento de IPNJ no genera una ventaja para el administrado, porque como lo hemos señalado el administrado mantiene el deber de colaboración y el interés del esclarecimientos de los hechos, sino más bien permite que la Administración obtenga la verdad material, la cual no necesariamente podría favorecer al administrado. De esta forma, las resoluciones estarán más ajustadas a la realidad y no afectaran innecesariamente la capacidad contributiva.

Asimismo, cabe precisar que el objetivo de la carga de prueba es evitar que los casos no sean resueltos por falta de prueba; por tanto, debe entenderse que esta medida se aplica en ultima ratio y en la etapa resolutoria del procedimiento no en la etapa de la actividad probatoria, esto es, cuando en la actividad probatoria no se logró esclarecer los hechos y considerando que ambas partes han cumplido con el deber que la ley les impone, la Administración podrá tomar una decisión desfavorable a los intereses del administrado.

3.3 La aplicación de la teoría de la prueba dinámica en la justificación del incremento patrimonial

La actuación de la Administración debe estar dirigida a la búsqueda de la verdad material, puesto que sobre ella incide la obligación de practicar las diligencias probatorias en virtud del principio de impulso de oficio, correspondiéndole el deber de motivar debidamente su decisión. En esta parte del trabajo abordaremos la problemática que surge por la falta

de colaboración de terceros que ostentan los medios pertinentes, tomando en consideración que la Administración si cumplió con el deber del impulso de oficio y requirió a terceros la presentación de la documentación necesaria pero estos no la presentaron.

En tal sentido, corresponde verificar si es posible que la carga de la prueba sea trasladada a la Administración, de manera excepcional. Para tal fin, abordaremos la teoría de la carga de la prueba dinámica, teoría que permite el traslado de la carga a quien se encuentra en mejor posibilidad de aportar los medios probatorios. A modo ilustrativo, revisaremos algunas jurisprudencias del Tribunal Fiscal, así como un recurso de casación resuelto por la Corte Superior de Lima para determinar el criterio y la forma con el que se aplica esta teoría.

El primer caso que consideramos, es el contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5849-1-2015 cuya materia está referida a gastos por “servicios de seguridad personal” respecto de los cuales no se ha acreditado el cumplimiento del principio de causalidad. En este caso, el Tribunal Fiscal aplicó la teoría de la carga dinámica y señaló que correspondía al administrado acreditar la causalidad del gasto puesto que se encontraba en mejores condiciones para hacerlo ya que los medios probatorios pertinentes deberían encontrarse en su disposición. Al respecto, señala lo siguiente:

La acreditación de la causalidad de un gasto que le corresponde al contribuyente, la cual también incluye acreditar la razonabilidad del gasto. Frente a ello, la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando esta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento; por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva.

En este otro caso, el Tribunal Fiscal mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013 sobre los precios, descuentos y deducciones acordados contractualmente señala lo siguiente:

En los procedimientos de fiscalización la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio y, en este sentido, como regla general,

corresponderá a la Administración desvirtuar los precios, descuentos y deducciones acordados contractualmente, salvo disposición legal expresa que revierta la carga de la prueba a los propios administrados por lo que (...) en efecto, dado que es la Administración quien cuestiona los importes de las deducciones bajo análisis, le correspondía a ésta la carga de prueba a efecto de sustentar documentariamente que los valores utilizados por la recurrente, pactados contractualmente, excedían lo dispuesto en el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 37° de su Reglamento antes glosados, lo que no hizo.

Incluso invocando la teoría de la carga probatoria dinámica, respecto de la cual se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en reiteradas resoluciones como la recaída en el Expediente N° 1776-2007-AA/TC –que se basa en los principios procesales de solidaridad y de colaboración y que flexibiliza la regla de la carga de la prueba desplazándola, según fueran las circunstancias del caso, en aquél que está en mejores posiciones profesionales, técnicas y fácticas para producir la prueba, lo que resulta consistente con el principio de verdad material–, la carga de la prueba para desvirtuar los precios, descuentos y deducciones acordados por las partes recae igualmente sobre la Administración por estar en mejor posición para ello, en atención a las amplias atribuciones que le ha arrogado el artículo 62° del Código Tributario para el ejercicio de su facultad fiscalizadora.

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal mediante las resoluciones señaladas considera que en algunos casos aplicar el concepto estático de la carga de prueba puede provocar consecuencias manifiestamente disvaliosas, por lo que se hace necesario la aplicación de la teoría de la carga de prueba dinámica. En el presente caso, la falta de colaboración de terceros para el esclarecimiento de los hechos podría provocar consecuencias disvaliosas, que vulneran la verdad material.

En tal sentido, si bien en una concepción estática de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización por IPNJ es el administrado quien soporta la carga, esto es, soporta una decisión desfavorable a sus intereses cuando la actividad probatoria fue infructuosa, en una concepción dinámica de la carga de la prueba la Administración, cuando se encuentre en mejores condiciones para probar, podría asumir la carga de la prueba. Al respecto, el Tribunal Fiscal refiere que la Administración, en algunos casos,

se encuentra en mejor posición profesional, técnica y fáctica para aportar medios probatorios.

Por su parte, La Corte Superior de Justicia en Sentencia de Casación N° 1385-2004-Lima, señala lo siguiente:

El colegiado ha aplicado correctamente la presunción de que se trataba de una deuda conyugal, por no haber podido demostrar que fuera personal, mas, si en el documento de reconocimiento de deuda el obligado consigna su condición de casado habiendo la parte demandada -cónyuge- señalado al contestar la demanda, que no existe prueba que el mutuo adquirido por su cónyuge hubiera ingresado o haya sido en beneficio de la sociedad conyugal conformada con Enrique López Ramos, correspondía a dicha parte la carga de la prueba, pues de acuerdo con la teoría dinámica de la prueba, estaba en mejores actitudes de tenerlas, pues sólo a ella, correspondía acreditarlos en el proceso o por lo menos acompañar las evidencias necesarias que permitan apreciar su dicho.

Respecto al recurso de casación presentado por la parte demandada, recogemos el criterio de la corte, cuando ratifica la sentencia del juzgado, en la medida que, corresponde aportar los medios probatorios a los conyugues (parte demandada) cuando una de las partes señala que la deuda contraída fue obtenida a título personal, en razón de que al momento de asumir la deuda, tenían la condición de casados, en ese sentido lo que busca la corte, es direccionar los medios probatorios a quien se encuentra en mejor posición de aportarlos, siempre por el criterio de la pertenencia.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional, vía expediente N° 1417-2005-AA/TC, ha recogido la Teoría de la Carga de la Prueba Dinámica cuando en el párrafo 58 señala:

Dado que en los asuntos previsionales, es la Administración o, en su caso, la entidad en la que presto servicios el ex trabajador, la que se encuentran en mayor capacidad de proveer al Juez de los medios probatorios que coadyuven a formar convicción en relación con el asunto controvertido, el hecho de que el recurrente no haya presentado los medios probatorios suficientes que permitan acreditar su pretensión, en principio, no puede considerarse como motivo suficiente para

desestimar la demanda. En tales circunstancias, es obligación del Juez recabar de oficio los medios probatorios que juzgue pertinentes.

Por lo expuesto, el Tribunal Constitucional consideró que el Juez como autoridad máxima en el ámbito judicial no agotó todas las medidas necesarias para obtener los medios probatorios que ayuden a determinar la realidad de los hechos.

Para nuestros fines podemos recoger del criterio que aplica el Tribunal Constitucional, en tal sentido, quien se encuentra en mejor posición de aportar el medio probatorio asumirá la carga de la prueba. En el caso en comentario, el Tribunal Constitucional fundamentó su decisión señalando que a pesar el ex trabajador es la parte demandante tanto la Administración como la Entidad en la que prestó servicios el ex trabajador, se encuentran en mejor posición para aportar los medios probatorios, ya que la Administración es el ente recaudador de los aportes y la Entidad realiza en representación del ex trabajador el aporte previsional. Como podemos observar, el juez prioriza el obtener la verdad material de los hechos, en ese sentido, consideramos que de manera excepcional en los casos de falta de colaboración de terceros resulta justificable apartarse de las reglas tradicionales (concepción estática) y trasladar la carga de la prueba al que se encuentre en mejor posición de aportar los medios probatorios.

, pero que si requieren la justificación por tratarse de operaciones comerciales que realiza en representación de la entidad jurídica, en ese sentido aportar el conjunto de medios probatorios durante el procedimiento de fiscalización que no ostente en su dominio, resulta sumamente complejo al encontrarse en posesión de la Entidad Jurídica por ser de su pertenencia, por lo que para estos supuestos especiales resulta justificable apartarse de las reglas tradicionales y trasladar la carga de la prueba al que se encuentre en mejor posición de aportar los medios probatorios en aplicación de la teoría de la carga de la prueba dinámica.

En ese sentido, por los fundamentos expuestos a lo largo del presente capítulo, cuando señalamos las características que deben reunir los medios probatorios aportados por el contribuyente, el impulso de oficio como actividad probatoria en el Incremento Patrimonial No Justificado, la citación de la teoría de la carga de la prueba dinámica en la Corte Superior de Justicia y aplicación en la Resolución del Tribunal Constitucional

citada, consideramos pertinente que la Administración Tributaria lo incorpore para abordar la problemática planteada en el capítulo anterior, sin embargo de no ser el caso, el Tribunal Fiscal, como máxima autoridad en materia tributaria, dirija la aplicación de la teoría de la prueba dinámica, y cumpla su rol de impartir justicia, en base a la verdad material.

3.4 Propuesta de medios probatorios que permitan justificar el incremento patrimonial.

En los casos materia del presente trabajo, la mayoría de los medios probatorios se encuentran en poder de terceros, lo que imposibilita al administrado aportarlos de manera directa, por lo que la actividad probatoria debe ser compartida con la Administración, correspondiendo también el traslado de la carga de la prueba a la Administración.

En este subcapítulo, a modo ilustrativo plantearemos algunos supuestos y señalaremos los medios probatorios pertinentes, evidenciando de manera directa la necesidad de participación de la Administración en la actividad probatoria, asimismo, se justificando de esta manera la necesidad del traslado de la carga de la prueba.

3.4.1 Abonos en cuenta por reembolso de gastos efectuado por una persona jurídica

En este supuesto el contribuyente señala haber asumidos los gastos en representación de la empresa y posteriormente es reintegrado mediante depósitos en su cuenta personal. En tal sentido, en la fiscalización tanto el contribuyente como la Administración, según corresponda, deberán aportar los siguientes medios probatorios:

- a) Contrato de trabajo suscrito con la empresa o algún documento que demuestre vinculación con la empresa.
- b) Documentos que acrediten la cancelación de gastos. Estados de cuenta bancarios, constancias de medios de pago.
- c) Documentos de comunicación, oportunamente, con la empresa como, por ejemplo, la realización del motivo de los gastos, la rendición de cuentas y las solicitudes de su reembolso, mediante comunicaciones escritas o correos.
- d) Folios de los libros contables de la empresa en los cuales se encuentren anotados correctamente los asientos vinculados a la salida de dinero de Caja y Bancos y la contabilización de los comprobantes como costo y/o gastos.

- e) Documentos que acrediten los gastos efectuados por cuenta de la empresa. comprobantes de pago.

Los medios probatorios señalados en los tres primeros numerales, del presente supuesto, son los documentos que cumplen las características mínimas para ser admitidos y su presentación posibilitaría el traslado de la carga de la prueba a la Administración. Por tanto, sí el administrado presenta los medios probatorios señalados en los tres primeros numerales y ante la imposibilidad de presentar los dos siguientes, corresponde a la Administración Tributaria asumir la carga de la prueba con la finalidad de evitar la vulneración del derecho de defensa y la capacidad contributiva del administrado.

En tal sentido, sí la Administración considera insuficiente los medios probatorios presentados por el administrado para esclarecer los hechos, le corresponde realizar las acciones pertinentes para la obtención de los dos últimos medios probatorios, ejercitando de esta manera las facultades otorgadas por ley. En el caso que no se logre esclarecer los hechos discutidos y teniendo la Administración la carga de la prueba no corresponde la determinación por IPNJ.

3.4.2 Abonos en cuenta por dividendos percibidos

En este supuesto el contribuyente señala haber percibido dividendos por parte de una Entidad, sin embargo, en los sistemas informáticos de la Administración no se corrobora ninguna retención efectuada. En fiscalización se debe presentar los siguientes medios probatorios:

- a) Certificado de Retenciones de Rentas
- b) Folios de los libros contables en los cuales se encuentra anotado los asientos vinculados a la declaración y pago de dividendos.
- c) PDT de Retención prestados en su oportunidad por la empresa que otorgo el dividendo.
- d) Declaración del impuesto a la renta de la empresa a efectos de verificar si la empresa obtuvo utilidad en el ejercicio o se distribuyeron Resultados Acumulados correspondientes a ejercicios anteriores.
- e) Acuerdo de junta general de accionistas o acuerdo de directorio

En ese sentido, consideramos que el medio probatorio señalado en el primer numeral del presente supuesto, es el documento que cumplen las características mínimas para ser admitidos y posibilitaría el traslado de la carga de la prueba a la Administración.

Siendo así, sí el administrado presenta el medio probatorio señalado en el primer numeral y ante la imposibilidad de presentar los cuatro siguientes corresponde a la Administración Tributaria asumir la carga de la prueba.

Por lo que, sí la Administración considera insuficiente los medios probatorios presentados por el administrado para esclarecer los hechos, corresponde realizar las acciones pertinentes para la obtención de los cuatro últimos medios probatorios, caso contrario no podrá determinarse IPNJ.

3.4.3 Abonos en cuenta por la cobranza de facturas efectuado por los clientes de una persona jurídica

En este supuesto el contribuyente señala haber percibido cobranza de facturas en su cuenta personal en representación de la Entidad con el fin de realizar los pagos en representación de la empresa o devolverlos a la cuenta de la empresa, en tal sentido, la fiscalización debe sustentarse con los siguientes medios probatorios.

- a) Medios de pago u otros documentos que acrediten las cancelaciones efectuadas por el contribuyente a proveedores y/o trabajadores de la empresa.
- b) Documentos de comunicación, oportunamente, con la empresa como, por ejemplo, la rendición de cuentas.
- c) Contrato de trabajo u otro documento que acredite vínculo con la empresa.
- d) Medios de pago del ingreso de los fondos a la empresa
- e) Comprobantes de pago de ventas de la Entidad
- f) Acuerdo de Junta General de Accionista para utilizar cuenta de terceros
- g) Comprobantes de pago o justificación de la erogación del efectivo en caso el contribuyente realice pagos en representación de la empresa

- h) Folios de los libros contables de la empresa en los cuales se encuentren anotados los asientos vinculados a la entrega a rendir por parte del contribuyente y su vinculación como costo y gasto.
- i) Folios de los libros contables de la empresa en los cuales se encuentren anotados los asientos vinculados a la entrega a rendir por parte del contribuyente y su ingreso a Caja y Bancos.

En ese sentido, consideramos que los medios probatorios señalados en los cuatro primeros numerales del presente supuesto, son los documentos que cumplen las características mínimas para ser admitidos y posibilitaría el traslado de la carga de la prueba a la Administración.

Siendo así, sí el administrado presenta los medios probatorios señalados en los cuatro primeros numerales y ante la imposibilidad de presentar los cinco siguientes corresponde a la Administración Tributaria asumir la carga de la prueba.

Por lo que, sí la Administración considera insuficiente los medios probatorios presentados por el administrado para esclarecer los hechos, corresponde realizar las acciones pertinentes para la obtención de los cinco últimos medios probatorios, caso contrario no podrá determinar IPNJ.

3.4.4 Abonos en cuenta por entrega a rendir efectuados por una persona jurídica

En este supuesto, el contribuyente señala haber recibido efectivo en su cuenta personal, con el fin de realizar gestiones en representación de la empresa, cumpliendo con hacer la rendición de sus gastos.

- a) Reporte en Excel detallado por rendición de gastos a la empresa.
- b) Contrato de Trabajo, u otros documentos que demuestre algún vínculo con la empresa
- c) Documentos de comunicación, oportunamente, con la empresa como, por ejemplo, la realización del motivo de los gastos, la rendición de cuentas (ejemplo, comunicaciones, correos)
- d) Medio de pago, por el cual percibió los ingresos como entrega a rendir
- e) Medios de pagos por el cual realizo los pagos a los comprobantes de pago

- f) Comprobantes de pagos que justifiquen los pagos realizados y su vinculación como costo y /o gasto
- g) Folios de los libros contables de la empresa en los cuales se encuentran anotados los asientos vinculados a la entrega a rendir, así como la liquidación de los gastos.

En ese sentido, consideramos que los medios probatorios señalados en los cinco primeros numerales del presente supuesto, son los documentos que cumplen las características mínimas para ser admitidos y posibilitaría el traslado de la carga de la prueba a la Administración.

Siendo así, sí el administrado presenta los medios probatorios señalados en los cinco primeros numerales y ante la imposibilidad de presentar los dos siguientes corresponde a la Administración Tributaria asumir la carga de la prueba.

Por lo que, sí la Administración considera insuficiente los medios probatorios presentados por el administrado para esclarecer los hechos, corresponde realizar las acciones pertinentes para la obtención de los dos últimos medios probatorios, caso contrario no podrá determina IPNJ.

CONCLUSIONES

1. En el procedimiento administrativo, la Administración se sujeta a la verdad material, que es la verdad que se sustenta en la realidad de los hechos, por tal motivo la Administración debe aplicar las diferentes facultades que le permite realizar acciones para verificar plenamente la realidad de los hechos.
2. Independientemente de quien soporte la carga de la prueba en el inicio del procedimiento de fiscalización en general, resulta indispensable que tanto el administrado como la administración participen de la actuación probatoria de acuerdo a las características de cada caso en especial.
3. En el procedimiento de fiscalización por IPNJ, la carga de la prueba es asumida por el administrado, mediante una presunción relativa, por lo que el administrado es quien asume el riesgo de una decisión desfavorable a su interés en el caso que no se logre justificar los incrementos patrimoniales imputados.
4. La Administración Tributaria ante la falta de colaboración respecto a los requerimientos efectuados a terceros que ostentan los medios probatorios, imputa incremento patrimonial no justificado restringiendo el derecho de defensa y poniendo en grave riesgo la capacidad contributiva del administrado.
5. En el presente trabajo, se verifica la dificultad probatoria en los procedimientos de fiscalización IPNJ relacionados a los abonos en cuenta efectuados por personas jurídicas que no constituyen renta, específicamente, cuando el administrado se

encuentra ante la imposibilidad de aportar todos los medios probatorios, puesto que estos se encuentran en poder de terceros. En estos casos resulta necesario que el administrado presente parte de los medios probatorios los cuales deben cumplir conjuntamente las siguientes características: pertinencia, conducencia y relevancia, a fin de generar convicción en la Administración Tributaria y realice actuaciones probatorias.

6. En los casos en que el contribuyente afirma que los abonos en cuenta efectuado por una persona jurídica en su cuenta de ahorros personal no constituyen renta y con el fin de justificar el incremento patrimonial imputado, debe presentar parte de los medios probatorios necesarios que generen convicción en la Administración; correspondiendo a esta realizar las actuaciones probatorias que incumban en aplicación del principio de impulso de oficio señalada en la LPAG y las facultades de fiscalización otorgadas en el Código Tributario, de esta forma emitir una resolución ajustada a la realidad de los hechos.
7. En los abonos en cuenta efectuado por personas jurídicas, la Administración Tributaria en aplicación del principio de impulso de oficio debe realizar actuaciones probatorias dirigidas a las personas jurídicas que ostentan los medios probatorios como son acciones de verificación o acciones de fiscalización a través de requerimientos que le permita realizar cruces de información con el fin de conocer la verdad material.
8. Ante la dificultad probatoria comentada en el presente trabajo y con la finalidad de obtener la verdad material, evitando así la vulneración del debido procedimiento, corresponde la aplicación de la teoría de la carga de la prueba dinámica, mediante la cual se permite el traslado de la carga de la prueba a la Administración Tributaria, al encontrarse en una mejor posición para aportar los medios probatorios, asumiendo así el riesgo en el caso no se logre justificar los incrementos patrimoniales imputados.
9. La teoría de la carga de la prueba dinámica es recogida por el Tribunal Constitucional para supuestos especiales, donde se evalúa quien está en mejor posición de aportar los medios probatorios, apartándose de esta forma de la regla tradicional de quien afirma un hecho tiene la carga de la prueba. La teoría de carga

dinámica tiene como finalidad de conocer la realidad de los hechos e impartir un resultado justo.

RECOMENDACIONES

1. La regulación expresa en el Código Tributario de las reglas de la carga de la prueba dinámica en consideración de la necesidad de que la Administración Tributaria y los administrados conozcan los límites y los alcances de la carga probatoria que asumen.
2. En el Procedimiento por Incremento Patrimonial No Justificado, resulta pertinente que la Administración fije criterios que deben cumplir los medios probatorios aportados por el contribuyente, con la finalidad de evitar exigencias desproporcionadas que vulneren los derechos del contribuyente.

REFERENCIAS

- Alva Matteucci, Mario (2009). *El incremento patrimonial no justificado: ¿Cuándo se configura?* Recuperado de:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/11/26/el-incremento-patrimonial-no-justificado-cuando-se-configura/>
- Alva Matteucci, Mario. (2016) *La Gestión del Riesgo y el mejoramiento del cumplimiento voluntario de los contribuyentes*. Pacifico Editores. Lima Perú,
- Bentahm, Jeremías. (1971) *Tratado de las Pruebas Judiciales*. Volumen I. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires.
- Casación N° 2558-2001 (Puno). (2002). Corte Suprema de Justicia de la Republica: Sala Constitucional Social y Permanente
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp
- Casación N° 1385-2004 (Lima). (2004). Corte Suprema de Justicia de la Republica:
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp
- Casación N° 4445-2011 (Arequipa). (2012). Corte Suprema de Justicia de la Republica:
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp
- Castillo, Luis. (2005). *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Revista Peruana de Derecho Público, Perú.
- Chiovenda, José. (1925) *Derecho Procesal Civil*, Editorial Reus. Madrid - España
- Decreto Legislativo N° 744 Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta 06 de diciembre de 2014 <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- Del Padre Tome, F. (2012) *La Prueba en el Derecho Tributario*. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley
- Devis Echandia, Hernando. (2012) *Teoría general de la prueba judicial*. 15ª edición. Tomo I. Colombia. Editorial Temis.
- Expediente N° 5902 (1990) Estado Sala de lo Contencioso Administrativo
http://hipertexto-obligaciones.uniandes.edu.co/lib/exe/fetch.php?media=24_octubre_1990.pdf

Expediente N° 6754 (1992) Estado Sala de lo Contencioso Administrativo

http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=jurcol&document=jurcol_759920414d10f034e0430a010151f034

Expediente N° 11878 (2000) Estado Sala de lo Contencioso Administrativo

http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=jurcol&document=jurcol_75992041a1b9f034e0430a010151f034

Expediente N° 1417-2005-AA/TC (2005) Tribunal Constitucional.

http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp

Expediente N° 1776-2007-AA/TC (2007) Tribunal Constitucional.

http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp

Expediente N° 03769-2010-PA/TC (2010) Tribunal Constitucional.

http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp

García Belsunce , H (1967) *El concepto de redito en la doctrina y el derecho tributario*
Buenos Aires: Depalma

García de Enterría, E. y Tomás-Ramón, F. (2006). *Curso de derecho administrativo* (1a ed. Peruana, en base a la 11ª ed.). Lima, Perú: Palestra Editores.

García Mullin, Roque. (1978) *Manual de Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios tributarios (CIET), Documentos N° 872, Buenos Aires – Argentina.

García Vizcaíno, Catalina. (2010) *Derecho Tributario*. Tomo II –Parte general (continuación), AbeledoPerrot. 4ª edición ampliada y actualizada. Buenos Aires-Argentina.

Gordillo, A (2003) *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo2. Ara Editores. Lima-Perú

Hernández Berenguel, Luis. (2000) *Necesidad de Cambios sustanciales en el Código Tributario*, Temis N° 41, Revista de Derecho, Publicación editada por alumnos de la Facultad de Derecho de la Pontifica Universidad Católica del Perú, Lima - Perú

Huamani Cueva, R (2011) *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores. Lima - Perú

Hurtado, M (2009). *Fundamentos de Derecho Procesal*. Primera edición. Idemsa. Lima Perú.

Ley N° 27444 *Ley de Procedimiento Administrativo General* (25 de enero de 2019).

<https://spijweb.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/01/27444.pdf>

Ley N° 29158 *Texto Único Ordenado del Código Tributario* (21 de junio de 2013)

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>

Mendes, J (1961) *Concepto de Prova em Processo Civil* Lisboa: Atica

Navarrini, Susana. (1985) *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, Ediciones De palma, Buenos Aires - Argentina

Morón Urbina, (2018). *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo General*. Ed. Gaceta Jurídica, Perú - Lima

Montero Aroca, Juan. (2010) *La Prueba en el Proceso Civil*. Segunda edición. Editorial Civitas. Madrid-España

Pérez Restrepo J. (2011) *La Carga Dinámica de la Prueba en la Responsabilidad Administrativa por la Actividad Médica - Decaimiento de su Aplicabilidad* Colombia.

Pérez de Sánchez, José Luis. (1970) *Las ficciones en el derecho tributario*. Ed de Derecho financiero Madrid - España

Peyrano, J (2008) *Cargas Probatorias Dinámicas* Argentina: Rubinzal Culzoni Editores

Planiol y Ripert, (1945) *Tratado teórico- práctico de derecho civil*, tomo VII. Editorial Cultural. La Habana - Cuba

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03920-4-2005 Tribunal Fiscal.

<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Resolución del Tribunal Fiscal N° 6609-1-2005 Tribunal Fiscal.

<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04057-3-2010 Tribunal Fiscal.

<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Resolución del Tribunal Fiscal N° 16300-1-2010 Tribunal Fiscal.

<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Resolución del Tribunal Fiscal N° 16301-1-2010 Tribunal Fiscal.

<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 10747-1-2011 Tribunal Fiscal.
<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 17525-4-2013 Tribunal Fiscal.
<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013 Tribunal Fiscal.
<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05849-1-2015 Tribunal Fiscal.
<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 08801-8-2016 Tribunal Fiscal.
<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 01924-2-2017 Tribunal Fiscal.
<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución N° 10 – 11 Asociación Fiscal Internacional <http://www.ifaperu.org/Jornadas>
- Resolución N° 3523-2008-TC-S1 (2008). Tribunal Constitucional
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/login.asp
- Rodríguez – Bereijo. León, M. (2007) *La prueba en Derecho Tributario*. Navarra:
Aranzadi
- Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier. (2010). Impuesto a la Renta: aspectos subjetivos. Blog de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2010/12/13/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada/>
- Sánchez Rojas, O. (2013). *Incremento Patrimonial No Justificado* (1era.Edición). Lima:
Grafica Delvi SRL.
- Súper Intendencia Nacional de Administración Tributaria (2014) Informe N° 043-2014-SUNAT/4B0000
- Súper Intendencia Nacional de Administración Tributaria (2005) Informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000
- Villegas, H. (2002) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires.
Editorial Astrea.



BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre, A. (2010). *Fiscalización tributaria. Como afrontarla exitosamente.* (1a ed.). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Bravo Cucci, Jorge. (2015) *Fundamentos de derecho tributario.* Quinta edición. Juristas Editores. Lima Perú
- Céspedes, A., Santos, A., Abruña, A., Strobel, B., Ari, C., Ochoa, C.,(...)Rhein, V., (2011). *La ley del procedimiento administrativo general diez años después.* Lima, Perú: Palestra Editores.
- Espinoza-Saldaña, E. (2003). *Jurisdicción constitucional impartición de justicia y debido proceso.* (1a ed.). Lima, Perú: Ara editores.
- Gálvez, R. (2005). *La fiscalización tributaria. Como asesorar a los contribuyentes ante una fiscalización de la SUNAT.* (1a ed.). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Rodriguez-Bereijo, M. (2012) *La documentación de las operaciones vinculadas ¿cuestión de obligación o carga de la prueba para el contribuyente?* (segunda parte). *Análisis Tributario*, XXV (294), 9-15.
- Quiroz Berrocal, J. (2007). *Impuesto a la Renta Neta oculta: Por incremento Patrimonial No Justificado (IPNJ) y tributación de la ilícita vía IPNJ.* Lima: Ius Tributarius.
- Tito, Edison (2015). *Presunciones y ficciones en el impuesto a la renta: aplicación del Test de Ponderación al conflicto entre el principio de Deber de Contribuir y de Capacidad Contributiva,* Lima, Thémis.
- Vignolo, O. (2012). *Discrecionalidad y arbitrariedad administrativa,* Lima: Palestra Editores
- Rosenberg, L. *la carga de la prueba,* traducción española de Krotoschin, (1956) Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa – América.
- Carvalho, C. (2012) *Ficciones jurídicas en el derecho tributario,* Lima: Instituto Pacifico SAC.

